Analisi e commenti

Disciplina del Terzo settore: analisi del nuovo Codice_8

Il Dlgs 117/2017 individua i criteri e i parametri in base ai quali, ai fini delle disposizioni tributarie, le attività svolte dagli enti vadano qualificate come commerciali e non commerciali

La nuova disciplina del regime fiscale degli enti del Terzo settore si apre con le disposizioni di ordine generale dettate dal Capo I del Titolo X del Codice (articoli da 79 a 83).

Come si è già avuto modo di osservare, l'attuale sistema normativo in materia di fiscalità degli enti del Terzo settore è caratterizzato da una profonda disorganicità. Alle norme di carattere generale sugli enti non commerciali dettate dal Tuir (articoli 143 e seguenti) si affiancano, e a volte si sovrappongono, disposizioni rivolte a particolari tipologie di enti (ad esempio, organizzazioni di volontariato, associazioni sportive dilettantistiche, associazioni di promozione sociale, Onlus). Ne emerge un quadro d'insieme in cui coesistono diversi regimi fiscali.
Uno degli obiettivi perseguiti dal legislatore delegante è proprio il superamento di tale frastagliato sistema e la sua sostituzione con un regime armonizzato e coordinato delle diverse forme di fiscalità di vantaggio "*in modo da creare sistematicità nell'ordinamento e maggiore certezza applicativa, anche salvaguardando le varie possibilità di scelta degli enti al momento della iscrizione nel Registro del Terzo settore*".
Pertanto, il rinnovato regime fiscale degli enti in esame determina una meritoria opera di semplificazione e armonizzazione normativa.

L'esame prende avvio proprio dalla disposizione che fissa i criteri e i parametri per distinguere tra attività commerciali e non commerciali svolte e, di conseguenza, configura la diversa natura dell'ente, che vale a individuare la disciplina tributaria applicabile.

Attività commerciali e non commerciali (*Articolo 79*)

Innanzitutto, il primo comma dell'articolo in esame delimita l'ambito soggettivo della nuova disciplina tributaria: essa si applica agli enti del Terzo settore, **diversi** dalle imprese sociali *(alle quali è specificamente dedicato il Dlgs 112/2017*). Agli stessi, inoltre, si applicano le norme del Tuir in materia di Ires, relative sia agli enti commercial sia a quelli non commerciali, "***in quanto compatibili***".
I commi successivi, invece, indicano i parametri per determinare la natura non commerciale o

commerciale degli enti del Terzo settore; a tal proposito, viene chiarito che le attività di interesse generale (*cfr* articolo 5) che essi svolgono (comprese quelle accreditate, contrattualizzate o convenzionate con amministrazioni pubbliche nazionali e straniere, Unione europea o altri organismi pubblici di diritto internazionale) si considerano di natura **non commerciale** quando sono svolte "*a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi*". A tal fine, si deve tener conto anche degli apporti economici degli enti pubblici partner e gli eventuali altri importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.
Come chiarito dalla relazione illustrativa, "*tale disposizione si segnala per la sua stretta centralità perché intercetta un'esigenza importante per quegli enti del Terzo settore che svolgono attività di vendita di beni a prezzo simbolico allo scopo di finanziare le attività principali (…), oltre alle ipotesi in cui il costo viene sostenuto in tutto o in parte da un soggetto terzo (ad esempio un ente pubblico) e a quelle in cui più enti del Terzo settore procedono all'acquisto comune di beni e servizi con una mera ripartizione di costi, senza alcun ricarico*".
Sono altresì considerate **non commerciali** le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale se:

- svolte direttamente dagli enti in esame, la cui finalità principale consiste nello svolgere tale tipo di attività e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle medesime attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente nonché ai risultati prodotti
- ovvero affidate dagli enti del Terzo settore a università e altri organismi di ricerca che le svolgono direttamente negli ambiti e secondo le modalità definiti dal Dpr 135/2003.

Ne deriva che si considerano **non commerciali** gli enti del Terzo settore (*diversi dalle imprese sociali*) che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale con modalità conformi ai criteri sopra indicati.

Essi, invece, assumono fiscalmente la qualifica di enti **commerciali**, indipendentemente dalle previsioni contenute nei loro statuti, se i proventi derivanti dall'esercizio delle attività istituzionali, svolte in forma d'impresa non in conformità ai suindicati criteri di non commercialità, nonché quelli derivanti dall'esercizio delle attività diverse (attività secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale- *cfr* articolo 6), fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri previsti dall'emanando decreto ministeriale previsto dal medesimo articolo 6, **superano**, nello stesso periodo d'imposta, le entrate derivanti dalle attività non commerciali (*contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi precedenti, tenuto conto del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali*).
Il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui le attività commerciali assumono valore prevalente rispetto a quelle di carattere non commerciale.

Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore non commerciali:

- i fondi derivanti da 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
- i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento delle attività non commerciali.

Quest'ultima disposizione "*consente di venire incontro alle diverse esigenze degli enti del Terzo settore e, specialmente, quelli di più piccole dimensioni e con minore capacità di attrarre finanziamenti, i quali basano la raccolta fondi su iniziative ricorrenti nel corso dell'anno o ricevono contributi o apporti pubblici per le proprie attività istituzionali*".
Essa, inoltre, riproduce quanto attualmente previsto dall'articolo 143, comma 3, Tuir, che per gli enti in esame, diversi dalle imprese sociali, viene disapplicato ai sensi del successivo articolo 89 del Codice.

L'ultimo comma dell'articolo 79 è specificamente dedicato agli enti aventi **natura associativa**.
La disposizione prevede che:

- si considera **non commerciale** l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente
- **non concorrono** alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

Al contrario, si considerano attività di natura **commerciale** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Questi corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.
Tale previsione:

- ricalca l'attuale articolo 148, commi I e 2, Tuir, di cui il successivo articolo 89 del Codice opportunamente prevede la disapplicazione per gli enti in questione
- trova nell'articolo 85 una specifica disciplina agevolativa con riferimento a determinate attività svolte dalle associazioni di promozione sociale nei confronti degli associati o altri enti del Terzo settore.

8– continua.
La prima puntata è stata pubblicata giovedì 21 settembre
La seconda puntata è stata pubblicata martedì 26 settembre
La terza puntata è stata pubblicata venerdì 29 settembre
La quarta puntata è stata pubblicata giovedì 5 ottobre
La quinta puntata è stata pubblicata venerdì 6 ottobre
La sesta puntata è stata pubblicata mercoledì 11 ottobre
La settima puntata è stata pubblicata giovedì 19 ottobre

Gennaro Napolitano

pubblicato Martedì 24 Ottobre 2017