

ENTI NON COMMERCIALI

L'Ets avente natura commerciale produce sempre reddito d'impresa

di **Luca Caramaschi**

La caratteristica più rilevante della riforma che ha introdotto i nuovi **Enti del Terzo Settore (gli Ets)** è certamente quella di aver accorpato in modo organico sotto un unico sistema (governato attraverso l'istituzione di un **registro unico nazionale** del terzo settore, il cosiddetto Runts) soggetti che hanno sia **natura commerciale che natura non commerciale**.

Mentre per quest'ultimi tale collocazione può definirsi "naturale" (stiamo parlando di quei soggetti che, ante riforma, vengono qualificati come "**enti non commerciali**"), altrettanto non può dirsi per i primi, i quali, "storicamente", hanno da sempre albergato all'esterno del perimetro del **Terzo Settore**.

L'aspetto che accomuna **Ets commerciali** ed **Ets non commerciali** è invece quello di svolgere in **modo esclusivo o principale** (da intendersi come "prevalente") almeno una delle **attività di interesse generale** individuate dall'[articolo 5 D.Lgs. 117/2017](#) per quanto riguarda la generalità degli Ets, ad eccezione della particolare categoria di Ets rappresentata dalle **imprese sociali** (avente **natura commerciale** per definizione) le cui **attività di interesse generale** vanno ricercate nell'[articolo 2 D.Lgs. 112/2017](#) (specifico decreto dedicato a regolamentare tale tipologia di soggetti).

Dal punto di vista fiscale tale dicotomia genera certamente qualche complessità in quanto si viene a creare un vero e proprio "**doppio binario**" tra:

- Ets che dovranno applicare sia le **nuove norme fiscali del nuovo codice del terzo settore** (introdotto con il **Lgs. 117/2017**), anche di tipo agevolativo, sia le **previsioni del capo III del Tuir** riferite agli **enti non commerciali**;
- Ets che dovranno applicare sia le **nuove norme fiscali del nuovo codice del terzo settore**, anche di tipo agevolativo, sia le **previsioni del capo II del Tuir** riferite alle **imprese e agli enti commerciali**;

Per entrambe le categorie di **Ets**, commerciali e non, sono fatte salve le disapplicazioni, le abrogazioni e previsioni di coordinamento generale introdotte dal citato decreto.

Pertanto, una volta operata la **corretta qualificazione tributaria** del nostro Ets (passaggio, ahimè, tutt'altro che immediato stante la non chiara qualificazione dei criteri, volti a definire la "natura" dell'ente, richiamati nell'[articolo 79 D.Lgs. 117/2017](#)), gli stessi enti si dovranno

ulteriormente **differenziare** anche per quanto attiene alle modalità di determinazione del reddito:

- se **commerciale**, e quindi riconducibile alla categoria dei soggetti menzionati alla **b)** dell'**articolo 73, comma 1, Tuir**, l'Ets dovrà determinare il proprio reddito in base al **principio di attrazione al reddito d'impresa** di tutte le tipologie reddituali da esso prodotte;
- se **non commerciale** e quindi riconducibile alla categoria dei soggetti menzionati alla **c)** dell'**articolo 73, comma 1, Tuir**, l'Ets dovrà procedere alla **sommatoria dei redditi** fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione secondo le disposizioni dell'**articolo 8 Tuir**.

Osserva sul punto il **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Cndcec)**, nel recente lavoro **“Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative”** pubblicato nei primi giorni del mese di aprile 2019, che nell'attuazione della riforma viene quindi meno quella **“revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente”** prevista dalla legge delega (**articolo 9, comma 1, lett. a), L. 106/2016**) senza alcuna introduzione di un **regime tributario di vantaggio** (o di una **qualifica fiscale “agevolata” in termini impositivi**) connesso all'impatto sociale generato.

Già lo stesso **Cndcec**, peraltro, aveva evidenziato in sede di **audizioni parlamentari** al primo schema di codice del terzo settore come il nuovo sistema tributario **non rispondesse** appieno ai criteri direttivi della **delega**.

In merito agli **obblighi pubblicitari** va ulteriormente rilevato che 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** in aggiunta all'iscrizione nel Registro unico nazionale, così come previsto dall'**articolo 11, comma 2, D.Lgs. 117/2017**.

Con riferimento invece alla particolare **categoria delle imprese sociali** (che, come detto, rappresentano **Ets “commerciali” per definizione**) l'iscrizione nel Registro delle imprese tenuto presso le **Camere di Commercio** soddisfa, secondo quanto previsto dall'**articolo 11, comma 3, D.Lgs. 117/2017**, anche il **requisito dell'iscrizione** nel registro unico nazionale del terzo settore.

Infine, relativamente agli **obblighi di natura contabile** degli Ets aventi **natura commerciale**, i commi 4 e 5 dell'**articolo 13 D.Lgs. 117/2017** affermano che **“Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile”** e che **“... devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile”**.

Prevedendo il citato **articolo 2214 cod. civ.** l'**obbligo** di **“tenere il libro giornale e il libro degli**

inventari”, e cioè i documenti richiamati dall'[articolo 14 D.P.R. 600/1973](#) ne deriva che **gli Ets commerciali dovranno, a prescindere dalle dimensioni, adottare il regime di contabilità ordinaria basato sul criterio della competenza economica.**

Seminario di specializzazione

**BITCOIN, CRIPTOVALUTE E BLOCKCHAIN:
DALLA MONETA VIRTUALE AL BUSINESS REALE**

Scopri le sedi in programmazione >