RATIO QUOTIDIANO
Il commento e la critica delle più importanti notizie del momento

COOP E TERZO SETTORE

di GIANNI MARIO COLOMBO

Riforma del Terzo settore e pianificazione fiscale degli enti

Nella scelta di aderire alla Riforma del Terzo settore, gli enti dovranno prendere in grande considerazione l'impatto fiscale che ne deriva.

Uno dei punti nodali della riforma del Terzo settore è l' **aspetto fiscale** , partendo da un confronto tra le discipline fiscali in materia di imposte dirette e di Iva attualmente applicabili e quelle che saranno da osservare **dopo l'iscrizione al RUNTS** . A parte una valutazione di convenienza, vi è la necessità di prevedere l'impatto fiscale indotto dalla riforma in vista di una programmazione economico-finanziaria e gestionale dell'attività svolta dall'ente.
Per condurre questo esame, è necessario conoscere non solo la disciplina generale del CTS, ma la specifica disciplina di ogni categoria di enti (es. organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale: si vedano, in proposito, gli artt. 84, 85, 86 del CTS).

In termini generali, **ai fini delle imposte dirette** , è comunque, fondamentale esaminare l' **art. 79 del CTS** . Il comma 2 stabilisce la natura (commerciale o non commerciale) dell'attività di interesse generale mettendo a confronto i corrispettivi con i costi effettivi; il comma 5 determina la natura dell'ente, mettendo a confronto le entrate commerciali con le entrate non commerciali.
Il caso più agevolato fiscalmente è quello degli ETS non commerciali (si vedano gli artt. 80-86 del CTS), tenendo presente, tuttavia, che ogni soluzione comporta anche dei limiti che vanno valutati attentamente. A titolo di esempio, basta esaminare l'art. 79, c. 5-ter (perdita della qualifica di ente non commerciale), il quale prevede che il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo di imposta in cui l'ente assume natura commerciale, con tutto quello che ciò comporta in termini di adempimenti civilistici (contabilità e bilancio) e fiscali (reddito di impresa, Imu, ecc.).
Così, considerando l'apertura di un ramo ETS da parte di un ente religioso, si devono fare i conti con 2 punti rilevanti: l'obbligo di destinare gli utili e avanzi di gestione all'attività statutaria o ad incremento del patrimonio del " *ramo* " comporta che l'ente religioso non può essere destinatario di eventuali fondi da parte del ramo; in caso di scioglimento, il patrimonio residuo del ramo non può tornare all'ente religioso che lo ha costituito, ma deve essere devoluto ad altro ente del Terzo settore.Se si vuole estendere l'esame alle imprese sociali, basterà ricordare che l'art. 89, c. 7, lett. b) del CTS prevede che " *all'art. 10, c. 1, nn. 15, 19, 20 e 27-ter la parola Onlus è sostituita dalle seguenti: enti del Terzo settore di natura non commerciale* ". Ciò significa, secondo l'Agenzia delle Entrate (vedi risposta a interpello n. 475/2021), che **se tali attività sono esercitate da ETS commerciale o da impresa sociale non è dovuta l'esenzione Iva** . Tali prestazioni, quindi, dovranno, secondo la regola generale, essere assoggettate a Iva con aliquota ordinaria.

Ma, il caso più emblematico da esaminare nel **passaggio di un ente non commerciale a ente del Terzo settore** , ci sembra quello delle **Onlus** . Ai sensi dell'art. 150 del Tuir, l'attività delle Onlus è totalmente decommercializzata e, ai sensi dell'art. 26 D.Lgs. 460/1997, alle Onlus si applicano, ove compatibili, le disposizioni relative agli enti non commerciali. **Al momento della iscrizione al RUNTS** , tali enti, non appartenendo a nessuna delle categorie specifiche di cui all'art. 46, c. 1 del CTS, confluiranno nella categoria residuale denominata " ***altri enti del Terzo settore*** ".
Nel momento in cui si diventa enti del Terzo settore, la nozione di attività commerciale cambia radicalmente (vedi art. 79, c. 2). Se l'ente (ex Onlus) gestisce attività in forma di impresa (si pensi, ad esempio, a una scuola, o a una casa di riposo) e fossero disattesi i criteri di cui all'art. 79, cc. 2 e 2-bis, **l'attività svolta potrebbe assumere la natura commerciale** e, verosimilmente, **l'ente passerebbe da non commerciale a ente commerciale** , con le conseguenze di cui abbiamo parlato sopra.
Viceversa, **per una fondazione non Onlus** che, ai sensi del combinato disposto dagli artt. 73 c. 4 e 55 del Tuir, fosse inquadrata come ente commerciale, diventando ente del Terzo settore, potrebbero verificarsi i presupposti di cui all'art. 79, cc. 2, 2-bis e 5 ed essere, quindi, considerata un ente non commerciale.
In questo caso si potrebbe verificare, per i beni strumentali, il fenomeno dell'autoconsumo, ai sensi dell'art. 86, c. 1, lett. c) del Tuir, con la possibile emersione di plusvalenze tassabili.

Riproduzione vietata - lunedì 05 dicembre 2022

In conclusione, anche solo da questi semplici esempi, si vede chiaramente che la scelta di aderire alla Riforma del