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

ETS ED ENTI NON COMMERCIALI

di GIANNI MARIO COLOMBO

Contabilità separata degli ETS

Come per gli enti non commerciali, anche per gli ETS la normativa prevede, ai fini dell'individuazione di specifiche attività, la tenuta di una contabilità separata.

In merito alla separazione contabile, si precisa che, anche ai fini dell'applicazione del criterio di non commercialità e della previsione di *"tolleranza"* recati dal Codice, possono rendersi validi i chiarimenti già forniti dall'Amministrazione Finanziaria con riferimento ad altra fattispecie normativa in cui è prevista una separazione contabile (circ. Ag. Entrate n. 1/E/2026).
Il riferimento è alla **risoluzione 13.03.2002, n. 86/E,** in relazione alla norma contenuta nell'art. 144, c. 2 del Tuir, che **impone agli enti non commerciali di cui all'art. 73, c. 1, lett. c) del Tuir la tenuta della contabilità separata per le attività commerciali eventualmente svolte,** precisando che *"la tenuta di una contabilità separata non prevede l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività essendo sufficiente un piano dei conti dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative a ogni attività".*
Nel caso degli enti non commerciali, ciò che bisogna separare è l'attività istituzionale da quella commerciale.

Per quanto riguarda gli ETS, il tema della contabilità separata non è di poco conto, se appena si tiene presente, ad esempio, che, in osservanza a precise norme di legge, **la contabilità separata è richiesta dall'art. 79, c. 3 del CTS** (decommercializzazione delle attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, lett. a), oppure la decommercializzazione delle attività svolte dalle ex IPAB, limitatamente ad alcuni settori, lett. a), b), c) dell'art. 5, c. 1 del CTS). Altro caso in cui occorre tenere distinte le attività svolte riguarda il **rispetto dei limiti previsti per lo svolgimento delle attività diverse di cui all'art. 6 del CTS,** in modo da potere rappresentare adeguatamente nel bilancio di cui all'art. 13 distintamente le attività indicate all'art. 6 da quelle di cui all'art. 5 (si veda l'art. 87, c. 1, lett. a) del CTS).
Anche nell'ipotesi in cui l'ETS svolga **più attività di interesse generale disomogenee** tra loro, ai fini del calcolo del test di commercialità di cui all'art. 79, c. 2 del CTS, converrà separare contabilmente le attività, dovendosi calcolare il test per ogni singola attività.
Il caso più delicato è quello in cui vi siano **costi promiscui,** ovvero costi riferiti allo svolgimento di attività di interesse generale di cui all'art. 5 e/o alle attività *"diverse"* di cui all'art. 6 e/o alle attività di raccolta fondi di cui all'art. 7 (oppure riferiti a 2 o più settori delle attività di interesse generale nel caso si ricada nell'ipotesi in cui occorra tenere distinte le singole attività). La circolare n. 1/E/2026 chiarisce che la determinazione della parte delle spese e degli altri componenti negativi promiscui afferenti a ciascuna attività va effettuata sulla base del rapporto tra l'ammontare dei ricavi, relativi all'attività di interesse generale in un dato settore (per la quale si sta valutando la commercialità o meno) o relativi all'attività diversa o di raccolta fondi eventualmente svolta, e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi derivanti dallo svolgimento di tutte le attività (di interesse generale e/o diverse e/o raccolta fondi), alle quali il costo promiscuo fa riferimento, analogamente a quanto avviene per la ripartizione dei costi promiscui negli enti non commerciali (art. 144, c. 4 del Tuir). Tenuto conto, tuttavia, delle particolari caratteristiche di ogni ente, nei casi in cui il criterio generale di proporzionalità, richiamato sopra, non risultasse applicabile (es. attività di beneficenza), la circolare prevede l'utilizzo di criteri specifici di proporzionalità. Altresì potrebbero risultare idonei, continua la circolare, criteri di ripartizione proporzionali coerenti che tengano conto dell'inerenza dei costi alle diverse aree di attività in coerenza con i principi previsti dall'OIC 35, quali, ad esempio, l'incidenza dei costi diretti di ciascuna attività rispetto al totale dei costi diretti complessivi, ove tale criterio risulti, per le caratteristiche dell'attività e della struttura dei proventi e oneri dell'ente, più equilibrato nel rappresentare l'effettivo impiego delle risorse tra le diverse aree di attività.

Infine, è bene ricordare che, opportunamente, la circolare n. 1/E più volte citata riafferma l'applicazione al caso di specie dei **principi contabili di continuità e costanza,** nel senso che i criteri adottati dovranno, comunque, essere mantenuti nel corso degli esercizi e dovranno essere documentati nella relazione di missione o in un'annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio.

Riproduzione vietata - giovedì 05 novembre 2026