



Istituto per il Governo Societario

*Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Cassino*

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE **«LE NOVITA' CIVILISTICHE, CONTABILI E FISCALI»**

La fiscalità degli Enti del Terzo Settore e le agevolazioni

Francesco Capogrossi Guarna

Presidente Commissione Terzo Settore e Non profit ODCEC Roma

17 maggio 2018

FISCALITA' e LEGGE DELEGA – ART.9 co.1 L. n.106/2016

LEGGE DELEGA su QUALIFICA di «ENTE NON COMMERCIALE» e «ONLUS»

- “ **Revisione qualifica fiscale di ENC in base alle finalità di interesse generale**
- “ **Regime fiscale di vantaggio in base all'impatto sociale generato**
- “ **«Revisione» della disciplina riguardante le ONLUS**

ATTUAZIONE DELEGA nel Codice del Terzo Settore (CTS) – D.Lgs n.117/2017

- “ **Permane un criterio basato sull'oggetto dell'attività (commerciale o non)**
- “ **Nessun riferimento per il regime fiscale alle finalità né all'impatto sociale**
- “ **Previsione di ulteriori e diversi criteri qualifica «attività commerciali» e non**
- “ **Possibilità di svolgere attività d'impresa anche in via esclusiva o principale**
- “ **Abrogazione (non «revisione») disposizioni ONLUS (effetto penalizzante)**
- “ **Altri interventi abrogativi di agevolazioni fiscali per ENC non ETS**

FISCALITA' ETS ed ENTRATA IN VIGORE

DISPOSIZIONI FISCALI ENTI DEL TERZO SETTORE (ETS)

” *Previsioni applicabili in materia di imposte sui redditi - Art.79 co.1 CTS*

Agli ETS, diversi dalle imprese sociali (art.18 DLgs n. 112/2017), si applicano:

- **le disposizioni del Titolo X CTS (artt.79-89** *su imposte redditi, imposte indirette e tributi locali, regime fiscale ODV e APS, regimi forfetari, scritture contabili)*
- **le norme del Titolo II TUIR (artt.73-154** *su soggettività, determinazione reddito e tassazione IRES) «in quanto compatibili»*

” *Entrata in vigore norme fiscali (art.104 CTS, art.5-sexies DL n.148/17, **Telefisco 2018**)*

- Le norme fiscali, incluse quelle di coordinamento, abrogative o modificative di norme tributarie ante riforma, si applicano agli ETS a decorrere **dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE**, e comunque **non prima del periodo di imposta successivo** a quello di **operatività del RUNTS**
- **Dall' 1/1/2018** in via transitoria si applicano alle **ONLUS, ODV, APS** alcune norme fiscali agevolative ETS (artt.77, 78, 81, 82, 83, 84 co.2, 85 co.7, 102 co.1)

DISAPPLICAZIONE NORME FISCALI AGLI ETS

DISAPPLICAZIONE norme TUIR agli ETS - Art. 89 co. 1 lett. a) CTS

- “ ***Art.143 co.3 lett.a-b)***- Non concorrenza reddito raccolte pubbliche, contributi PA
- “ ***Art.144 co.2,5,6*** - Contabilità separata, lavoro enti religiosi, contabilità pubblica
- “ ***Art.145*** - Regime forfetario (*rimane solo per enti esclusi ex art.4 co.2-3 CTS*).

*Lo schema di decreto **correttivo** al CTS prevede che gli **artt.143-148 TUIR** si applicano **agli enti religiosi ex art.4 co.3 CTS** limitatamente alle attività diverse.*

- “ ***Art. 148 co. 1-9*** - Enti associativi fiscalmente agevolati (*decommercializzazione*):
 - ***abrogate*** le associazioni «assistenziali», culturali, di promozione sociale (poi solo se ETS), di formazione extrascolastica (art.89 co.4 CTS). ***Lo schema di correttivo CTS reintroduce le «assistenziali di cui alla lett. e-ter co.1 art.10 e lett. a) co. 2 art.51 TUIR».***
 - ***efficacia art.148 versione ante CTS*** fino all'applicabilità delle norme fiscali del Titolo X CTS (***Risposta Telefisco 2018***)
 - ***ETS esclusi dal mod.EAS (art.94 co.4 CTS).*** *EAS in vigore per enti non ETS*

DISAPPLICAZIONE NORME FISCALI AGLI ETS

DISAPPLICAZIONE altre norme fiscali agli ETS

“ L. n.398 del 16/12/1991 (regime forfetario) - Art.89 co.1 lett.c) CTS

Rimane solo per ASD, SSD senza scopo di lucro riconosciute CONI, affiliate FSN DSA EPS

Il CTS (art.102 co.2 lett.e-f) ha escluso dalla L. n.398/91 i seguenti soggetti:

- 1. associazioni senza scopo di lucro e *pro loco*** con o senza personalità giuridica (abrogato l'art. 9-bis DL 417/91 conv. L. 6.2.92 n.66)
- 2. associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare senza fini di lucro** (abrogato l'art. 2 co.31 L. n.350/2003).

“ Riduzione 50% IRES (art.6 DPR n.601/1973) - Art. 89 co. 5 CTS

- 1. non si applica** agli ETS iscritti nel **RUNTS**
- 2. si applica** agli enti **religiosi** civilmente riconosciuti (art.4 co.3) iscritti nel RUNTS ma limitatamente alle **attività diverse** (ex art.6)

QUALIFICA FISCALE ETS NON COMMERCIALE - ART.79 co.5 CTS

ETS NON COMMERCIALI e CRITERIO DI PREVALENZA

Sono ETS non commerciali quelli che svolgono in via «*esclusiva o prevalente*» le attività di **interesse generale** (art.5) «con modalità non commerciali» (art.79 co.2-3)

ATTIVITA' svolte con modalità NON COMMERCIALI- Art.79 co.2 CTS

1/4

Sono «non commerciali» le attività di **interesse generale** svolte da ETS:

- **a titolo gratuito**
- dietro corrispettivi che non superano i «*costi effettivi*» (diretti e indiretti) (*cf. «clausola salvaguardia» nel correttivo CTS, cf. più avanti*)

Sono **incluse** quelle:

- accreditate, contrattualizzate o convenzionate con la **PA** (art.1 co.2 DLgs n.165/2001), l'UE, le **amministrazioni pubbliche straniere** o altri **organismi pubblici** internazionali
- tenuto conto degli apporti economici di tali enti, **salvo** importi di **partecipazione alla spesa** previsti dall'ordinamento (es. *ticket sanitari a carico utenza*).

FISCALITA' ETS - ART.79 co.3 CTS

ATTIVITA' NON COMMERCIALI ETS

2/4

Lo schema di **correttivo** al CTS ha aggiunto il co.2-bis all'art.79 secondo cui «**le attività** (di interesse generale, ndr) **di cui al co.2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 10% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta»**

Sono altresì **non commerciali** le seguenti attività di interesse generale:

a) ricerca scientifica «di particolare interesse sociale» (art.5 co.1 lett.h):

- svolta direttamente da ETS con finalità di ricerca di particolare interesse sociale
- con utili interamente reinvestiti in ricerca e **diffusione gratuita** dei risultati
- **senza accesso preferenziale da altri soggetti privati** alle capacità di ricerca dell'ente nonché ai risultati prodotti

b) ricerca scientifica (art.5 co.1 lett.h):

- **affidata** da ETS a università e altri organismi di ricerca (convenzioni) che la **svolgono direttamente** in **ambiti** e con **modalità DPR n.135/2003 (strutture operative, risorse professionali, finanziamenti adeguati, progetti di ricerca)**

FISCALITA' ETS - ART.79 co.4 CTS

ATTIVITA' NON COMMERCIALI ETS

3/4

“ **Non concorrono** in ogni caso a formare il reddito degli ETS **non** commerciali:

- a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate “**occasionalmente**” anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori (commerciali se abituali), in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (cf. art. 143 TUIR co.3 lett.a)
- b) i contributi e gli apporti da amministrazioni pubbliche (art.1 co.2 DLgs n.165/2001) per lo svolgimento delle **attività di cui ai co. 2-3 art.79 CTS** (contenuto simile ma più ampio dell'art. 143 TUIR co.3 lett.b). Cfr. Circ.MinFin. n.124/1998 su natura contributi a fondo perduto o corrispettivi)

“ **Esclusione IVA** attività raccolta fondi - Art.89 co. 18

- Le attività indicate all'art.79, co. 4, lett. a), fermo restando il regime di **esclusione dall'IVA**, sono **esenti da ogni altro tributo**.

FISCALITA' ETS - ART.79 co.6 CTS

DECOMMERCIALIZAZIONE ATTIVITA' ETS ASSOCIATIVI (non APS) 4/4

“ **Non sono commerciali** le attività svolte nei confronti dei propri associati, «familiari e conviventi» **in conformità** alle finalità istituzionali dell'ente (cfr. art.148 co.1 TUIR)

“ **Non concorrono a formare il reddito** le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi (cfr. art.148 co.1 TUIR)

“ **Sono attività commerciali** le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di associati, «familiari o conviventi» (cfr. art.433 cod.civ.) verso pagamento di **corrispettivi specifici**, compresi i **contributi e le quote supplementari** determinati **in funzione delle maggiori o diverse prestazioni** a cui danno diritto. Tali corrispettivi concorrono a formare il reddito quali redditi d'impresa o diversi a seconda se abbiano carattere di abitualità o occasionalità (cfr. art.148 co.2 TUIR)

QUALIFICA FISCALE ETS COMMERCIALE - ART.79 co.5 CTS

QUALIFICA FISCALE DI ETS COMMERCIALE – criterio di prevalenza

” Sono **ETS commerciali** (*indipendentemente dalle previsioni di statuto*) qualora:

- i proventi di **attività di interesse generale svolte «in forma d'impresa»**
- le **attività diverse (art.6), escluse le sponsorizzazioni** (nei limiti del D.M.)

SUPERANO NEL MEDESIMO PERIODO D'IMPOSTA

- le entrate da **«attività non commerciali»** quali **contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative, ogni altra entrata assimilabile**, compresi i proventi e le entrate **non commerciali co. 2, 3 e 4, lett. b) art.79 CTS.**

Si tiene conto del **«valore normale»** delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte **«con modalità non commerciali»**

PERDITA QUALIFICA FISCALE - ART.87 co.7 CTS

PERDITA DI QUALIFICA FISCALE di ETS NON COMMERCIALE (disapplicato art.149 TUIR)

“ Il mutamento di qualifica fiscale opera a partire dal «periodo d'imposta» in cui l'ETS assume natura commerciale (effetto retroattivo)

“ La perdita di *status* fiscale non comporta il venir meno della **qualifica di ETS** nel diritto generale, *fermi restando i requisiti generali previsti dal CTS*

“ **Entro 3 mesi** da quando si verificano i presupposti per la qualifica di **ETS «commerciale»** ex art. 79 co.5 CTS (*proventi commerciali superiori nel medesimo periodo d'imposta ai proventi non commerciali*):

1. **tutti i beni** del patrimonio da comprendere **nell'inventario** (art.15 DPR n.600/73)
2. **obbligo scritture contabili regime ordinario** (artt.14-16 DPR n.600/73)
3. **registrazioni tra l'inizio del periodo di imposta ed il momento in cui si perde la qualifica** da eseguire **entro 3 mesi** dalla **sussistenza dei presupposti**

“ **Obbligo Registro Imprese** (art.11 CTS) e **scritture contabili** art.2214 cc (art.13 CTS)

“ **Obbligo (ABROGATO dal correttivo al CTS) di comunicare al RUNTS la perdita di qualifica entro 30 gg. da chiusura periodo d'imposta** pena sanzioni (art.83 co.3)

REGIME FISCALE ODV - ART.84 CTS

ATTIVITA' NON COMMERCIALI ODV

“ Le ODV traggono le loro **risorse economiche** (ex art.33 CTS) da *quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti, rendite patrimoniali, raccolta fondi, attività diverse* (secondarie e strumentali ex art.6, novità per ODV)

1. **Non sono commerciali**, oltre all'art. 79 co.2-3, le attività **svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente** a fini di concorrenzialità (cfr. DM 25.5.1995):
 - a) **vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito** a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario (il correttivo CTS ha ricompreso anche gli ETS filantropici);
 - b) **cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari** sempreché sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
 - c) **somministrazione di alimenti e bevande** in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.
2. **Esenti IRES redditi immobili** destinati all'attività non commerciale (in vigore da 1/1/2018).

REGIME FISCALE APS - ART.85 CTS

ATTIVITA' NON COMMERCIALI APS

- 1. Attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali con corrispettivi specifici da associati, «familiari conviventi» o associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché di enti con almeno il 70% di ETS**
- 2. Cessioni anche a terzi di pubblicazioni prevalentemente ad associati e «familiari conviventi» verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali (***solo ai fini imposte redditi***) (cfr. art.148 co.3 TUIR)**
- 3. In deroga sono commerciali: cessioni di beni nuovi, somministrazioni di pasti, erogazioni di acqua, gas, energia elettrica, vapore, prestazioni alberghiere, alloggio, trasporto, deposito, servizi portuali e aeroportuali, gestione spacci aziendali e mense, organizzazione viaggi soggiorni turistici, gestione fiere, esposizioni commerciali, pubblicità commerciale, telecomunicazioni e radiodiffusioni** (cfr. art.148 co.4 TUIR).

REGIME FISCALE APS - ART.85 CTS

ATTIVITA' NON COMMERCIALI APS

4. **Somministrazione di alimenti o bevande** per APS ex L. n.287/1991 effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché **l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici** a condizione che:
 - a) sia strettamente complementare a quelle in diretta attuazione degli scopi istituzionali ed effettuata nei confronti di associati e «familiari conviventi»;
 - b) non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati (*cf. art.148 co.5 TUIR*).
5. **Non concorrenza** alla base imponibile ai fini dell'**imposta sugli intrattenimenti** le **quote e i contributi** corrisposti alle APS
6. **Non commerciali** le attività di **vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito**, a condizione che sia curata direttamente dall'ente e svolta senza mezzi organizzati
7. **Esenti IRES** redditi immobili destinati ad attività non commerciale (in vigore da 1/1/2018)

REGIMI FORFETARI ETS (art.80 CTS), ODV e APS (art.86 CTS)

- “ Regimi opzionali *determinazione e tassazione reddito attività commerciali* per ETS non commerciali applicando *coefficienti di redditività*
- “ Per gli ETS (non ODV o APS) si aggiungono altri componenti positivi
- “ Per ETS non sono previste agevolazioni contabili a differenza delle ODV e APS
- “ Sono **esclusi** da studi di settore, parametri e indici sintetici di affidabilità

Tipo di attività	Ricavi commerciali	Redditività ETS	Redditività ODV	Redditività APS
Prestazione servizi	Fino a € 130.000	7%	1%	3%
	Da € 130.001 a € 300.000	10%	Non applicabile	Non applicabile
	Oltre € 300.000	17%	Non applicabile	Non applicabile
Altre attività	Fino a € 130.000	5%	1%	3%
	Da € 130.001 a € 300.000	7%	Non applicabile	Non applicabile
	Oltre € 300.000	14%	Non applicabile	Non applicabile

IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI ETS – Art.82 CTS

“ **IMPOSTE INDIRETTE, anche per coop.sociali, escluse imprese sociali società:**

1. **Imposte successioni donazioni, ipotecarie catastali esenti trasferimenti gratuiti**
2. **Imposta di bollo fissa su atti costitutivi, statuti e operazioni straordinarie (esente per adeguare atti a modifiche normative)**
3. **Imposta registro, ipotecarie e catastali fisse su atti traslativi di proprietà e diritti reali immobiliari (**incluse imprese sociali**). *I beni sono da utilizzare entro 5 anni in diretta attuazione scopi istituzionali e oggetto sociale***
4. **Imposta di bollo esente su atti, documenti, istanze, contratti, copie conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni (**incluse coop. sociali**)**

“ **TRIBUTI LOCALI**

1. **IMU e TASI esenti su immobili posseduti e utilizzati da ETS non commerciali destinati esclusivamente con modalità non commerciali alle attività**
2. **Tributi comunali e/o IRAP possibile riduzione o esenzione**
3. **Imposta intrattenimenti esente a particolari condizioni**
4. **Tasse concessione governativa esente**

EROGAZIONI LIBERALI - Art.83 CTS

NUOVE DETRAZIONI E DEDUZIONI - Da 1/1/2018 in via transitoria per **ONLUS, ODV, APS**

Sono **soppressi i riferimenti ONLUS e APS** tra i beneficiari di erogazioni deducibili ex art. 14 DL n.35/2005 (c.d. «Più dai meno versi») da 1/1/2018 (rimangono le fondazioni e le associazioni di ricerca scientifica e di tutela dei beni artistici, storici e paesaggistici)

“ **Persone fisiche (co.1 e 2)** - in alternativa -

- **Detraibilità** dall'imposta lorda pari al **30%** (elevata al **35%** se in favore di **ODV**) erogazioni liberali **in denaro o in natura** per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta **non superiore a 30 mila €**;
- **Deducibilità** dal reddito complessivo netto delle **liberalità in denaro o in natura nel limite del 10%** del reddito complessivo dichiarato (**senza tetto max**).

“ **Enti e società (co.2)**

- **Deducibilità** dal reddito complessivo netto delle **liberalità in denaro o in natura nel limite del 10%** del reddito complessivo (**senza tetto max**). L'eventuale **eccedenza** può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, non oltre il quarto, fino a concorrenza.

COORDINAMENTO NORMATIVO – ART.89 co.11-14 CTS

DIVIETO CUMULO DETRAZIONE/DEDUZIONE EROGAZIONI LIBERALI a ETS e NON ETS

“ Ai soggetti che effettuano **erogazioni liberali** agli **ETS non commerciali** nonché alle **coop. sociali**, **non si applicano**, per le medesime erogazioni liberali (co.11):

1. **Art.15 co.1.1.** *[iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti nei Paesi non OCSE]*
2. **Art. 100 co.2 lett. h)** *[iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti nei Paesi non OCSE]*

“ **Deduzioni erogazioni liberali dal reddito imponibile non cumulabili** (co.12,13,14)

1. **Art. 10 co.1 lett.g) [ONG] con detrazioni d'imposta** di cui all'**art.15 co.1.1.**
2. **Art. 100 co.2 lett. a) e b)** *[persone giuridiche con fini di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, di ricerca scientifica]* **con l'art. 100 co.2 lett. h)** *[iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti nei Paesi non OCSE]*
3. **Art. 153 co.6 lett. a) e b)** *[tutela ambientale e beni culturali]* **con l'art. 153 co.3** *[gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi]*

SOCIAL BONUS - Art.81 CTS

“ E' un **credito d'imposta del 65%** (persone fisiche) o **50%** (persone giuridiche) per erogazioni liberali a favore di ETS su **progetti per sostenere il recupero di:**

- 1. immobili pubblici inutilizzati**
- 2. beni mobili e immobili confiscati** alla criminalità organizzata ad essi assegnati

“ Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione (***con il correttivo CTS solo per i titolari di reddito d'impresa***):

- 1. è ripartito in tre quote annuali** di pari importo
- spetta **entro il limite del 15% del reddito imponibile** (*persone fisiche*) e **del 5 per mille dei ricavi** (*persone giuridiche titolari di reddito d'impresa*)

“ **Non si applica il limite di € 250.000** sui crediti d'imposta (*ex art.1 co.53 DL n.244/2007*)

“ **Non si applica il limite di € 700.000** per la compensabilità nel mod.F24 dei crediti d'imposta e contributi (*ex art.34 L. n.388/2000*)

“ Gli ETS **comunicano ogni trimestre al Min. Lavoro e Politiche Sociali** l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute e la destinazione, pubblicando i dati sul proprio sito web

“ **Manca il D.M.** sulle modalità di attuazione