



SOCIETÀ E DIRITTI - RIVISTA ELETTRONICA 2024 ANNO IX N.19.

PER UNA RILETTURA DELL'ART. 79 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE



2024 ANNO IX NUMERO 17 DOSSIER TERZO SETTORE

di Gian Mario Colombo DOI: <https://doi.org/10.54103/2531-6710/25396>



SOCIETÀ E DIRITTI - RIVISTA ELETTRONICA 2024 ANNO IX N.17.

PER UNA RILETTURA DELL'ART. 79 DEL CODICE DEL TERZO SETTORE

Gian Mario Colombo

FOR A REVIEW OF ART. 79 OF THE THIRD SECTOR CODE

Riassunto

In questo contributo l'Autore si pone la questione se l'ETS sia ente commerciale o ente non commerciale? L'art. 79 del CTS ruota intorno a due punti fondamentali: stabilire la natura dell'attività di interesse generale e stabilire la natura dell'ente del Terzo settore.

Parole chiave: ETS, ente commerciale, ente non commerciale

Abstract

In this contribution the author raises the question whether the ETS is a commercial entity or not. Art. 79 of the CTS is focused around two fundamental points: to establish the nature of the activity of general interest and to establish the nature of the entity of the Third Sector.

Keywords: ETS, commercial entity, no commercial entity;

Autore:

Gian Mario Colombo, dottore commercialista, insegna nel Corso di Perfezionamento su Riforma del Terzo Settore e Impresa sociale, dell'Università degli studi di Milano.

Articolo soggetto a revisione tra pari a doppio cieco.

Articolo ricevuto il 15.1.24 approvato il 30.06.24.

1. Attività considerate di natura non commerciale.

Il primo aspetto da dirimere è la distinzione delle attività di interesse generale, di cui all'art. 5 del CTS in commerciali/non commerciali.

Per tutti gli ETS, diversi dalle imprese sociali¹, il comma 2 dell'art. 79 del D.Lgs. n. 117/2017 chiarisce a quali condizioni le attività di interesse generale di cui all'art. 5 dello stesso Decreto si considerano di natura non commerciale (decommercializzate)².

Due sembrano essere i criteri generali che a tal fine devono essere considerati:

- a) le attività sono svolte a titolo gratuito; osserviamo, infatti, che non ha molto senso decommercializzare attività che, per natura, già sono non commerciali, in quanto non aventi carattere di corrispettività.
- b) dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici delle amministrazioni pubbliche (italiane e straniere), e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. ticket sanitari)³. Questo criterio di "antieconomicità" o, se vogliamo, di "modalità non commerciali" per l'esercizio dell'attività, assume la valenza di principio generale⁴ per stabilire la natura dell'attività, similmente a quanto avvenuto con l'IMU degli enti non commerciali nel 2012 (vedi art. 91-bis, D.L. n. 1/2012). Questo sembrerebbe il criterio gestionale, ricorrendo il quale una attività ETS può ritenersi non commerciale. Prima di procedere, conviene sottolineare che la nozione di attività commerciale non si rifà più all'art. 55 (in particolare, comma 2, lett. a) del TUIR)⁵, ma ciò che qui rileva ai fini della decommercializzazione dell'attività è la modalità non economica di esercizio della stessa. Questa, per essere non commerciale, non può essere, come di norma avviene per le imprese, organizzata in termini tali da garantire quantomeno la remunerazione

¹ Per tutti gli ETS, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al Titolo X del CTS, nonché le norme del Titolo II del TUIR, in quanto compatibili (art. 79, comma 1, CTS). Il c. 1 dell'art. 79, oltre a descrivere l'ambito soggettivo di applicabilità delle disposizioni in esse contenute, è importante perché individua la gerarchia delle fonti nei rapporti intercorrenti tra il Titolo X del CTS e il Titolo II del TUIR

² Cfr. Relazione illustrativa: "La riforma consente di meglio definire il concetto di non commercialità, in rapporto alle singole e specifiche attività di cui agli artt. 5 e 6 ed alle modalità di gestione dell'ente e di individuare coerentemente la natura commerciale o non commerciale dell'ente, attraverso criteri in grado di fornire una maggiore certezza applicativa rispetto al sistema esistente".

³ La Relazione illustrativa al Decreto, in proposito, così si esprime: "affinché l'attività dell'ETS possa considerarsi non commerciale, la somma tra il corrispettivo (proveniente dall'utente o da terzi) e i contributi non potrà superare i costi effettivi, intendendosi per questi ultimi sia i costi diretti che quelli indiretti afferenti la specifica attività. Nell'ipotesi di svolgimento di diverse attività riconducibili all'art. 5, i costi indiretti effettivamente sostenuti dovranno assegnarsi a ciascuna di questi in misura proporzionale al fine di consentire la valutazione in merito alla tipologia di attività svolta, se, dunque, di natura commerciale o non commerciale. È opportuno rilevare che gli eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento non rilevano ai fini della individuazione della natura dell'attività svolta così come sopra descritta".

⁴ In effetti, l'art. 23 del Decreto correttivo al D.Lgs. n. 117/2017 non ha confermato il testo di modifica contenuto nell'atto del Governo, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri il 21 marzo 2018, ove il comma 2 dell'art. 79 che stabilisce i criteri per determinare la commercialità annessa delle attività di interesse generale veniva integrato con l'inserimento di un nuovo comma 2-bis per consentire un margine di flessibilità nella gestione degli enti (D.Lgs. n. 105 del 3 agosto 2018).

⁵ Vi è un parziale disallineamento tra diritto civile e diritto tributario relativamente al concetto di attività commerciale. Per il primo, la definizione di attività di impresa (art. 2195 c.c.) presuppone quella di imprenditore (art. 2082 c.c.) integrandola nei suoi presupposti essenziali: economicità, professionalità, organizzazione. In ambito tributario, il concetto di attività commerciale prescinde dai presupposti civilistici dell'art. 2082 c.c., e in particolare, da quello dell'economicità.

dei fattori produttivi compreso il capitale investito, con i ricavi conseguiti dalla gestione. Ne discendono, ai nostri fini, alcune condizioni per poter godere della decommercializzazione: da una parte la gratuità della prestazione (lett. a); sotto questo profilo *nulla quaestio*, perché tali attività sono di per sé non commerciali e, dall'altra, la possibilità di richiedere un corrispettivo all'utente o a terzi (lett. b), anche in presenza di contributi pubblici (accreditamento, contrattualizzazione, convenzione) per lo svolgimento dell'attività di interesse generale, a condizione che detti proventi non superino i costi effettivi.

Stando al tenore letterale della norma, la nozione di attività non commerciale dell'ETS poggia sulla seguente disequazione: costi effettivi \geq corrispettivi (si veda Tavola n. 1); pertanto, il conseguimento di una differenza positiva tra componenti positivi e componenti negativi dell'attività di interesse generale sarebbe, in qualche modo, preclusivo all'ottenimento del beneficio della decommercializzazione dell'attività, in quanto configurerebbe esercizio di attività economica con modalità commerciali⁶.

L'afferenza alla specifica attività induce a ritenere che, nel caso di svolgimento di più attività, occorrerà fare una ripartizione dei costi comuni, allo scopo di attribuire ad ognuna di esse i correlativi costi. Infine, si pone anche il tema di quale collocazione debbano avere i componenti positivi e negativi (ad esempio sopravvenienze e plusvalenze), che non sono di per sé relativi ad alcuna attività specifica.

Prima ancora che da un punto di vista fiscale, è doveroso osservare, sotto il profilo aziendale, che una simile concezione non sembra favorire una gestione efficiente dei servizi sociali da parte degli enti non profit, i quali, oltretutto, grazie a una gestione in sostanziale pareggio o in perdita, non potranno usufruire di forme di autofinanziamento, ad esempio, per il rinnovo delle attrezzature, degli impianti e per l'ammodernamento della struttura.

Questo aspetto risulta del tutto evidente nel caso in cui vi sia una sola attività di interesse generale; qualora questa chiuda con un avanzo di gestione (ricavi $>$ costi), si rischia di essere penalizzati, a prescindere da ogni considerazione circa la destinazione degli utili stessi “per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguitamento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale” (art. 8 del CTS). Paradossalmente, verrebbe da dire, basterebbe che i ricavi superassero di 1 euro i costi effettivi per rendere commerciale la natura dell'attività.

Né, a questo punto, si capisce la differenza di trattamento riservato, ai fini delle imposte dirette, alle imprese sociali, costituite sotto la forma giuridica di associazione o fondazione, ove (art. 18, D.Lgs. n. 112/2017) è prevista la non tassabilità degli utili destinati a riserva indivisibile.

⁶ Ovviamente non è precluso all'Ente del Terzo Settore di produrre con la propria attività avanzi di gestione; tuttavia, tale circostanza preclude la possibilità di usufruire della decommercializzazione dell'attività istituzionale. A questo punto, qualora ve ne fossero i presupposti, conviene valutare l'opportunità di “transitare” alla impresa sociale, la quale, per definizione ha un modulo di gestione di carattere imprenditoriale. Questa almeno, sembra essere la scelta di campo fatta dal legislatore nel quadro complessivo della riforma.

Comunque, a parte queste considerazioni, decisivo, ai nostri fini, diventa, come si è detto, il rapporto costi/ricavi. È evidente che, a livello interpretativo, il punto fondamentale da affrontare è, anzitutto, il significato da attribuire all'espressione “costi effettivi”. Prima ancora, andrebbe precisato se costi e ricavi vadano considerati per competenza o per cassa.

A nostro avviso, andrebbe utilizzato lo stesso criterio seguito per la redazione del bilancio di esercizio da cui si traggono i dati, cioè, criterio di competenza per gli enti maggiori e di cassa per gli enti minori (entrate \leq 220.000 euro).

In prima battuta, viene da dire che il significato più immediato è quello di ritenere che costi effettivi equivalgano a costi totali (cioè sia i costi diretti che indiretti)⁷, contrariamente, ad esempio, a quanto previsto dall'art. 143, comma 1 del TUIR, ove, ai fini della decommercializzazione delle attività svolte, si contrappongono i corrispettivi ai costi di diretta imputazione⁸. Quanto mai opportuna appare, in tal senso, la precisazione contenuta nell'art. 26, c. 1, lett. a), dell'art. 26 del D.L. 73/2022 che così recita: “i costi effettivi sono determinati computando oltre ai costi diretti tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e tra questi i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari”.

In una parola, la configurazione di costo che ne esce è quella che assimila i costi effettivi ai costi totali (costo pieno), relativi alle attività di interesse generale, e, cioè, a prescindere da ogni considerazione circa la deducibilità fiscale dei costi stessi.

Un tema interessante sarebbe stato quello di inserire nel calcolo dei costi effettivi anche i costi figurativi (costi, cioè, non aventi natura monetaria), ma, purtroppo, non sembra che ciò si possa desumere dalla modifica legislativa in esame.

Ci si intende, in modo particolare, riferire alle prestazioni di servizi svolte da volontari gratuitamente.

Inspiegabilmente, a nostro avviso, la valorizzazione del contributo del volontariato ai fini della determinazione della natura dell'attività (la cui opera, peraltro disciplinata dall'art. 17 del Decreto in esame), presente nel testo trasmesso dal Governo al Parlamento (atto n. 417/2017), è stata eliminata, nella versione finale del Decreto, dal calcolo dei “costi effettivi”. Questa posizione appare abbastanza singolare, anche solo se si tiene presente che nel comma 5 dello stesso articolo, nello stabilire i termini del confronto tra attività commerciali e le attività non commerciali, tra queste ultime si tiene conto del “valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività svolte con modalità non commerciale”⁹ (vedi *infra* 10.5.1. Natura (commerciale o non commerciale) dell'ente, Tavola n. 2). E, ciò è

⁷ In questo senso, come si è visto nel testo, si esprime anche la Relazione Illustrativa. Pertanto, a nostro avviso, nei costi effettivi vanno ricompresi anche gli accantonamenti, ammortamenti ecc., cioè non solo i costi monetari, ma anche quelli stimati, civilisticamente riconosciuti.

⁸ Non avrebbe certamente contribuito a risolvere il problema la integrazione proposta in sede di Commissione al Senato (vedi Parere già citato in nota 10), ma non accolta dal Governo, in quanto superflua, tendente a chiarire che trattasi di costi pieni effettivi. Non si capisce il significato, sotto il profilo aziendale, di questa espressione.

⁹ La Relazione Illustrativa, più volte citata, precisa che sono incluse nel calcolo quelle svolte a titolo gratuito.

ancora più vero se si tiene conto che talvolta, dette risorse contribuiscono in maniera significativa alla realizzazione dei ricavi.

Ci si chiede, infine, a beneficio degli enti che esercitano due o più attività di interesse generale di cui all'art. 5, se i calcoli per determinare la non commercialità dell'attività possono essere eseguiti, a scelta dell'ente, per singole attività o per la totalità delle stesse, per ogni singolo periodo di imposta (si veda Tavola n. 1).

Il Governo, accogliendo l'orientamento più volte espresso dal Consiglio di Stato¹⁰, ha risposto negativamente alla richiesta formulata dalla I Commissione Affari Costituzionali del Senato della Repubblica volta a far sì che, “qualora l'ente eserciti attività di interesse generale rientranti in diverse categorie di cui all'art. 5, le condizioni per la non commercialità dell'attività di cui al comma 2 possano riferirsi alla totalità delle stesse”. La questione non è di poco momento. Non si può fare a meno di sottolineare, infatti, che il risultato del test 1 sulla commercialità delle attività svolte, applicando l'una o l'altra metodologia di calcolo, può cambiare anche profondamente nel momento in cui, in base ad una logica di compensazione, alcune attività potrebbero essere tolte dall'area della imponibilità. Osserviamo, peraltro, che non si può sottacere che, sotto il profilo fiscale, ciascuna attività di interesse generale, può avere, di per sé, una modalità di gestione commerciale o non commerciale. Tuttavia, tenuto conto della unitarietà della gestione sotto il profilo aziendale, non sembra illogico che la soluzione ideale sarebbe quella di lasciare la possibilità all'ente di operare tra i due sistemi di calcolo la scelta che ritiene più opportuna e conveniente in base alla propria particolare situazione¹¹.

Sarebbe stato opportuno un chiarimento normativo sul punto che con il decreto Semplificazioni, più volte citato, non c'è stato¹². A questo punto, osserviamo anche che, se il test di economicità deve essere applicato per ogni singola attività di interesse generale esercitata, l'ente dovrebbe impostare un sistema di contabilità analitica in modo da consentire la suddivisione dei costi tra le diverse attività di interesse generale, e di attribuire con opportuni criteri di ripartizione i costi indiretti e quelli generali alle singole attività in questione.

Da ultimo, va ricordato che l'art. 24-ter del D.L. n. 119/2018, convertito in Legge n. 136/2018 prevede l'inserimento nell'art. 79 del CTS, dopo il comma 2, del comma 2-bis: “Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i costi relativi per ciascun periodo d'imposta e per non

¹⁰ Il Consiglio di Stato (Parere del 19 luglio 2018, Numero affare 00731 (2018)) ha ritenuto, anche con riferimento all'art. 23, comma 2-bis, del Decreto correttivo approvato in via preliminare dal Governo (16 marzo 2018), che esso abbia un contenuto non meramente integrativo e correttivo, ma modificativo, che si è già escluso - afferma il CdS - possa essere contenuto in questo tipo di Decreti legislativi. Sul punto, vedi anche il contenuto della Nota n.3.

¹¹ Cfr. sul punto il Documento del CNDCEC del 22 ottobre: “Le novità per il Terzo settore nel c.d. “Decreto semplificazioni” p. 11 così si esprime: “Tale modifica perseguirebbe lo scopo di semplificare la verifica ed evitare che gli ETS debbano tenere contabilità analitiche eccessivamente complesse”.

¹² Sarebbe stato opportuno nel Decreto Semplificazioni riprendere l'emendamento (Malpezzi, Fedele) presentato al Senato in occasione della discussione sulla legge di Bilancio 2022, che, però, non è stato recepito nel testo definitivo. La modifica all'art. 79 era del seguente tenore: “Gli enti del Terzo settore possono applicare i criteri di cui ai precedenti commi 2 e 2bis, con riguardo alle attività di interesse generale svolte, ovvero, per gruppi omogenei, tenendo conto delle caratteristiche delle stesse”.

oltre due periodi di imposta consecutivi". Questi limiti sono stati elevati dall'art. 26 del D.L. 73, già citato, al 6% (anziché 5%) per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi di imposta consecutivi (anziché due).

L'attività, quindi, in caso di margini positivi per tre volte consecutive e nei limiti della percentuale di tolleranza, non perderà la natura di attività non commerciale dovendo nuovamente, per almeno un periodo di imposta, soddisfare il criterio base di non commercialità (comma 2), svolgendo la sua attività dietro corrispettivi non superiori ai costi effettivi.

La Relazione illustrativa al Decreto correttivo cita il caso di "maggiori entrate intervenute alla fine dell'esercizio o alla riduzione dei costi non preventivamente determinabili dall'ente", come esempio per chiarire la *ratio* della norma in esame, in quanto evita l'applicazione di rigidi criteri di commercialità che potevano incidere negativamente sullo *status fiscale* dell'ente, anche in presenza di minimi scostamenti tra costi e ricavi¹³.

Prima di concludere, vale la pena sottolineare che la definizione offerta dall'art. 79 circa la commercialità / non commercialità delle attività di interesse generale è valida ai fini IRES, ma non ai fini IVA (l'art. 4 del DPR 633/72 non è stato modificato).

Tavola n. 1 - Natura dell'attività (comma 2, art. 79 del CTS)

Per ogni attività ex art. 5 andrà verificata la seguente (dis)egualanza ex art. 79, comma 2, CTS:

$$\text{Test n. (1)} = \frac{\text{Corrispettivi utenti} + \text{Contributi PA (da accreditamento/convenzioni)-importi di partecipazione alla spesa}}{\text{Costi effettivi (no costi figurativi volontariato e no cessione gratuita di beni)}} < 1 *$$

Le variabili figuranti nel rapporto vanno tutte assunte secondo "competenza"

I "costi effettivi" vanno assunti in senso civilistico, e non fiscale

I "corrispettivi utenti" sono quelli corrisposti a seguito della prestazione di servizi.

I "contributi PA" sono contributi corrisposti a seguito della prestazione di servizi in convenzione, accreditamento, ecc.

* Ai sensi del comma 2-bis dell'art. 79, le attività si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i costi relativi per ciascun periodo di imposta e per non oltre tre periodi di imposta consecutivi. In questo caso, la (dis)equazione diventa < 1,06

¹³ Cfr. A Mazzullo, Il diritto dell'imprenditoria sociale, Giappichelli, 2019 pag. 361: "Occorrerà comprendere la declinazione corretta di tale meccanismo, e se quest'ultimo consentirà di effettuare compensazioni tra i costi e i ricavi afferenti attività diverse ma pur sempre rientranti tra quelle di cui al comma 2". La circolare del CNDCEC del 19 aprile 2019: Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative, così si esprime: "Il calcolo dell'attuale 5% deve essere effettuato per ciascun periodo di imposta sino ad un massimo di due consecutivi e per ciascuna attività di interesse generale, in modo da verificare se sia stato o meno superato il limite di tolleranza previsto". Pertanto, come afferma la Relazione illustrativa citata, "laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in precedenza a partire dal terzo periodo di imposta l'ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2, e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determina la qualifica dell'attività come commerciale".

2. Natura commerciale (o non commerciale) dell'ente.

Altro tema rilevante, strettamente collegato a quanto detto sopra (vedi commi 2, 2-bis e 3) circa la natura delle attività, è quello della natura commerciale o non commerciale dell'Ente (art. 79, comma 5, 5-bis, 5-ter).

Osserviamo anzitutto che la verifica del carattere esclusivo o prevalente dell'attività non commerciale svolta, che viene effettuata sulla base di una peculiare disciplina, vale solo per gli ETS diversi dalle Imprese sociali (c. 5).

In linea di principio, ai sensi del comma 5 dell'art. 79, gli Enti del Terzo Settore si considerano non commerciali se svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del Decreto, con le modalità non commerciali precise precedentemente (vedi commi 2, 2-bis e 3 dello stesso art. 79). Di qui l'importanza, come già richiamato, di stabilire in primis la natura (commerciale o non commerciale) dell'attività svolta. Si noti che gli Enti del Terzo Settore possono qualificarsi come enti non commerciali¹⁴ se le loro attività esclusive o prevalenti hanno natura non commerciale, nel senso testé chiarito, indipendentemente dal fatto che vi sia esercizio di attività di impresa o meno. Il capoverso successivo dell'art. 79, comma 5 sembra essere una chiarificazione della prima parte del comma in esame (vedi Tabella n. 2), e abbia riguardo alla determinazione della prevalenza dell'attività commerciale su quella non commerciale. Nella misura in cui, per gli enti che svolgono in via esclusiva le attività di cui all'art. 5, in conformità ai criteri di non commercialità di cui ai c. 2, 2bis, 3 e 6 non esiste un problema di possibile mutamento della qualifica di ETS non commerciale.

Dunque, la sfera di applicazione della disposizione di cui sopra riguarda solo gli enti che svolgono sia attività di cui all'art. 5 e attività di cui all'art. 6, sia quelli che svolgono attività di cui all'art. 5 in modalità commerciale e non commerciale e/o attività di cui all'art. 6. Si specifica che l'ente si configura come commerciale qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, i proventi delle attività istituzionali di cui all'art. 5 del Decreto (svolte secondo modalità commerciali) e dall'art. 6 (attività diverse), fatta eccezione, in questo ultimo caso, per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al Decreto previsto dall'art. 6, definiti con Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali¹⁵, risultino superiori, nel medesimo periodo di imposta, rispetto alle entrate derivanti da attività non commerciali. È evidente, inoltre, che il risultato della contrapposizione tra entrate commerciali e entrate non commerciali dipende anche dal peso delle contribuzioni di cui al comma 5-bis. Il Decreto correttivo, più volte citato (vedi comma 5-bis), chiarisce inoltre che "i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85¹⁶ o ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, tenuto

¹⁴ Vale la pena ricordare che da tale qualifica derivano conseguenze importanti sul piano della determinazione del reddito, dell'accesso alle principali agevolazioni previste per gli ETS e dell'accesso a regimi di semplificazioni contabili.

¹⁵ Cfr. D.M. 19 maggio 2021, n. 107 (GU del 26/7/2021).

¹⁶ Questa espressione è stata aggiunta dall'art. 26 del D.L. 73/2022, più volte citato, per tenere conto della specificità di ODV e APS. Sul punto si veda il cap. 12.

altresì conto del valore normale delle cessioni e prestazioni relative a attività non commerciali”¹⁷, si considerano entrate derivanti da attività non commerciali. È una classificazione più intellegibile dell’ultima parte del comma 5 originario, ma nulla muta nella sostanza.

La Relazione illustrativa al Decreto chiarisce che, “nel nuovo comma 5-bis, per una esigenza di coordinamento normativo, viene abrogato il riferimento alla lettera b) del comma 4”. Pertanto, - continua il documento - le entrate derivanti da raccolte fondi e da contributi pubblici erogati a favore di enti non commerciali concorrono, come proventi non commerciali, ai calcoli da eseguire per determinare la natura fiscale dell’ente. Essi vengono sottratti alla base imponibile (art. 79, comma 4). Analogico discorso, a nostro avviso, deve essere fatto per i relativi costi.

Il comma 5 bis, ad esempio, contiene una elencazione perlomeno discutibile delle “entrate derivanti da attività non commerciali”. In particolare, è assolutamente necessario specificare il significato che deve essere attribuito al termine “contributi”.

Non si capisce, infatti, se trattasi di contributi corrispettivi o di contributi a fondo perduto, e, più precisamente, apporti in linea capitale, allorchè si parla, come al c. 4 b) di contributi e apporti della pubblica amministrazione che, comunque, vengono erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale di natura non commerciale (vedi il Test 1 sulla commercialità delle singole attività dell’ETS). Caso diverso è quello della natura dei contributi pubblici di cui al comma 2 dello stesso articolo 79, che sembrerebbero, invece, avere natura corrispettiva, quale contropartita di un servizio reso alla pubblica amministrazione.

È rimasta invariata, invece, anche se spostata al nuovo comma 5-ter, la norma originaria che prevede che “il mutamento della qualifica, da Ente del Terzo Settore non commerciale a ente di Terzo Settore commerciale, opera a partire dal periodo d’imposta in cui l’ente assume la natura commerciale”. Da un punto di vista pratico, ne consegue che, ai sensi dell’art. 87, c. 7 del CTS, in caso di perdita della qualifica di ente non commerciale, è previsto che entro tre mesi, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell’inventario di cui all’art. 15 del DPR 600/73, con l’obbligo di tenere le scritture contabili degli enti commerciali (art. 14, 15 e 16 del DPR 600/73). L’ETS sarà poi obbligato ad iscriversi nel Registro delle imprese in aggiunta al RUNTS, ai sensi dell’art. 11, c. 2, del D.Lgs. 117/2017, e a tenere, ai fini civilistici, le scritture contabili ex art. 2214 del c.c., ai sensi dell’art. 13, c. 4 del D.Lgs. 117/2017. Pur rimanendo Ente del Terzo Settore, se permangono i requisiti richiesti dal CTS, ci sarà la concorrenza dei ricavi e dei proventi alla formazione del reddito di impresa (che verrà tassato in misura ordinaria), e il disconoscimento delle agevolazioni connesse allo status di ETS non commerciale. Si tratta di una ripetizione del contenuto dell’art. 149, comma 3 del TUIR. In sostanza, il mutamento di qualifica spiega i suoi effetti fin dall’inizio del periodo di imposta in cui lo stesso si verifica.

¹⁷ Incluse, a nostro parere, quelle svolte a titolo gratuito, o anche simbolico. Si pensi, ad esempio, alla mensa dei poveri, ove viene richiesto in alcuni casi, all’utente un contributo simbolico, che non ha nulla a che vedere con i prezzi di mercato.

La C.M. 12 maggio 1998, n. 124/E, a commento di questa norma, spiega che “in tal modo viene assicurata una perfetta corrispondenza tra le modalità di tassazione e l’effettiva attività svolta dall’ente nel periodo di imposta stesso, evitando nel con-tempo possibili manovre elusive”.

La soluzione logica - a nostro avviso - sarebbe stata quella di far decorrere gli effetti del mutamento di qualifica, sia ai fini sostanziali (debito di imposta) che formali (adempimenti contabili), dal periodo di imposta successivo a quello in cui si sono verificati i presupposti, dal momento che non è possibile, a inizio anno, come vorrebbe la C.M. n. 124/E/1998, prevedere il verificarsi di eventi straordinari di gestione che possono portare alla perdita della qualifica¹⁸. Un’interessante apertura, sia pure limitata nel tempo, sul punto, è rappresentata dal disposto dell’art. 26, c. 1, lett. a, p. 5): Per i due periodi di imposta successivi al termine fissato dall’articolo 104, c. 2, il mutamento di qualifica da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale opera a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica”¹⁹.

Il passaggio più significativo della norma si riscontra, a nostro avviso, nel fatto che tale condizione opera anche nel senso inverso, cioè dal passaggio da ente commerciale a ente non commerciale. Per la prima volta, a differenza dell’art. 149 del TUIR, si ammette la possibilità di quest’ultimo passaggio, qualora se ne verifichino i presupposti. Conclusivamente, si può dire che i commi 5 bis e 5 ter dell’art. 79, presentano note-voli problemi interpretativi e applicativi.

Tavola n. 2 - Natura dell’Ente (art. 79, comma 5, CTS)

<p>Se “superà” il Test (1), l’Ente è NON COMMERCIALE ai sensi dell’art. 79, comma 5 CTS in quanto svolge in misura esclusiva o prevalente le attività di cui all’art. 5 (secondo i criteri di cui ai commi 2, (2-bis) e 3).</p> <p>Conseguenza: il reddito è totalmente decommercializzato ai fini IRES (come per le ONLUS non società cooperative), fatta salva la tassazione dei redditi di fabbricati, di capitale o diversi (art. 79, comma 1).</p>
<p>Se l’ente non “superà” il Test (1) va implementato il seguente successivo Test (2) Ne consegue che ai fini IRES rilevano i redditi di fabbricati, di capitale o diversi (art. 79, comma 1), nonché le attività commerciali, in quanto non conformi ai commi 2, (2-bis) e 3 dell’art. 79.</p>
<p>Entrate comm. (attività di cui all’art. 5 non conformi comma 2 (2-bis) e 3 dell’art. 79 CTS + attività diverse ex art. 6 (**)) -sponsorizzazioni</p> <p>Test (2) = Entrate non commerciali [attività di cui all’art. 5 conformi commi 2 e3]+4 (*) + contributi + liberalità + quote ass. + valore normale dei beni e delle prestazioni ceduti gratuitamente + proventi non commerciali di cui agli artt. 84 e 85</p> <p>* Non imponibili ai fini IRES</p> <p>** Non rilevano i proventi da sponsorizzazioni (pur rimanendo commerciali)</p>

¹⁸ Le ricadute, sotto il profilo pratico, sono notevoli. Si pensi, ad esempio, ad un ente in regime forfettario *ex art. 80*. Dovrebbe ricostruire la contabilità dall’inizio dell’anno. Oppure un ente che, ritenendosi non commerciale, non avesse versato l’IMU, si troverebbe a doverla versare pagando le relative sanzioni.

¹⁹ Si condivide il giudizio dato dal Documento del CNDCEC del 22 ottobre 2022 relativo alle “Novità per il Terzo settore nel c.d. “Decreto semplificazioni”, ove si afferma che: “Siffatta modifica normativa, sebbene sia senz’altro da accogliere con favore, rimane tuttavia insoddisfacente in quanto limitata nei suoi effetti ad un breve lasso temporale”.

3. Ulteriori considerazioni sulla natura dell'ente.

Gli Enti del Terzo Settore possono qualificarsi come enti non commerciali se svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5 in conformità ai criteri indicati ai commi 2 e 3 dell'art. 79 del CTS, nel senso chiarito sopra, indipendentemente dal fatto che vi sia o meno l'esercizio di attività di impresa²⁰.

Dopo l'introduzione del comma 2-bis si osserva che il superamento del 6% non determina automaticamente la perdita della qualifica di ETS non commerciale, stante che il superamento per tre esercizi consecutivi del citato limite, comporta unicamente l'inclusione dei proventi in oggetto come entrate commerciali, riferiti alla specifica area di interesse generale.

Se l'ente non supera il Test 1, per valutare la natura degli ETS, il legislatore ha inteso prendere a riferimento le entrate che assumono natura commerciale (ricavi, proventi, corrispettivi) per contrapporle a quelle derivanti da attività non commerciali.

E' interessante notare che a seconda del "peso" che hanno i diversi fattori che entrano nel rapporto, si determina la natura dell'ente²¹.

Infatti, quello che conta ai sensi dell'art. 79, comma 5 del CTS, è il diverso atteggiarsi del rapporto tra entrate di natura commerciale e entrate di natura non commerciale²².

Sempre nell'intento di fare chiarezza circa gli elementi che compongono il rapporto, una parola deve essere detta anche per quanto riguarda la cessione dei beni e la prestazione dei servizi gratuita, che rileva ai fini della determinazione del rapporto. Infatti, il risultato della contrapposizione entrate commerciali/non commerciali dipende anche dal "peso" delle contribuzioni di cui al comma 5-bis dell'art. 79.

²⁰Cfr. G. Girelli, "Il regime fiscale degli Enti del Terzo Settore", pag. 403, in M. Gorgoni (a cura di), Il Codice del Terzo Settore, Pacini Giuridica, 2018.

²¹ A questo proposito il documento del CNDCEC, più volte citato, (vedi, da ultimo la nota 19), propone un esempio significativo ai fini della comprensione delle dinamiche insite nella norma.

Un ETS che svolge due attività di interesse generale dalle quali consegue proventi pari a 60. L'attività A origina proventi pari a 35 a fronte dei 20 dalla attività B. Le attività risultano entrambi non commerciali in quanto rispettano i parametri sopra descritti, ma con la differenza che per l'attività B i proventi eccedono i costi effettivi seppur nella soglia di tolleranza del 5%. L'Ets riceve, inoltre, erogazioni liberali pari a 3 e proventi da raccolta fondi occasionale pari a 2, oltre che coneguire proventi da attività "diverse" secondarie e strumentali (sempre commerciali) per 40.

Nello scenario descritto risulta che, ai fini tributari, l'ETS presenta natura non commerciale in quanto le entrate non commerciali (35+20+3+2) sono superiori a quelle commerciali (40).

Tuttavia, qualora la situazione presentata si dovesse verificare per più di due esercizi consecutivi, i proventi generati dall'attività B diverrebbero commerciali, con la conseguenza che l'ETS perderebbe lo status di ETS non commerciale in quanto i proventi commerciali (20+40) supererebbero quelli non commerciali (35+3+2).

²² In proposito, G. Girelli, "Il regime fiscale del Terzo Settore", in Il Codice del Terzo Settore (a cura) di M. Gorgoni, Pacini giuridica, pag. 404, propone il seguente caso: "Potrebbe accadere che un Ente del Terzo Settore venga considerato ente non commerciale e un altro quale ente commerciale, nonostante gli stessi esercitino la stessa attività con modalità commerciali e con i medesimi ricavi. Si pensi, ad esempio, al caso in cui il secondo ente in un anno abbia ricevuto cospicue contribuzioni liberali che superano i ricavi d'impresa. Per questo motivo le entrate non commerciali superano le entrate commerciali".

Innanzitutto, notiamo che la norma fa riferimento a ogni tipo di attività, e non solo a quelle di interesse generale previste dall'art. 5. Pertanto, nel conteggio deve essere preso in considerazione anche il valore normale di prestazioni e cessioni che hanno ad oggetto attività secondarie e strumentali.

I costi “figurativi” del volontariato sono determinati in funzione, non dei costi rimborsati in base a parametri di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 117/2017 (rimborso spese), bensì valorizzando la loro opera gratuita o in funzione della cessione gratuita di beni, nel caso di elargizioni in natura.

Quanto maggiore è la presenza di volontari, tanto minore dovrebbe essere l’entità del corrispettivo pagato dagli utenti: argomentazione questa che permetterebbe, in linea di principio, di rispettare la disuguaglianza di cui al Test (2).

Per provarlo, ipotizzando:

CU = corrispettivo utenti; CP = contributi PA; CE = costi effettivi e CF = costi figurativi

Test (1) = [(CU + CP) / (CE + CF)]

Ipotizzando che -delta CA = +delta CF, si trova che il rapporto diviene pari a:

Delta Test = indipendente dall'esistenza di CF qualora la variazione di CU sia esattamente pari alla variazione di CF.

Se vi sono invece “frizioni gestionali” o diseconomie di scala (rispetto ai volontari) è molto probabile che il test non venga superato e vale il contrario.

Quanto agli elementi che entrano nel rapporto (vedi Test 2), mentre le entrate commerciali sembrano essere ben definite, tra le entrate non commerciali poste al denominatore della frazione, si fa riferimento a “ogni altra entrata assimilabile alle precedenti”²³, una espressione residuale che lascia, nella sua genericità e ampiezza, adito a incertezze.

Come si può vedere nel Test (2), una attività di interesse generale andrà collocata al numeratore o al denominatore, a seconda che abbia natura commerciale, oppure no. Teoricamente, se un ente svolge diverse attività (alcune commerciali e altre no), le prime entreranno al numeratore della frazione, le seconde al denominatore.

È interessante anche notare che le entrate di cui al comma 4 dell'art. 79 (occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi pubblici per le attività di cui ai commi 2 e 3) sono citate dal comma 5-bis tra quelle considerate non commerciali: “si considerano entrate derivanti da attività non commerciali [...] le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3, 4”. Ciò significa che, ai fini della verifica della natura dell'ente, i contributi pubblici (anche se corrispettivi) vanno sempre conteggiati tra le entrate non commerciali, o in quanto rientrano tra

²³Non può sfuggire, inoltre, il “peso” che ha la natura (commerciale o non commerciale) dell’attività di interesse generale svolta sulla determinazione della natura dell’ente.

le entrate delle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (in conformità ai commi 2 e 3 dell’art. 79), o in quanto ricomprese nel comma 4 (lett. b)²⁴.

Per quanto riguarda i contributi pubblici si pone il problema del coordinamento dei commi 2, 4, 5 dell’art. 79.

Ai sensi del comma 2 i contributi della PA, se sono corrispettivi, concorrono a stabilire la natura dell’attività. Ai fini reddituali, se l’ente assume la qualifica di non commerciale, i contributi pubblici (art. 4, lett. b) sono considerati non imponibili. Ciò comporta, tra l’altro, anche che la proporzione dei relativi costi viene attratta dalla sfera istituzionale. Ai sensi del comma 5 bis i contributi pubblici sono considerati entrate non commerciali.

Conclusivamente, per quanto riguarda la tassazione, si può affermare quanto segue.

Se il Test n. 2 è superato, l’ente ha natura non commerciale ai sensi dell’art. 79, comma 5, CTS. Ne consegue che:

- i contributi in conto impianti non rilevano in quanto vengono sottratti dai costi ammortizzabili (di regola, salvo l’adozione di altro principio contabile), qualora le attività siano commerciali;
- applicazione delle regole ordinarie di determinazione del reddito del TUIR in capo a tali enti, con opzione per il *forfait* (art. 80 del CTS);

Se l’ente non “superà” il Test n. 2, ha natura commerciale, e, pertanto, in questo caso, tutti i proventi (comprese le entrate di natura non commerciale) contribuiscono a formare il reddito imponibile, come avviene per le società e gli enti commerciali²⁵.

4. Conclusioni.

Ritorniamo, a questo punto, all’interrogativo iniziale: ETS: ente commerciale o ente non commerciale?.

La domanda non è di poco conto, solo se si tiene presente che l’art. 83, comma 3, del CTS prevede che l’ente debba comunicare al momento della iscrizione al RUNTS, la propria eventuale natura di ente non commerciale²⁶. Nell’ipotesi in cui tale natura si perda, “questo andrà comunicato dal rappresentante legale dell’ente all’ufficio del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore della regione o della provincia autonoma in cui l’ente ha la sede legale entro trenta giorni dalla chiusura del periodo di imposta nel quale si è verificata”²⁷.

²⁴ Ai sensi del c. 4, lett. b) dell’art. 79, tali contributi sono definiti come “non imponibili”.

²⁵ Per un commento al comma 6 dell’art. 79, vedi il Capitolo 11: “Le associazioni del Terzo Settore”.

²⁶ Il Decreto istitutivo del RUNTS (Decreto 15 settembre 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali) all’art. 8 (domanda di iscrizione), comma 6, lett. q), prevede la dichiarazione di presunzione di commercialità o non commercialità dell’ente ai sensi dell’art. 79, comma 5 del Codice.

²⁷ Parallelamente, l’art. 20 del Decreto citato alla nota precedente, al comma 2, lett. e), prevede “la comunicazione di perdita della natura non commerciale dell’ente”.

Se si tiene conto delle incertezze interpretative che sono state evidenziate nelle pagine precedenti, l'onere posto a carico degli amministratori appare particolarmente gravoso. Tra l'altro, da un punto di vista temporale, gli enti dovranno, dunque, fare il test di commercialità di cui all'art. 79, comma 2, entro il mese di gennaio. A questo punto, non sarà fuori luogo richiamare il fatto che, in caso di inosservanza, la sanzione amministrativa applicabile in capo al legale rappresentante dell'ente ammonterebbe da un minimo di euro 500 a un massimo di euro 5.000.