

Il bilancio degli enti del terzo settore ed i riflessi fiscali

Nota informativa n. 26/B del 31/05/2023

Lo schema di bilancio – o meglio i due schemi di bilancio – adottati con il Decreto del Ministero del Lavoro n. 39 del 5 marzo 2020, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 18 aprile 2020, hanno una impostazione civilistica e non fiscale per cui le informazioni sono distinte a seconda che afferiscano alle attività di interesse generale, alle attività diverse, alle attività di raccolta fondi... ma non vengono distinte a seconda che siano attività fiscalmente rilevanti oppure no.

È opportuno però redigere il bilancio considerando anche le conseguenze fiscali.

Gli enti del terzo settore (diversi dalle imprese sociali) possono essere:

- a) enti non commerciali;
- b) enti commerciali.

Quando sarà operativo il titolo X del Codice del terzo settore, e quindi dall'esercizio successivo a quello di acquisizione dell'autorizzazione da parte della Commissione europea dei nuovi regimi fiscali, troverà applicazione l'articolo 79 ai sensi del quale gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi da attività commerciali superano le entrate derivanti da attività non commerciali (principio già affermato dal testo unico delle imposte sui redditi) ma dando una diversa definizione di attività non commerciale.

Si considerano infatti entrate derivanti da attività non commerciali:

- i contributi, le sovvenzioni, le liberalità (come previsto nel TUIR);
- le quote associative dell'ente (come previsto nel TUIR);
- i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 (dedicato alle organizzazioni di volontariato) e 85 (dedicato alle associazioni di promozione sociale) e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, (come parzialmente già previsto dal testo unico delle imposte sui redditi, all'articolo 148, e dalle leggi di settore);
- i proventi e le entrate derivanti dallo svolgimento di attività di interesse generale quando i corrispettivi non superano i costi effettivi, salve le ulteriori agevolazioni previste per l'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e per alcune attività svolte da ex IPAB (novità). I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari, con la clausola di salvaguardia in virtù della quale le attività restano non commerciali quando non superano il 6% dei relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Il tema non è di immediata lettura: non è stato ad oggi chiarito se per attività si possa intendere tutti i ricavi legati a quella specifica attività di interesse generale (ad esempio interventi e servizi sociali realizzati attraverso strutture residenziali per anziani non autosufficienti) oppure se per attività si debba intendere ogni singola "iniziativa" (andando così a distinguere la gestione della struttura residenziale per anziani ALFA dalla struttura residenziale BETA).

Sorvolando su questo aspetto delicato, poiché la commercialità è legata anche alla quantificazione dei costi **è essenziale identificare e quantificare i costi imputabili** (anche in quota parte - costi indiretti/generali) alle singole attività di interesse generale esercitate dall'ente, al fine di consentirne il confronto con i ricavi dalle stesse prodotti, confronto dal quale dipende la natura fiscale dell'attività stessa.

Essendo ammissibili, oltre che i costi diretti, anche i costi indiretti (promiscui) diviene fondamentale definire opportuni criteri di riparto degli stessi tra le varie attività sulle quali producono utilità.



Il D. Lgs. 117/2017 e la normativa ad esso collegata non definiscono uno specifico criterio di riparto dei costi promiscui ma si potrebbe adottare un criterio incentrato sulla proporzionalità dei ricavi/proventi prodotti dalle diverse attività così come definito dall'art. 144, c. 4 del Tuir, volto a disciplinare il riparto dei costi promiscui alla sfera commerciale e istituzionale di un ente non commerciale: *“le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi”*.

Questo è solo uno dei criteri adottabili: mentre il TUIR lo identifica come unico criterio utilizzabile il CTS, non identificando criteri specifici, sembrerebbe lasciare più libertà.

In merito alla rappresentazione contabile e di bilancio dei costi promiscui, è opportuno evidenziare che lo schema di “Rendiconto gestionale” prevede la macro voce “E - Costi e oneri di supporto generale” ma l'OIC 35 “Principio Contabile ETS” ritiene debbano esservi ricompresi solo i costi e oneri e proventi che non rientrano nelle altre aree e quindi non quelli promiscui che dovrebbero essere imputati alle singole aree gestionali di pertinenza, specificando in relazione di missione i criteri utilizzati per il riparto e per la classificazione. Analoga indicazione si ritiene necessario apportare nell'annotazione in calce al rendiconto per cassa.