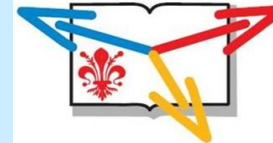




ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI FIRENZE



Fondazione
dei Dottori
Commercialisti e degli
Esperti Contabili di Firenze

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE:

-Le imposte indirette

-Le agevolazioni fiscali

Francesca Pirrelli

Dottore Commercialista Revisore Contabile

Firenze, 24 Aprile 2018

IMPOSTE INDIRETTE

Registro e Bollo

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

- Le agevolazioni previste precedentemente in riferimento a una pluralità di disposizioni legislative interessavano gli enti no profit con differenze e disparità che necessitavano di un attento esame al fine di stabilire il diritto a beneficiare delle agevolazioni.
- In particolare e per esemplificazione:
- imposte di registro in misura fissa art.11 bis dpr 131/86 introdotto dall'art. 22 del D.Lgs. 460/97 per gli atti costitutivi e modifiche statutarie concernenti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale;
- esenzione dal bollo ex art. 27 bis dpr 642/72 per le Onlus e le organizzazioni di volontariato (per queste in un ambito più ampio di quello previsto per le Onlus art.8 della L.266/1991)
- Esenzione per l'imposta sugli intrattenimenti svolta occasionalmente ex art.23 D.Lgs. 460/1997;

POST ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

Per tutti gli enti del terzo settore l'art.82 prevede l'applicazione delle seguenti agevolazioni, per lo più già in vigore, ma di fatto con una chiara ed univoca definizione del soggetto e precisamente per tutti gli enti del terzo settore comprese le cooperative sociali e escluse le imprese sociali costituite in forma di società:

Le imposte di registro, ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa su:

- c.3 - ATTI COSTITUTIVI E MODIFICHE STATUTARIE
(Si precisa che quanto alle modifiche statutarie per adeguamento a prescrizioni normative vige l'esenzione dall'imposta di registro).
 - OPERAZIONI STRAORDINARIE DI SCISSIONE, FUSIONE E TRASFORMAZIONE
- c.4 - ATTI TRASLATIVI A TITOLO ONEROSO DELLA PROPRIETÀ O ALTRO DIRITTO REALE DI GODIMENTO (DESTINAZIONE ENTRO 5 ANNI ALL'ATTUAZIONE DEGLI SCOPI ISTITUZIONALI)
- N.b. l'agevolazione è estesa **alle imprese sociali**, contestualmente alla stipula dell'atto gli enti devono rendere apposita dichiarazione in tal senso.

Esenzione imposta di bollo:

- c.5 - PER ATTI E DOCUMENTI (CARTACEI O INFORMATICI) POSTI IN ESSERE O RICHIESTI DAGLI ETS DI CUI AL COMMA 1.

IMPOSTE INDIRETTE

Successioni e donazioni

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

- Esenzione per imposta di successione e donazione ex art. 3 D.Lgs. 346/90, estesa anche alle imposte catastali e di trascrizione(D.Lgs.347/1990) - imposta ipotecaria dovuta - per i trasferimenti a favore di fondazioni, enti pubblici, associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione, finalità di pubblica utilità, Onlus, fondazioni bancarie, in caso di trasferimento per mortis causa o donazione. Esenti anche i trasferimenti a favore di enti pubblici, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute diversi da quelli su descritti se disposti per le finalità di pubblica utilità entro 5 anni dall'accettazione.

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

Non sono soggetti alle imposte di successione e donazione, nonché alle imposte ipotecarie e catastali i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al c.1 dell'art. 82 :

c. 2 - ESENZIONE PER I TRASFERIMENTI A TITOLO GRATUITO

- DA IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE
- DA IMPOSTE IPOTECARIE E CATASTALI

per i beni utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale(art.8 c.1).

IMPOSTE INDIRETTE

IMU e TASI -1 -

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

- Quanto ai tributi locali era già prevista nel D.Lgs. 504/1992 l'esenzione dal pagamento dell'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali e destinati esclusivamente a determinate attività istituzionali, con la modifica dell'articolo 7, primo comma, lettera i) del Dlgs 504/1992, in vigore dal 2012, si è inteso restringere rispetto all'Ici, l'ambito di operatività della norma di esenzione alle sole attività svolte con modalità «non commerciali» (requisito oggettivo) senza però intaccare il requisito dell'utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore, sempre necessario per accedere all'esenzione (requisito soggettivo).

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

- Con l'art.82 del D.Lgs.117/2017, si ripropone con riferimento ai nuovi Enti del Terzo Settore la medesima disciplina di esenzione da **IMU e TASI** prevista per gli immobili utilizzati nella **sfera istituzionale** da parte degli enti non commerciali in generale. È infatti il comma 6 a prevedere che *“Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità **non commerciali**, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione”*.

IMPOSTE INDIRETTE

IMU e TASI – 2-

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

- Con riferimento all'**ambito soggettivo** dell'agevolazione la norma si rivolge agli "*enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5*" e, quindi, esclusivamente a quegli ETS che rivestono natura **non commerciale**. Secondo tale previsione, infatti, si considerano "non commerciali" gli enti che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale elencate all'art.5 in conformità ai criteri descritti nei commi 2 e 3 del medesimo articolo 79. Il comma 3 fa riferimento agli ETS che svolgono attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale (per essi sono specificate più ipotesi di non commercialità), il comma 2 dell'art.79 prevede che tutte le attività di **interesse generale** di cui all'art.5 s'intendono di natura non commerciali quando sono svolte **a titolo gratuito** o dietro versamento di **corrispettivi che non superano i costi effettivi** tenuto conto di eventuali contributi della pubblica Amministrazione, dell'Unione europea, di organismi pubblici di diritto internazionale e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento. In primo luogo si rilevano criticità scaturenti da tale verifica, in secondo luogo si osserva come l'esenzione non trovi applicazione nel caso in cui l'Ente del Terzo Settore rivesta natura commerciale, né tanto meno appare applicabile alle imprese sociali, pur ricomprese tra i soggetti presenti nel Registro Unico degli ETS.

IMPOSTE INDIRETTE

IVA

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

Dpr 633/72 art. 4 c.4 : ...per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

- **Onlus** :
 - le operazioni effettuate rientravano nel campo di applicazione dell'IVA a prescindere dalla loro riconducibilità all'attività istituzionale o a quella commerciale (in presenza di attività istituzionale e connesse, il reddito era pari a zero mentre ai fini IVA si rilevavano le operazioni di entrambe le attività)
 - OdV :
 - Art. 8 c. 2 L.266/91: "Le operazioni svolte dalle organizzazioni di volontariato che hanno i requisiti di cui all'art. 3 della presente legge costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.
 - Regime forfettario L.398/91 per le associazioni

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

Gli ETS che svolgono anche attività con modalità commerciali (es. corrispettivi conseguiti superiori ai costi effettivi ex art. 79, co. 2, del Cts) sono obbligati all'istituzione dei registri Iva integrati con le annotazioni dei componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi. La tenuta dei soli registri Iva è consentita indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta. E' espressamente previsto dall'art. 87, co. 4 del Codice T.S. che la contabilità relativa all'attività svolta con modalità commerciali (sia quella istituzionale che secondaria e strumentale) debba essere tenuta separatamente rispetto a quella non commerciale.

Inoltre, con specifico riferimento alla raccolta fondi, effettuata secondo i criteri e nei limiti di cui alla precedente lettera a), è utile evidenziare che la medesima è esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA per espressa previsione normativa (art. 89, co. 18, del d.lgs. 117/2017)

- **Onlus**:
 - Con l'abolizione delle Onlus e l'iscrizione al registro Unico si applicheranno le regole generali degli enti non commerciali (art. 4 c. 4 Dpr 633/72), a seconda che l'operazione sia compiuta nell'esercizio di attività istituzionale (non Iva e non Ires) o in quella commerciale (soggetta sia ad Iva che ad Ires).
 - Odv e APS in regime forfettario (art.86 c. 7-8-9) : art. 8 legge n. 266/91 per le ODV abrogato (dopo l'entrata in vigore del runts),
 - Il regime previsto dalla L.398/91 continuerà a valere per le associazioni non iscritte.

IMPOSTE INDIRETTE

Intrattenimenti e CCGG

ANTE ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

- Esenzione per l'imposta sugli intrattenimenti svolta occasionalmente ex art.23 D.Lgs. 460/1997;
- Esenzione concessioni governative per le Onlus (art. 18 D.Lgs.460/97)

POST ENTRATA IN VIGORE D.LGS.117/2017

Per gli enti di cui al c.1 dell'art. dell'art.82 è prevista l'esenzione da:

- c. 9 - IMPOSTA INTRATTENIMENTI SVOLTI PER ATTIVITA' DEGLI ETS IN VIA OCCASIONALE O IN CONCOMITANZA DI CELEBRAZIONI, RICORRENZE O CAMPAGNE DI SENSIBILIZZAZIONE PREVIA COMUNICAZIONE DELLA MANIFESTAZIONE AL CONCESSIONARIO SIAE ;
- c.10 - ESENZIONE DALLE CONCESSIONI GOVERNATIVE PER ATTI E PROVVEDIMENTI DEGLI ETS DI CUI AL C.1

DONAZIONI E LIBERALITA' A ETS

DETRAIBILITA' ART.83 c.1 e 5

PERSONE FISICHE :

- in denaro (con sistemi tracciabili) o in natura
- detrazione 30 % dell'imposta sulle persone fisiche innalzata al 35 % se la liberalità è a favore di OdV fino a un massimo di 30.000 euro per ciascun periodo di imposta

SOCI DELLE SOCIETA' DI MUTUO SOCCORSO:

- in denaro (con sistemi tracciabili) il contributo associativo(per sussidi in caso di malattia, impotenza al lavoro, vecchiaia, aiuti di famiglia) per un importo superiore a 1.300 euro è detraibile per il 19% dall'imposta lorda

DONAZIONI E LIBERALITA' A ETS (art.79 c.5 - enti non commerciali -)DEDUCIBILITA'ART. 83 c.2

PERSONE FISICHE E GIURICHE:

- in denaro (con sistemi tracciabili) o in natura
- Liberalità deducibile dal reddito netto nei limiti del 10 % del reddito complessivo dichiarato;
- in caso di in cui il reddito netto non sia capiente per la deduzione, la stessa o la differenza non dedotta è riportabile fino al 4° anno successivo.
- Si rinvia ai DM attuativi la definizione e i criteri di valutazione dei beni in natura oggetto di liberalità detraibili e/o deducibili.

CREDITO DI IMPOSTA: «SOCIAL BONUS» Art.81

LE EROGAZIONI LIBERALI

- in denaro
- agli enti del terzo settore che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle P.S. un progetto di recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili/immobili confiscati alla criminalità organizzata, assegnati ai suddetti ETS per lo svolgimento dell'attività istituzionale con modalità non commerciali.

ATTRIBUISCONO UN CREDITO DI IMPOSTA PARI A :

- 65% dell'importo della donazione per le persone fisiche nel limite del 15% del reddito imponibile
- 50% dell'importo della donazione per enti e società nel limite del 5 per mille dei ricavi.
- E' ripartito in tre quote annuali e utilizzabile in compensazione senza limiti di tetto.