

ETS ED ENTI NON COMMERCIALI

di **GIANNI MARIO COLOMBO, PIERINO POSTACCHINI****Qualifica ETS commerciale/non commerciale ai fini Iva**

Il presente contributo si propone di evidenziare la mancanza di coordinamento tra la configurazione di ente commerciale e non commerciale, ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, negli ETS.

La disciplina Iva prevede una disciplina diversa fra enti commerciali e non commerciali, prevedendo per i primi la tassazione su tutte le operazioni effettuate, mentre per i secondi la tassazione è prevista solo sulle operazioni svolte nell'ambito delle attività commerciali.

Nonostante l'Iva sia un tributo comunitario, all'art. 4, c. 9 D.P.R. 633/1972, si prevede l'applicazione alla disciplina dell'Iva delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale contenute nell'art. 149 del Tuir, quindi abbiamo un implicito richiamo all'art. 73 del Tuir.

Dobbiamo applicare nella disciplina Iva, per la qualifica di ente commerciale o non commerciale, i criteri quantitativi previsti dall'art. 73, c. 4 del Tuir.

La coincidenza tra **enti commerciali e non commerciali** tra i due tributi non trova un esatto riscontro nella definizione di attività commerciale, anche se nell'art. 4 D.P.R. 633/1972 vi è l'analoga definizione contenuta nell'art. 55 del Tuir (ad eccezione dell'attività agricola che non è considerata attività d'impresa). La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE, da rilievo, ai fini della definizione comunitaria di attività economica, al tipo e alla modalità di esercizio dello sfruttamento dei fattori della produzione, più che il risultato economico dell'attività.

Da rilevare altresì che l'art. 4, c. 4 D.P.R. 633/1972, non estende agli enti non commerciali, nella sfera delle attività d'impresa, l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.; per l'Agenzia delle Entrate, l'art. 4, c. 4 viene superato intendendo il rinvio all'attività "commerciale" quale sinonimo di attività di "impresa" (interpello 6.11.2020, n. 532).

Nel CTS, è prevista, all'art. 79, una disciplina specifica ai fini delle imposte dirette per la qualificazione di ETS commerciale e non commerciale, mentre, tale qualifica, non viene disciplinata ai fini Iva.

L'eventuale distinzione tra ETS commerciale e ETS non commerciale di cui all'art. 79, non sortirà alcun effetto ai fini della disciplina dell'Iva, quindi si dovrà, per tale imposta, fare riferimento al Tuir nell'attuale disciplina prevista per gli enti non commerciali.

Alla luce di ciò, per gli ETS, abbiamo una disciplina autonoma desunta dal CTS per la qualifica di ente non commerciale tributaria (con esclusione dell'Iva), mentre ai fini dell'Iva, si dovrà ricorrere ancora alla configurazione del Tuir.

Ciò comporterà una **dissociazione tra la qualifica di ETS commerciale o non commerciale nella disciplina dell'Iva e delle imposte dirette, mentre per gli enti non commerciali non iscritti al RUNTS si avrà la stessa disciplina con le criticità prima esposte.**

Di più, le complicazioni si avranno già con l'entrata in vigore del Titolo X del CTS, dove è previsto per i primi tre periodi di imposta che il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica, mentre ai fini Iva, per gli stessi ETS, avviene dallo stesso periodo d'imposta.

Oggi, non essendo stato emanato il decreto legislativo previsto dalla legge delega tributaria che riguarda gli enti del terzo settore, il legislatore, se vorrà, potrà semplificare tale disciplina, in modo da renderla unitaria per gli ETS, come in effetti è per gli enti non commerciali non iscritti al RUNTS.