Euroconference NEWS
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di venerdì 29 giugno 2018

ENTI NON COMMERCIALI

Definizione di ETS alla prova del decreto correttivo – II° parte

di **Luca Caramaschi**

Dopo aver descritto, nella **prima parte**, i criteri per definire il **carattere commerciale** o **non commerciale** delle attività di interesse generale svolte dagli enti del terzo settore, andiamo ora ad analizzare i parametri che occorre considerare per definire la **natura** dell'ETS medesimo.

A tal proposito il decreto **correttivo**, pur prevedendo uno spostamento della disposizione contenuta nel comma 5 al nuovo comma 5-ter dell'**articolo 79 D.Lgs. 117/2017**, **non modifica la decorrenza** degli effetti derivanti dal cambio di natura dell'**ETS,** continuando a prevedere al nuovo comma che "*Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di **terzo settore** commerciale, **opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale***".

La **retrocessione** degli effetti del richiamato **mutamento** fin dall'inizio del periodo d'imposta nel quale il superamento delle entrate commerciali rispetto a quelle non commerciali è intervenuto, evidenzia pertanto la necessità di monitorare con estrema attenzione l'evoluzione di tutte le **entrate** dell'ente, avendo ben chiara la diversa **natura** delle medesime (non si può non osservare come le maggiori difficoltà di qualificazione saranno collegate proprio dalle **attività di interesse generale** di cui all'**articolo 5**, posto che anche natura **commerciale** o **non commerciale** delle stesse può essere verificata solo alla **conclusione del periodo d'imposta**).

La prima parte del citato **comma 5**, invariata anche nella versione licenziata della **bozza di correttivo**, afferma infatti che "…. *gli enti del **Terzo settore** assumono **fiscalmente** la qualifica di **enti commerciali** qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le **attività di sponsorizzazione** svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, **superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali***".

Gli **elementi da prendere in considerazione** per operare tale ulteriore e fondamentale **verifica** sono dunque:

- i **proventi** derivanti dalle **attività di interesse generale** di cui all'**articolo 5**;
- i **proventi** derivanti delle cosiddette **attività diverse** di cui all'**articolo 6** (fatta eccezione per i proventi derivanti da attività di **sponsorizzazione** ad oggi non ancora ben definite);
- le **entrate derivanti da attività non commerciali**.

Per i citati proventi derivanti dalle attività di **interesse generale** si dovrà quindi individuarne la **natura non commerciale** o **commerciale** secondo i criteri già descritti nel **precedente contributo.**

Il secondo elemento è rappresentato dai **proventi derivanti dalle attività diverse** di cui all'**articolo 6** del Decreto. Dette attività, **secondarie** e **strumentali** rispetto a quelle di **interesse generale** di cui all'**articolo 5**, e che dovranno essere **definite** da un **decreto** di prossima emanazione (il termine previsto è sempre quello di un anno dall'entrata in vigore del **D.Lgs. 117/2017**, e quindi il **3 agosto 2018**), pare debbano ordinariamente qualificarsi come **commerciali**, in assenza di precisazioni sul punto anche nella **relazione illustrativa** al provvedimento; dovrebbero pertanto incidere negativamente nelle valutazioni riguardanti la **natura commerciale o non commerciale** dell'**ETS**.

Restano escluse da tale valutazione, per esplicita previsione normativa, le entrate derivanti da **attività di sponsorizzazione**, ma su questo, come sulla generale qualificazione delle **attività diverse**, solo il **decreto di futura emanazione** potrà fornire un contributo decisivo.

L'ultimo elemento da considerare ai fini della individuazione della natura degli **ETS** riguarda le entrate derivanti da **attività non commerciali**. Ed è proprio su questo punto che si inserisce un'importante modifica contenuta nella bozza di decreto **correttivo.** Nell'elencare queste entrate la **versione originaria** del **comma 5** dell'**articolo 79** indicava i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, ogni altra entrata assimilabile alle precedenti. In tale ultima categoria **residuale**, l'originaria disposizione vi comprendeva i **proventi e le entrate considerate non commerciali** ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b).

Già in sede di primo commento delle richiamate disposizioni si era pertanto osservato come la norma non richiamasse l'ipotesi contemplata dall'**articolo 79, comma 4, lett. a), D.Lgs. 117/2017** ovvero "*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*".

Come a dire, quindi, che detti proventi non dovevano concorrere quali pesi dell'ideale **"bilancia"** nella quale confrontare le **entrate commerciali** e quelle **non commerciali** ai fini della verifica della natura dell'**ETS**. È invece il nuovo **comma 5-bis** introdotto dalla bozza di **correttivo** che, riproponendo la formulazione contenuta nell'ultimo periodo del comma 5 (che viene quindi eliminata), **toglie il riferimento alla lettera b)** al fine di richiamare **integralmente** il comma 4, e quindi anche la citata previsione contenuta nella lettera a) riguardante i proventi derivanti dalle attività di **raccolte fondi** occasionali (occorre a tal proposito non fare **confusione** con tutti i possibili proventi derivanti dalle attività di **raccolta fondi** previste dall'**articolo 7 D.Lgs. 117/2017**, ma solo con quelli che presentano le **caratteristiche** descritte nella richiamata lett. a) del comma 4 dell'**articolo 79** e che ricalcano quelle già previste dall'**articolo 143, comma 3, lett. a), Tuir**).

Il **comma 5-bis** si chiude precisando che occorre tenere "*conto altresì del **valore normale** delle*

*cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con **modalità non commerciali***". Secondo quanto previsto nella relazione illustrativa al Decreto, quindi, si deve tenere conto anche del **valore normale delle cessioni o prestazioni svolte** a titolo **gratuito**, nonché delle **attività non commerciali** proprie delle ODV e APS di cui ai successivi **articoli 84** ed **85**; inoltre, l'indicazione delle **attività di sponsorizzazione** deve intendersi inserita a titolo **non esaustivo** rispetto a quelle puntualmente indicate nel D.M. di cui all'**articolo 6** e va intesa in una accezione non restrittiva. Anche su questi aspetti sarà fondamentale attendere il **pensiero ufficiale dell'Agenzia**.

Per quanto detto in precedenza, quindi, possiamo affermare che 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**.

A tal proposito deve osservarsi come, letteralmente, la formulazione del **comma 5,** ai fini del **confronto,** accoglie tra le entrate commerciali due **categorie** di **proventi** ben definite mentre, con riferimento alle **entrate non commerciali**, pare adottare un **criterio più ampio e generalizzato** (in tal senso il richiamo a "***ogni altra entrata assimilabile alle precedenti***"). Dovrà pertanto essere chiarito se nel piatto della bilancia riferito alle **entrate commerciali** taluni elementi andranno **esclusi** oppure se, come logica vorrebbe, anche tutti gli altri proventi di **natura commerciali** debbano concorrere alla **valutazione** circa la natura dell'**ETS**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso: