

ENTI NON COMMERCIALI

La natura degli enti nel codice del terzo settore

di Luca Caramaschi

I **criteri** per definire la natura dei nuovi **enti del terzo settore** (gli Ets), sia essa **commerciale** o **non commerciale**, sono contenuti in un'**unica disposizione normativa** presente nel codice del terzo settore e, più precisamente, nell'[articolo 79 D.Lgs. 117/2017](#).

Detto articolo, **più volte modificato** (sia dal decreto correttivo, il **D.Lgs. 105/2018**, che dal **D.L. 119/2018** convertito nella **L. 136/2018** e, infine, dalla **Legge di bilancio 2019**) ha manifestato sin dalla sua prima versione enormi **difficoltà applicative** che, tanto la relazione illustrativa al decreto originario, quanto le successive modifiche, non hanno contribuito a colmare.

Nella prima metà del mese di aprile 2019 il **Consiglio Nazionale** dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (Cndcec) ha pubblicato un **corposo documento** dal titolo **“Riforma del Terzo Settore: elementi professionali e criticità applicative”** nel quale, tra i tanti argomenti affrontati, viene dedicato un ampio spazio alle riflessioni sul tema testé richiamato.

Un primo tema riguarda l'individuazione dei **criteri** e dei **parametri** secondo i quali le singole **attività di interesse generale** svolte dall'**Ets** (elencate dall'[articolo 5 D.Lgs. 117/2017](#)) **non assumono carattere commerciale**, rimanendo tali anche quando accreditate, contrattualizzate o **convenzionate con pubbliche amministrazioni**, con l'Unione europea, le Amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici internazionali e tenuto conto degli **apporti economici** di tali enti, salvo gli importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (è il caso dei ticket sanitari posti a carico dell'utenza).

In particolare, il **comma 2** del richiamato **articolo 79** prevede che le predette attività sono svolte **con modalità “non commerciali”** se effettuate a titolo gratuito o dietro corrispettivi **che non superano i “costi effettivi”**, seppur con uno **scostamento tollerato del 5%**.

Ed è proprio in relazione a tale nozione di **“costi effettivi”** che il Cndcec aveva evidenziato come il legislatore, nel richiamare il **confronto tra** i corrispettivi del servizio reso o del bene ceduto con il costo effettivo, avrebbe dovuto considerare un concetto di **“costo pieno”**, **comprendivo quindi dei costi diretti e indiretti di produzione**, ma anche dell'**imputazione della quota relativa ai costi generali** dell'ente.

Nonostante nel decreto correttivo non sia stata accolta la proposta volta a sostituire detto termine con quello **“costi pieni effettivi”** (criterio noto anche come **“full costing”**), il Cndcec, nel recente documento, ritiene che **tal significato sia quello più coerente da applicare**.

Interessanti considerazioni vengono poi svolte in relazione alla già citata **soglia di tolleranza** del 5%, inserita nel **comma 2-bis dell'articolo 79** ad opera dell'**articolo 24-ter, comma 3, della legge di conversione del D.L. 119/2018** al fine di consentire un **margine di flessibilità** nella gestione degli **ETS** ed evitare che il conseguimento di eventuali utili al termine dell'esercizio, che peraltro devono essere costantemente reinvestiti negli scopi istituzionali, **possa automaticamente comportare** la qualifica dell'attività svolta come di **natura commerciale**, incidendo anche sulla natura dell'ente.

In base ad essa, le **attività di interesse generale** svolte dall'Ets si considerano **non commerciali** qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e **per non oltre due periodi di imposta consecutivi**; pertanto, laddove dovesse realizzarsi tale circostanza, a partire dal terzo periodo d'imposta l'Ets dovrà adeguarsi ai criteri di cui al **comma 2** e, quindi, qualsiasi **scostamento** (anche minimo) rispetto ai parametri ivi previsti determina la **qualifica dell'attività come commerciale**.

Per converso, nel caso di **margini positivi** per due volte consecutive e nei limiti della richiamata **percentuale di tolleranza**, l'attività **non perderà la sua natura non commerciale** laddove nel successivo (e terzo) periodo d'imposta soddisfi il criterio base di **non commercialità** svolgendo la sua attività dietro **corrispettivi non superiori ai costi effettivi**.

Osserva in proposito il **documento del Cndcec** che la **verifica di tale scostamento** andrà eseguita **al termine dell'esercizio** (il 31 dicembre in caso di esercizio sociale coincidente con l'anno solare) e seguirà i **criteri** propri del regime di contabilizzazione e di bilancio adottati, quindi **cassa o competenza**.

Il superamento del 5% **non determina automaticamente** la perdita della qualifica di **ETS** non commerciale, stante che **il superamento per più di due esercizi consecutivi** del citato limite comporta unicamente l'inclusione dei proventi derivanti dalla attività di interesse generale come **entrate commerciali**.

Il citato documento, dopo aver precisato che **il calcolo della soglia** di tolleranza del 5% **deve essere effettuato per ciascuna attività** di interesse generale (e, quindi, non considerando la somma dei proventi derivanti dal complesso delle attività esercitate), fa l'esempio di un **Ets** che svolge **due attività di interesse generale** dalle quali consegue proventi pari a 60, di cui 35 dalla attività A e 20 dalla attività B, che 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 conseguire **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).

L'ultima questione affrontata dal documento del Cndcec riguarda probabilmente il tema più delicato dell'intero [articolo 79](#): **il ruolo svolto** dai proventi di cui **comma 4** nell'ambito delle valutazioni riguardanti la **natura degli Ets**.

Detta disposizione prevede che **non concorrono** in ogni caso a formare il reddito degli **Ets non commerciali**:

- a) i fondi pervenuti a seguito di **raccolte pubbliche effettuate “occasionalmente”**, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b) i **contributi** e gli apporti da amministrazioni pubbliche nazionali e internazionali per lo svolgimento, anche convenzionato e in regime di accreditamento, delle attività di cui ai **commi 2 e 3** dell'[articolo 79 D.Lgs. 117/2017](#).

Con riferimento al **ruolo che le due tipologie di entrata debbono rivestire** ai fini della verifica della natura dell'ente si sono contrapposte in dottrina **due correnti di pensiero**, in considerazione del fatto che

- il **comma 5-bis** dell'[articolo 79](#) le ricomprende tra le **entrate derivanti da attività non commerciali** ai fini della loro contrapposizione con le entrate commerciali nell'ambito della **verifica circa la natura dell'Ets**
- mentre nell'incipit del **comma 4** si precisa che dette entrate **non concorrono a formare il reddito** se il soggetto che le consegue ha natura di **Ets non commerciale**.

Si pone quindi la questione del noto paradosso “è nato prima l'uovo o la gallina?”. **Se queste entrate vanno considerate per valutare se l'Ets ha natura commerciale o meno** come possono essere **preventivamente giudicate non commerciali** sono se conseguite da un **ETS non commerciale**?

Sul punto il documento del Cndcec sposa le **condivisibili affermazioni** contenute nella **relazione illustrativa** al decreto secondo cui “... le entrate derivanti da raccolte fondi e da contributi pubblici erogati a favore di Ets non commerciali concorrono, come proventi non commerciali, ai calcoli da eseguire per determinare la natura fiscale dell'ente”.

Seminario di specializzazione

IL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)