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

ETS ED ENTI NON COMMERCIALI

di GIANNI MARIO COLOMBO

Contributi pubblici nella qualificazione degli ETS ai fini fiscali

I contributi pubblici rivestono un ruolo importante ai fini della determinazione della natura dell'attività e della natura dell'ente degli enti del Terzo settore.

Ai sensi dell'art. 79, c. 2, **i contributi della PA, se sono corrispettivi,** concorrono a stabilire la natura dell'attività di interesse generale, sia pure condizionatamente all'entità di *"eventuali importi di partecipazione alla spesa per la copertura del servizio universale, tra i quali, si ritiene, rientrino, ad esempio, i ccdd. ticket sanitari e le quote di compartecipazione alla spesa per le prestazioni sociosanitarie poste a carico dell'utente delle singole discipline regionali e commerciali".*
Sotto il profilo reddituale, in base alle regole del Tuir, **i contributi a fondo perduto erogati a enti non commerciali e destinati all'esercizio di attività istituzionale** non rilevano fiscalmente; se destinati all'attività commerciale o a un ente commerciale costituiscono ricavi ai sensi dell'art. 85 del Tuir. **Se l'ente assume la qualifica di ETS non commerciale,** ai fini reddituali (art. 79, c. 4, lett. b) del CTS) i contributi pubblici e gli apporti erogati da amministrazioni pubbliche sono non imponibili, a prescindere dal tipo di rapporto di collaborazione (convenzione, accreditamento, ecc.) in essere con l'ente pubblico e non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi corrispettivi. Dal lato dei costi, ne consegue, a nostro avviso, che i costi correlativi vengano attratti nella sfera istituzionale.
Ai fini della qualificazione (commerciale o non commerciale) dell'ente, l'art. 79, c. 5-bis del CTS specifica che *"i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi non commerciali, o, ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3, 4",* si considerano entrate derivanti da attività non commerciali.

Ai nostri fini è necessario specificare **il significato che deve essere attribuito al termine *"contributi",*** con particolare riferimento ai contributi pubblici di cui al comma 4, lett. b). È necessario, cioè, coordinare il comma 4, lett. b) con il comma 5-bis. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/E/2026 chiarisce che *"il riferimento che la norma opera ai "contributi" quale tipologia di entrata non commerciale da considerare ai fini della qualificazione fiscale dell'ente, deve essere inteso come relativo a tutti i contributi pubblici e privati non aventi natura di corrispettivo percepiti dall'ETS oppure destinati a finanziare attività non commerciali ai fini fiscali secondo le regole del Codice".*
Secondo la circolare esplicativa, è da ritenere che il richiamo, operato dal comma 5-bis, alle entrate non commerciali, ai sensi del comma 4 debba intendersi come limitato ai soli contributi pubblici che siano qualificabili in senso stretto come *"entrate non commerciali",* in quanto assimilabili ai contributi, sovvenzioni, liberalità e altre entrate menzionate nel comma 5-bis, ossia ai soli contributi pubblici aventi natura non corrispettiva, oppure abbiano partecipato anche con natura corrispettiva allo svolgimento delle attività di interesse generale in conformità all'art. 79, cc. 2, 2-bis e 3 del CTS.
Viceversa, ai medesimi fini della qualificazione dell'ente, non saranno computati tra le entrate non commerciali i contributi pubblici aventi natura corrispettiva, qualora gli stessi siano percepiti per lo svolgimento di attività che ai sensi dei citati commi 2 e 3 dello stesso articolo si qualifichino come non commerciali.
Nell'ipotesi in cui l'ETS si trovi nella situazione in cui tenga distinte contabilmente le eventuali diverse attività di interesse generale, qualora a seguito del giudizio di bilanciamento tra proventi commerciali ed entrate non commerciali, l'ETS assuma natura di ente commerciale, sebbene una singola attività di interesse generale possa risultare non commerciale, in base al confronto tra corrispettivi e contributi pubblici da un lato e costi effettivi dall'altro anche tale attività sarebbe attratta nell'area della commercialità in base ai principi generali del Tuir. In tal caso, anche i contributi pubblici a prescindere dalla loro natura corrispettiva o meno e dall'attività cui sono destinati (seppure considerati tra le entrate non commerciali ai soli fini della qualificazione dell'ente) assumeranno rilevanza reddituale quali componenti positivi del reddito di impresa.
A questo punto, in estrema sintesi, possiamo affermare che, **ai fini del giudizio di prevalenza, tra le entrate non commerciali rientrano esclusivamente i contributi aventi natura non corrispettiva.** Ciò vale anche per le sovvenzioni, liberalità, quote associative, ecc.: solo qualora, concretamente risultino privi di carattere corrispettivo potranno essere ricondotte ai nostri fini tra le entrate non commerciali.

Riproduzione vietata - mercoledì 08 aprile 2026