

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI SIENA

Commissione enti non profit

RIFORMA ENTI TERZO SETTORE (D.lgs. 117/2017)
La fiscalità degli ETS e le novità in materia di lavoro

Venerdì 31 maggio 2019 – dalle ore 15:30 alle ore 17:30
Sede ODCEC Siena
Via dei Rossi n. 2, Siena

A cura di Marco Magrini

1

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

AGENDA INCONTRO DI STUDIO

- **I nuovi regimi fiscali previsti per le ETS**
- **Le novità in materia di diritto del lavoro per gli ETS (lavoro volontario e lavoro dipendente)**

A cura di Marco Magrini

2

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

AGENDA INCONTRO DI STUDIO

NUOVO SISTEMA DI TASSAZIONE E SUA ENTRATA IN VIGORE

- Aspetti generali e criteri del nuovo regime fiscale
- Determinazione del reddito e disapplicazione di norme tributarie
- Attività commerciali, non commerciali e decommercializzazioni
- Nuova qualifica fiscale di ETS non commerciale e criterio della prevalenza
- Regime forfetario
- Scritture contabili ai fini tributari
- Imposte indirette e tributi locali
- Deduzioni e detrazioni
- Social bonus
- Regime transitorio della disciplina fiscale

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

In attuazione della Legge delega emanati:

- **servizio civile universale**, *D.lgs. 6 marzo 2017, n. 40* (G.U. n. 78 del 03/04/2017) *in vigore dal 18 aprile 2017*
- **disciplina del 5x1000**, *D.lgs. 3 luglio 2017, n. 111* (G.U. n. 166 del 18/07/2017) *in vigore dal 19 luglio 2017*
- **CODICE TERZO SETTORE**, *D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117* (G.U. n. 179 del 02/08/2017) *in vigore dal 3 agosto 2017 integrato e corretto dal D.lgs. 3 agosto 2018, n. 105*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

In attuazione della Legge delega sono stati emanati:

- **disciplina IMPRESA SOCIALE**, *D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (G.U. n. 167 del 19/07/2017) in vigore dal 20 luglio 2017 integrato e corretto dal D.lgs. 20 luglio 2018, n. 95*
- **atti normativi di attuazione dell'impresa sociale**, di completamento disciplina:
 - *decreto interministeriale MISE e Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 16 marzo 2018 (art. 5, co. 5)*
 - *decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 27 aprile 2018 (art 12, co.2)*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Il nuovo sistema introdotto dal CTS avrebbe potuto essere a regime, con l'entrata in funzione del **Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)** che costituisce l'elemento centrale intorno al quale ruoterà il nuovo sistema degli enti del Terzo settore (ETS).

La data di **operatività del RUNTS** risulta spostata in avanti, **verosimilmente alla metà del 2020**.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Ancora mancano all'appello:

Attesa l'emanazione di provvedimenti fondamentali:

- D.M. sulle “**attività diverse**” (art. 6, co. 1, del CTS)
- D.M. sul **bilancio sociale** (art. 14, co. 1, del CTS)
- D.M. sulle **modalità di funzionamento del RUNTS** (art. 53 del CTS), era prevista entro il 3 agosto 2018.

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha affidato a *InfoCamere* la realizzazione dell'infrastruttura informatica che consentirà allo stesso Ministero e alle Regioni di gestire il RUNTS

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Mappa del Codice Il **Codice del Terzo settore** si suddivide in XII titoli e contiene 104 articoli.

titolo I - disposizioni generali

titolo II - enti del Terzo settore in generale

titolo III - disciplina del volontariato e dell'attività di volontariato; **titolo IV** - disciplina delle associazioni e delle fondazioni del TS

titolo V - particolari categorie di enti del TS

titolo VI - dedicato al Registro unico nazionale del TS (Runts)

titolo VII - rapporti con gli enti pubblici

titolo VIII - promozione e al sostegno degli enti del TS

titolo IX - titoli di solidarietà e forme di finanza sociale ETS

titolo X - regime fiscale

titolo XI - disciplina dei controlli e del coordinamento

titolo XII - disposizioni transitorie e finali

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Novità Decreto crescita (D.L. 34/2019)

Contiene articoli che impattano in maniera importante sulla realtà degli **enti non profit**.

Art. 14 - reintroduce, **gli enti assistenziali** tra gli ENC su base associativa per la c.d. **decommercializzazione dei corrispettivi specifici** versati da associati e tesserati (art.148, co.3, Tuir); **agevolazione applicabile** anche quando, **entrato in vigore il RUNTS**, la platea dei soggetti non iscritti al Registro che potrà continuare a godere di questa agevolazione si assottiglierà notevolmente

[Norma in controtendenza al CTS](#)

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Novità Decreto crescita (D.L. 34/2019)

Art. 35 - rivede gli **adempimenti di pubblicità dei contributi pubblici ricevuti**, per le imprese e per le associazioni (**L. 124/2017**). Il **termine per la pubblicazione**, già a decorrere dal corrente anno, non viene più previsto nel mese di febbraio ma **spostato al 30 giugno** di ogni anno (anche per coloro con **periodo di imposta non coincidente con l'anno solare**)

Non dovranno essere indicati gli importi che abbiano natura "corrispettiva, retributiva o risarcitoria"

[Superata così la Circolare Ministero Lavoro n. 2/2019](#)

Pertanto nei **siti internet o analoghi portali digitali**, a cura delle "associazioni, onlus e fondazioni" le "informazioni relative a **sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti in denaro o in natura il cui importo totale superi euro 10.000**

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie, di attuazione e abrogative

Prima dell'analisi della riforma e delle disposizioni collegate del **Codice del Terzo settore** è opportuno considerare che attualmente la disciplina è ancora in fase di transizione fra vecchie e nuove regole ed è fondamentale comprendere (anche se non è affatto semplice districarsi ...) lo stato dell'arte

Quindi, verrebbe da dire «*partiamo dal fondo*»

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie, di attuazione e abrogative

Come detto sono contenute nel:

titolo XII - disposizioni transitorie e finali

- Art. 98 (modifiche al codice civile)
- Art. 99 (modifiche normative)
- Art. 100 (salvaguardia Province autonome Trento e Bolzano)
- Art. 101 (norme transitorie e di attuazione)
- Art. 102 (abrogazioni)
- Art. 104 (entrata in vigore)

•*Da aggiungere anche l'art. 53 dove sono indicate alcune disposizioni temporali di decorrenza sul Runtis*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie, di attuazione e abrogative

Sintetizzando e semplificando la normativa di riferimento:

• *il Codice, pur essendo in vigore il 03.08.2017, non avrà piena efficacia nel suo complesso fino all'istituzione del Registro unico nazionale*

Più precisamente, alcune disposizioni saranno efficaci dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è istituito e diventa operativo il RUNTS

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie e di attuazione – art. 101, co.2 e 3

Le **disposizioni riferite al Runts** non sono efficaci, in assenza del decreto ministeriale (*art. 53*) che dovrà disciplinare le modalità di iscrizione e gestione dello stesso.

Tempi:

- **entro 2 anno dal 03.08.2017** D.M. Ministero del Lavoro
- **successivamente, entro 180 gg.** Regioni e Province autonome devono disciplinare il procedimento per l'emanazione dei provvedimenti di iscrizione e cancellazione
- **entro 6 mesi** dalla predisposizione della struttura informatica rendere operativo il Runts

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie e di attuazione – art. 101, co.2 e 3

Nel frattempo, rimangono in vigore le norme che disciplinano l'iscrizione ai registri del volontariato, della promozione sociale e anagrafe Onlus.

Agli enti presenti negli attuali registri è consentita l'applicazione delle norme del codice applicabili a coloro che risulteranno iscritti nel Runt.

Questi enti però dovranno adeguare i loro statuti alle nuove disposizioni del Codice

Tempi:

•entro 24 mesi dal 03.08.2017

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie, di attuazione e abrogative

Sintetizzando e semplificando la normativa di riferimento:

•è previsto che **alcune disposizioni** siano **efficaci già dal 01.01.2018**, in via **transitoria**, alle attuali **Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)**, iscritte negli appositi registri, alle **Organizzazioni di volontariato (Odv)** iscritte nei registri di cui alla Legge 11.8.1991, n. 266, e alle **Associazioni di promozione sociale (Aps)** iscritte nei registri nazionali, regionali e delle Province Autonome di Trento e Bolzano previsti (art. 7 Legge 7.12.2000, n. 383).

L'efficacia transitoria di queste disposizioni verrà meno con l'istituzione ed operatività del Registro unico

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie e di attuazione – art. 104, co.1

L'applicazione **transitoria dal 01.01.2018** riguarda in generale:

- i titoli di solidarietà (art. 77);
- il *social lending* (art. 78);
- il *social bonus* (art. 81);
- le disposizioni che introducono agevolazioni ai fini delle II.DD. (art. 82);
- le norme relative a deduzioni e detrazioni per le erogazioni liberali (art. 83);
- l'esenzione dall'Ires per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle OdV o delle APS (rispettivamente art. 84, co. 2 e art. 85, co. 7);
- le deduzioni e le detrazioni per erogazioni liberali, previste dal Dpr. 917/1986 (in particolare dagli artt. 100, co. 2, lett. l) e 15, co. 1, lett. i-bis) e i-quater).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie e di attuazione – art. 104, co.1

L'efficacia di applicazione **transitoria dal 01.01.2018** non è generalizzata, ma rivolta **solo a determinati enti**:

- le (attuali) Onlus,*
- le Organizzazioni di volontariato (OdV)*
- le Associazioni di promozione sociale (ApS), iscritte negli appositi elenchi regionali provinciali.*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie, di attuazione e abrogative

Sintetizzando e semplificando la normativa di riferimento:

- numerose disposizioni contenute nel Codice non saranno applicabili e, quindi, efficaci, fino all'emanazione di **decreti attuativi** da parte (principalmente) del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali e del Ministro dell'Economia e delle Finanze (**art. 101, co.12**);
- alcune particolari disposizioni, soprattutto **fiscali** saranno efficaci solo dopo il rilascio dell'**autorizzazione** della **Commissione europea**, già richiesta dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie e di attuazione attese – art. 101, co.12

La norma elenca gran parte dei **decreti attuativi** che dovranno essere emanati, principalmente dal Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, per rendere **operative** alcune norme del Codice.

Per espressa previsione legislativa, i decreti dovranno essere emanati, ove non diversamente disposto, **entro 1 anno dall'entrata in vigore del Codice**, decorrente dal **03.08.2017**

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

D.Lgs. 117/2017	Principali norme con entrata in vigore subordinata a Decreti attuativi
Art. 6, co. 1	Criteri e limiti delle attività diverse da quelle di cui all'art. 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale
Art. 7, co. 2	Linee guida dell'attività di raccolta fondi
Art. 13, co. 3	Modulistica da utilizzare per redigere il bilancio di esercizio degli enti del Terzo settore
Art. 14, co. 1	Linee guida della redazione del bilancio degli enti con entrate superiori ad € 1 milione
Art. 18, co. 2	Meccanismi assicurativi semplificati per gli enti che impiegano volontari
Art. 19, co. 2	Criteri per il riconoscimento in ambito scolastico e lavorativo delle competenze acquisite nello svolgimento di attività o percorsi di volontariato
Art. 46, co. 3	Istituzione di sottosezioni o nuove sezioni del Registro unico o modifica di quelle esistenti
Art. 47, co. 5	Modelli standard tipizzati per atto costitutivo e statuto
Art. 53, co. 1	Procedura per l'iscrizione nel Registro unico
Art. 54, co. 1	Modalità di «trasmigrazione» dei dati dagli attuali registri al Registro unico
Art. 59, co. 3	Nomina dei componenti del Consiglio nazionale del Terzo settore
Art. 64, co. 3	Nomina dei componenti dell'organismo nazionale di controllo
Art. 65, co. 4	Nomina dei componenti degli organismi territoriali di controllo
Art. 77, co. 15	Modalità attuative della disciplina dei titoli di solidarietà
Art. 78, co. 3	Modalità di attuazione del <i>social lending</i>
Art. 81, co. 7	Modalità di attuazione del <i>social bonus</i>
Art. 83, co. 2	Individuazione delle tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e individuazione dei criteri e delle modalità di valorizzazione delle liberalità a favore degli enti del Terzo settore

A cura di Marco Magrini

21

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie, di attuazione e abrogative – art.102

Il Codice e gli altri decreti di riforma, operano numerose abrogazioni necessarie a seguito delle nuove regole introdotte.

Le leggi abrogate sono importanti e molto significative:

- legge quadro sul volontariato (L. 266/91)
- legge associazionismo di promozione sociale (L. 383/2000)
- d.lgs istitutivo delle Onlus (D.lgs. 460/97) e le norme sulle scritture contabili art. 20-bis Dpr. 600/1973 relative
- d.lgs. istitutivo dell'impresa sociale (D.lgs. 155/06)
- legge erogazioni liberali, c.d. "più dai, meno versi" (L. 80/05)
- modificati alcuni articoli legge coop. sociali (L. 381/91)

A cura di Marco Magrini

22

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie, di attuazione e abrogative – art.102

Significativa l'abrogazione della legge sul volontariato e di quella sull'associazionismo, oltre alla scomparsa dall'ordinamento della qualifica fiscale di "Onlus".

Le Onlus e la relativa "anagrafe" scompaiono completamente, non altrettanto accade per le OdV e per le APS, le cui nuove caratteristiche trovano descrizione all'interno degli articoli del Codice e continueranno ad essere riconoscibili attraverso l'iscrizione in sezioni specifiche del Runtis.

Anche i Centri di Servizio per il Volontariato sono oggetto di ampia riforma sia per quanto riguarda la loro missione che per la loro presenza territoriale che per le risorse ad essi destinate

A cura di Marco Magrini

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie, di attuazione e abrogative – art.102

L'abrogazione dell'art. 102, co.1 non comporta effetti negativi sul periodo d'imposta dal 3 agosto 2017.

Infatti la disposizione e la sua portata agli effetti fiscali è stata oggetto d'interpretazione autentica da parte dell'art. 5-sexies, co.1, D.L. 148/2017, conv. dalla L. 172/2017.

Per effetto dell'interpretazione autentica le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli artt. 99, co.3, e 102, co.1, del codice continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Disposizioni transitorie e di attuazione – art. 104, co.2

Inoltre le **disposizioni di natura fiscale**, contenute nel Codice (in particolare, nel Titolo X), si applicheranno agli enti iscritti nel Runts a decorrere dal **periodo di imposta successivo** all'**autorizzazione** della Commissione europea di cui all'art. 101, co. 10, D.Lgs. 117/2017 e, comunque, **non prima** del periodo di imposta **successivo** di **operatività** del predetto Registro. *Salvo ciò che risulta applicabile dal 01/01/2018*

Tempi:

•Ipotizzando che ciò avvenga nel 2020?? *le disposizioni fiscali per gli ETS del Registro si applicheranno nel 2021*

Vedi approfondimenti sotto 

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Regime transitorio norme di natura fiscale,

Subordinate autorizzazione comunitaria

- il credito d'imposta per i soggetti che emettono titoli di solidarietà (art. 77, co. 10, del CTS);
- le disposizioni relative alla qualificazione commerciale o non commerciale delle attività svolte dagli ETS ai fini delle imposte dirette (art. 79 del CTS);
- il regime forfetario di tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali da parte di ETS non commerciali (art. 80 del CTS)
- *le disposizioni relative alla qualificazione commerciale o non commerciale di alcune specifiche attività svolte da ODV (art. 84 del CTS) e APS (art. 85 del CTS);*
- *il regime forfetario di tassazione dei redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali da parte di ODV e APS, siano essi qualificati ai fini fiscali come enti commerciali o non commerciali (art. 86 del CTS);*
- *le disposizioni di coordinamento normativo (art. 89 del CTS) e abrogazione di alcuni regimi fiscali previgenti alla riforma del Terzo settore (art. 102, co. 2, del CTS).*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Regime transitorio norme di natura fiscale,

In vigore dal 01/01/2018

- le disposizioni che regolano il regime di deducibilità/detraibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS (art. 83 del CTS);
- il nuovo credito d'imposta definito "*Social bonus*" (art. 81 del CTS);
- alcune esenzioni e agevolazioni riconosciute ai fini dei tributi locali e delle imposte indirette (art. 82 del CTS);
- il nuovo regime di esenzione IRES dei redditi immobiliari riconosciuto alle ODV (art. 84, co. 2, del CTS) e APS (art. 85, co. 7, del CTS).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Regime transitorio norme di natura fiscale,

Chi non si iscrive per scelta al Runtis?

Chi non può essere ETS?

la fiscalità continuerà ad essere regolata dalla previgente disciplina normativa, recata in via generale dal TUIR

- Titolo II, capo II per gli enti commerciali
 - Titolo II capo III per gli enti non commerciali
- nonché dalle singole leggi speciali nel tempo emanate



Attenzione però alle modifiche apportate dalla riforma!!!

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Regime transitorio norme di natura fiscale,

Chi non si iscrive per scelta al Runtts?

Chi non può essere ETS?

Attenzione però alle modifiche introdotte dalla riforma!!!

- disapplicazione e coordinamento normativo (art. 89 CTS)
- disposizioni modificative e/o abrogative (art. 102 CTS)



In sostanza deduzioni e detrazioni con efficacia senza soluzione di continuità al 31/12/2017

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Modifiche normative – art. 99, co.3

Prevede che a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino all'abrogazione di cui all'art. 102, co.2, lett. h), all'art. 14, co.1, del D.L. 35/2005 dopo le parole: «*Le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società*»

sono soppresse le seguenti «*in favore di ONLUS di cui all'art. 10, co.1, 8 e 9, del D.lgs. 460/1997, nonché quelle erogate in favore di APS iscritte nel registro nazionale previsto dall'art. 7, co.1 e 2, della legge 383/2000*»

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Modifiche normative – art. 99, co.3

Questa disposizione e la sua portata è stata oggetto d'interpretazione autentica da parte dell'art. 5-sexies, co.1, D.L. 148/2017, conv. dalla L. 172/2017.

Per effetto dell'interpretazione autentica le disposizioni di carattere fiscale richiamate dagli artt. 99, co.3, e 102, co.1, del codice continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità fino al 31 dicembre 2017

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Effetti decorrenti dall'istituzione del Registro unico	Principali disposizioni in attesa di decreti attuativi	Principali disposizioni in attesa di autorizzazione della Commissione
Disapplicazione delle norme che regolano il registro delle Onlus e degli altri enti	Registro unico: regolamento del contenuto e del funzionamento	Art. 77, co. 10, D.Lgs. 117/2017: titoli di solidarietà sociale
Abrogazione della disciplina delle Onlus, nonché delle erogazioni liberali a favore delle Onlus e del regime fiscale Ires delle stesse	<ul style="list-style-type: none"> •attività diverse (art. 6, D.Lgs. 117/2017); •raccolta fondi; •modulistica per redazione bilancio; •modelli di atto costitutivo e statuto; •titoli di solidarietà, <i>social lending, social bonus</i> 	<p>Le disposizioni di natura fiscale contenute nel Titolo X del Codice (ma dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro medesimo).</p> <p>In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> •l'art. 80: regime fiscale forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali; •l'art. 86: regime fiscale forfetario per le attività svolte da Aps e Odv.
Applicazione delle disposizioni di natura tributaria (ma dal periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro medesimo)*		

* Con l'avvertenza, tuttavia, che le disposizioni relative ai titoli di solidarietà, del *social lending* e del *social bonus*, come pure delle disposizioni che introducono agevolazioni ai fini delle imposte indirette e delle deduzioni e delle detrazioni per le erogazioni liberali, si applicheranno **in via transitoria già a partire dal 2018** alle Onlus ed alle Associazioni di volontariato (Adv) ed alle Associazioni di promozione sociale (Aps) iscritte negli attuali elenchi.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

DOTTRINA E PRASSI DI RIFERIMENTO



CIRCOLARE

Riforma del Terzo Settore
elementi professionali
10/11/2017

A cura di Marco Magrini

33

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

DOTTRINA E PRASSI DI RIFERIMENTO



Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
Direzione Generale del Terzo Settore e della
Responsabilità sociale delle imprese

Via Fomovo, 8 - 00192 ROMA
Tel 06 4683.5100

dglerzosettore@pec.lavoro.gov.it
dglerzosettore@lavoro.gov.it
www.lavoro.gov.it

lettera direttoriale "Codice del Terzo settore. Questioni di diritto transitorio. Prime indicazioni", 29/12/2017 n.34
Direzione Generale del terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese
inviata alle **Regioni**, alle **Province autonome**, al **Forum Nazionale del Terzo Settore**, al **CSV Net**, alla **Consulta CO.GE.** (Consulta dei Comitati di Gestione).

A cura di Marco Magrini

34

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

DOTTRINA E PRASSI DI RIFERIMENTO



Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
Direzione Generale del Terzo Settore e della
Responsabilità sociale delle imprese

Via Fomovo, 8 - 00192 ROMA
Tel 06 4683.5100

dgterzosettore@pec.lavoro.gov.it
dgterzosettore@lavoro.gov.it
www.lavoro.gov.it

Lettera direttoriale 29/12/2017 prot. 34 - D.G. Terzo Settore

fornisce prime indicazioni riguardanti:

- la **definizione di Ente del Terzo settore**
- le **norme organizzative** degli Enti medesimi
- la **disciplina del volontariato**
- il **regime fiscale**
- il sistema del **registro unico nazionale del Terzo settore**
- il **nuovo sistema di governance dei Centri di Servizio per il Volontariato (CSV)**.

A cura di Marco Magrini

35

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

DOTTRINA E PRASSI DI RIFERIMENTO



Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
Direzione Generale del Terzo Settore e della
Responsabilità sociale delle imprese

Via Fomovo, 8 - 00192 ROMA
Tel 06 4683.5100

dgterzosettore@pec.lavoro.gov.it
dgterzosettore@lavoro.gov.it
www.lavoro.gov.it

Lettera direttoriale 27/12/2018 prot. 20 **Ministero del lavoro - D.G. Terzo Settore**

fornisce le indicazioni sugli:

- **Adeguamenti statutari degli Enti del Terzo settore**

A cura di Marco Magrini

36

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

DOTTRINA E PRASSI DI RIFERIMENTO



Ministero dello Sviluppo Economico

DIREZIONE GENERALE PER IL MERCATO, LA CONCORRENZA,
IL CONSUMATORE, LA VIGILANZA E LA NORMATIVA TECNICA
Divisione VI - Registro delle Imprese, professioni ausiliarie del
commercio e artigiane e riconoscimento titoli professionali

CIRCOLARE MISE n. 3711C del 02/01/2019

**Affronta: Problematiche interpretative relative alle
imprese sociali e alle cooperative sociali
(FRA CUI GLI ADEMPIMENTI STATUTARI)**

A cura di Marco Magrini

37

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

DOTTRINA E PRASSI DI RIFERIMENTO



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili



DOCUMENTO

**“Adeguamento delle cooperative sociali
e delle imprese sociali alla riforma
dell’impresa sociale”**

A cura del

**Gruppo di Lavoro Cooperative – Cndcec & Alleanza delle
Cooperative**

Roma, febbraio 2019

A cura di Marco Magrini

38

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

DOTTRINA E PRASSI DI RIFERIMENTO



CIRCOLARE

***Riforma del Terzo settore:
elementi professionali e criticità applicative***
09/04/2019

A cura di Marco Magrini

39

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

SOGGETTI: Art. 4 – Enti del Terzo Settore

Il **comma 1**, prevede che sono ETS:

- Organizzazioni di volontariato (OdV)
- Associazioni di promozione sociale (APS)
- Enti filantropici
- Imprese sociali, incluse le cooperative sociali
- Reti associative
- Società di mutuo soccorso
- Associazioni, riconosciute o non riconosciute
- Fondazioni
- Altri enti di carattere privato diversi dalle società

A cura di Marco Magrini

40

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

I SOGGETTI: Art. 4 – Enti del Terzo Settore

La previsione residuale del **comma 1**, genera un dubbio interpretativo ove prevede tra gli ETS anche “*gli altri enti di carattere privato diversi dalle società*”.

Infatti appare dubbia la possibilità di iscriversi al Runt per gli enti che, pur avendo le altre caratteristiche (attività, scopo e finalità), siano diversi da quelli tipizzati nel Codice ETS al:

- titolo IV (associazioni e fondazioni)
- titolo V (ODV, APS, enti filantropici, imprese sociali, reti associative e società di mutuo soccorso)

Si pensi al caso dei Comitati o, anche se non rappresentano propriamente una figura giuridica propria, i Trusts.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

I SOGGETTI: Art. 4 – Enti del Terzo Settore

Il **comma 3**, prevede che sono ETS:

-Gli enti religiosi civilmente riconosciuti, ma limitatamente alle attività di interesse generale di cui all'art. 5 eventualmente svolte.

Tali enti potranno definirsi del Terzo Settore conseguita l'iscrizione al Registro: solo allora potranno beneficiare delle agevolazioni previste dal nuovo codice, in funzione dell'inquadramento civilistico e dell'attività svolta

L'opzione è subordinata al rispetto delle condizioni art. 4, co. 3: regolamento per le attività in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del Codice e sia depositato nel Runt; costituzione di un patrimonio destinato; scritture contabili di cui all'art.13 tenute separatamente

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

I SOGGETTI: Art. 4 – NON SONO Enti del Terzo Settore

Il **comma 2**, prevede che **NON** sono ETS:

- le amministrazioni pubbliche (art. 1, co. 2, D.lgs. 165/2001)
- le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, le associazioni di datori di lavoro
- gli enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti, *ad esclusione dei soggetti operanti nel settore della protezione civile (art. 32, co.4).*

Sono esclusi dall'ambito di applicazione dell'esclusione i corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Titolo X – REGIME FISCALE DEGLI ETS

Capo I - Disposizioni generali

Art. 79. Disposizioni in materia di imposte sui redditi

Art. 80. Regime forfetario degli ETS non commerciali

Art. 81. Social Bonus

Art. 82. Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali

Art. 83. Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE ETS (PRINCIPI GENERALI)

Qualificazione tributaria

Gli Enti che decidono di iscriversi al RUNTS, divenendo ETS adottano i modelli impositivi disegnati dal titolo X del CTS a seconda delle caratteristiche delle diverse tipologie di ente.

La disciplina normativa del titolo X, si applicherà agli enti iscritti nel RUNTS a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione da parte della Commissione europea di cui all'articolo 101, co. 10, del CTS e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del predetto RUNTS

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE ETS (PRINCIPI GENERALI)

Qualificazione tributaria

Nei confronti degli ETS trovano ancora applicazione, per espresso richiamo normativo, le disposizioni di cui al titolo II del Tuir, "in quanto compatibili".

Gli enti dovranno essere qualificati ai fini fiscali come

ETS "commerciali" o **ETS "non commerciali"**.

Gli ETS determineranno la propria base imponibile secondo le modalità dettate dal titolo II, capo II del Tuir per gli enti commerciali (con applicazione del principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie di redditi prodotti dall'ente) e secondo le modalità dettate dal capo III del Tuir per gli enti non commerciali (con determinazione del reddito complessivo imponibile in base alle singole categorie reddituali).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

REGIME FISCALE ETS (PRINCIPI GENERALI)

L'entrata in vigore delle norme tributarie in materia di imposte sui redditi è stata oggetto di chiarimento con norma di interpretazione autentica (art. 5-*sexies*, d.l. 148/2017 convertito in l. 172/2017), secondo cui i termini di decorrenza valgono anche per l'applicabilità delle disposizioni fiscali che prevedono corrispondentemente modifiche o abrogazioni di norme vigenti prima dell'entrata in vigore del CTS.

Allo stato attuale è possibile prevedere l'avvio dell'impianto fiscale non prima del 1° gennaio 2020 o, forse, del 1° gennaio 2021, qualora l'autorizzazione della Commissione europea e l'operatività del RUNTS si verifichino nel 2020

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

REGIME FISCALE ETS (PRINCIPI GENERALI)

Le nuove disposizioni, inoltre, prevedono l'applicazione agli ETS delle norme IRES di cui al Titolo II del TUIR, in quanto compatibili, rimanendo ancorata la soggettività fiscale di un ETS, come per il passato, alla commercialità o meno delle attività svolte.

Il sistema tributario resta complesso con l'introduzione di un "doppio binario": gli ETS dovranno applicare sia le nuove norme fiscali del CTS, anche di tipo agevolativo, sia le previsioni del TUIR, tra cui quelle di determinazione della base imponibile IRES in quanto **enti commerciali (capo II)** ovvero **non commerciali (capo III)**, fatte salve le disapplicazioni, le abrogazioni e previsioni di coordinamento generale (anche per i "non ETS") introdotte dal nuovo Codice

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

REGIME FISCALE ETS (PRINCIPI GENERALI)

Una volta operata la corretta qualificazione tributaria:

- gli **ETS commerciali**, dovranno determinare il proprio reddito in base al **principio di attrazione al reddito d'impresa di tutte le tipologie reddituali prodotte**.
- gli **ETS non commerciali** procederanno alla **sommatoria dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi**, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione secondo le disposizioni dell'art. 8 del TUIR

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

REGIME FISCALE ETS (PRINCIPI GENERALI)

Sono variabili i parametri per stabilire la natura e la rilevanza fiscale, commerciale o non commerciale, delle **attività di interesse generale (art. 5 del CTS)**, anche in relazione alle modalità gestionali adottate

Le **attività diverse, secondarie e strumentali (art. 6 del CTS)**, sono sempre da considerarsi produttive di reddito d'impresa

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 5 – Le attività esercitabili dagli Enti del Terzo Settore

L'attività svolta dagli ETS individuati dal Codice, in via esclusiva o principale, deve rientrare tra quelle qualificate come attività di interesse generale ed elencate all'art. 5 del Codice.

Le iniziative, esercitabili in via esclusiva o prevalente con una o più delle attività di cui sopra, dovranno essere caratterizzate dall'assenza di scopo di lucro e direzionate a perseguire finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale

L'elencazione di 26 tipologie di attività è tassativa, nel senso che solo le attività elencate costituiscono attività d'interesse generale ai fini del Codice.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 5. Attività di interesse generale

1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

- a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della legge 8 novembre 2000, n. 328, e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 104, e alla legge 22 giugno 2016, n. 112, e successive modificazioni;*
- b) interventi e prestazioni sanitarie;*
- c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;*
- d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della legge 28 marzo 2003, n. 53, e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;*
- e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi;*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 5. Attività di interesse generale

1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

- f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
- g) formazione universitaria e post-universitaria;
- h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
- j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223, e successive modificazioni;
- k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;
- m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della legge 11 agosto 2014, n. 125, e successive modificazioni;

A cura di Marco Magrini

53

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 5. Attività di interesse generale

1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

- o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;
- p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'articolo 1, comma 2, lettera c), della legge 6 giugno 2016, n. 106;
- q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

A cura di Marco Magrini

54

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 5. Attività di interesse generale

1. Gli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

- s) agricoltura sociale, ai sensi dell'articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141, e successive modificazioni;
- t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;
- v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53, e i gruppi di acquisto solidale di cui all'articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;
- x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della legge 4 maggio 1983, n. 184;
- y) protezione civile ai sensi della legge 24 febbraio 1992, n. 225, e successive modificazioni;
- z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

A cura di Marco Magrini

55

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 5 – Le attività esercitabili dagli Enti del Terzo Settore

L'elenco delle attività d'interesse generale potrà essere aggiornato con decreto del Consiglio dei Ministri, sentite le Commissioni Parlamentari e la Conferenza Unificata, in modo da tenere conto di nuovi possibili ambiti di bisogni sociali, ambiti di azione per gli ETS.

È interessante notare come le attività di cui all'art. 5, a differenza di quanto previsto dall'art.10, co. 2 del D.lgs 460/97 (per le ONLUS), non devono essere necessariamente svolte a favore di specifici beneficiari (soggetti svantaggiati)

A cura di Marco Magrini

56

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 5 – Le attività esercitabili dagli Enti del Terzo Settore

L'elencazione, seppure disomogenea in termini di classificazione, è caratterizzata da categorie generali, da categorie più specifiche e da attività con specifici riferimenti normativi, con la conseguenza che potrebbe rendere difficoltoso circoscrivere il reale ambito di azione degli enti

La lista comprende tutte le attività che già storicamente gli ETS svolgono ed include attività «nuove» in cui gli ETS possono avere un ruolo fondamentale per la promozione dell'interesse generale.

Ad esempio: la riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

L'**attività svolta dagli ETS** individuati dal Codice, in via esclusiva o principale, dovrà rientrare tra quelle qualificate come attività di interesse generale ed elencate all'art. 5 del Codice.

Anche lo sport dilettantistico rientra tra le attività esercitabili da parte degli ETS in forma di "organizzazione e gestione" di attività non professionistiche.

L'attività sportiva può rappresentare attività di interesse generale anche laddove l'ente che la esercita e/o l'attività sportiva esercitata non siano riconosciuti dal CONI

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Aspetti IRES (art. 79)

Le attività di interesse generale di cui all'art. 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le PA (art.1, co.2 D.lgs.165/2001, n. 165), la UE, PA straniera o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Aspetti IRES (art. 79)

È da ritenersi che il legislatore nel richiamare il confronto tra corrispettivi del servizio reso o del bene ceduto con il “costo effettivo”, intendesse considerare un **concetto di “costo pieno”, comprensivo di:**

- costi diretti e indiretti di produzione
- imputazione di quota pertinente dei costi generali dell'ente

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Aspetti IRES (art. 79)

Sono **considerate non commerciali**:

a) le attività di cui all'art. 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli ETS la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Aspetti IRES (art. 79)

Sono **considerate non commerciali**:

b) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli ETS ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Aspetti IRES (art. 79)

Il co. 4 prevede la decommercializzazione e, quindi, il non assoggettamento ad imposta (più esattamente la norma fa espresso riferimento al fatto che “non concorrono alla formazione del reddito”) delle seguenti entrate:

- a. *fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;*
- b. *i contributi e gli apporti erogati da parte delle PA (art. 1, co. 2, D.lgs. 165/2001) per lo svolgimento delle attività di interesse generale (art. 5), secondo le modalità non commerciali di cui ai descritti commi 2 e 3 della medesima disposizione.*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Aspetti IRES (art. 79)

Co.6 reddito degli ETS di natura associativa.

- si considera non commerciale l'attività svolta nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.
- non concorrono alla formazione del reddito le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Aspetti IRES (art. 79)

Co.6 reddito degli ETS di natura associativa.

Sono commerciali e concorrono alla formazione del reddito come redditi d'impresa o diversi (a seconda che abbiano carattere di abitualità o di occasionalità) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Sono entrate da “attività non commerciali” (**nuovo comma 5-bis**) i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e, ogni altra entrata assimilabile, compresi i proventi e le entrate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 (inclusi i fondi raccolti occasionalmente) dell'art. 79 CTS.

Si tiene conto, inoltre, del “valore normale» delle cessioni di beni e prestazioni di servizi afferenti alle attività svolte “con modalità non commerciali”

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Si considerano **non commerciali** le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito o dietro corrispettivi che **non superano i costi effettivi (diretti e indiretti), fatto salvo il limite di tolleranza del 5% (clausola di salvaguardia)**. Il **calcolo dell'attuale 5%** deve essere effettuato per ciascun periodo d'imposta sino ad un massimo di due consecutivi, e per ciascuna attività di interesse generale, in modo da verificare se sia stato o meno superato il limite di tolleranza previsto.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Pertanto *“laddove dovessero realizzarsi le circostanze indicate in precedenza a far tempo dal terzo periodo d'imposta l'ente dovrà adeguarsi ai criteri di cui al comma 2 e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determina la qualifica dell'attività come commerciali”*.

L'attività, quindi, in caso di margini positivi per due volte consecutive e nei limiti della percentuale di tolleranza, non perderà la natura di attività non commerciale dovendo nuovamente, per almeno un periodo d'imposta, soddisfare il criterio base di non commercialità (comma 2), svolgendo la sua attività dietro corrispettivi non superiori ai costi effettivi.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

La verifica di tale scostamento andrà eseguita al termine dell'esercizio (31 dicembre o altra data in caso di periodo a cavallo) e seguirà i criteri del regime di contabilizzazione e di bilancio adottati: competenza (art. 87 CTS) o cassa (art. 13 CTS)

Anche il superamento del 5% per due esercizi consecutivi non determina automaticamente la perdita della qualifica: **comporta, come accennato, l'inclusione dei proventi in oggetti come entrate commerciali riferiti alla specifica area di interesse generale**

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Sono ETS “non commerciali” quelli che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale con le modalità non commerciali secondo **criteri conformi ai commi 2, 2-bis e 3 dell'art. 79 del CTS.**

Qualora, indipendentemente dalle previsioni di statuto, a prescindere dalla “forma organizzativa”, le entrate commerciali superano quelle non commerciali l'ETS perderà la sua qualifica fiscale con effetto retroattivo dal periodo d'imposta in cui assume natura commerciale (nuovo comma 5-ter), rimanendo ETS, fermi restando i requisiti generali richiesti dal CTS

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

Gli ETS hanno la possibilità di svolgere un'attività di interesse generale in forma d'impresa, anche in via esclusiva o prevalente, mantenendo la natura di ETS.

Nel caso in cui siano superati i parametri di cui all'art. 79 del CTS cambia però la qualifica da ente "non commerciale" a ente "commerciale" con ogni conseguenza in termini di fiscalità (oltreché di contabilità e di bilancio)

Se l'ente ha strutturalmente una configurazione "d'impresa", svolgendo attività organizzata e corrispettiva con adeguati margini di risultato, potrà valutare l'opportunità e la convenienza ad assumere la qualifica di "impresa sociale", rientrando pur sempre nel novero degli ETS, (D.lgs. 112/2017)

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

NORMATIVA FISCALE DI RIFERIMENTO

ATTIVITA' COMMERCIALE E NON COMMERCIALE

La veste dell'impresa sociale però potrebbe comportare un'ulteriore difficoltà, potenzialmente preclusiva della volontà di intraprendere questo percorso: la perdita, rispetto al passato, dell'esenzione IVA delle prestazioni attive, che era – ed è ancora nel regime transitorio – riservata alle ONLUS e che in futuro si applicherà ai soli ETS non commerciali.

Questi enti, una volta divenuti ETS commerciali o imprese sociali, dovranno applicare l'aliquota IVA ordinaria del 22% sulle prestazioni, trovandosi probabilmente fuori mercato rispetto, per esempio, alle cooperative sociali per le quali è oggi già prevista l'aliquota del 5%

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 6 – Le «attività diverse» esercitabili dagli Enti del Terzo Settore

Gli ETS possono esercitare altre attività, diverse da quelle elencate dall'art. 5, se atto costitutivo e statuto lo consentono, purché secondarie e strumentali alle attività d'interesse generale.

Secondarietà e strumentalità dell'attività: devono essere valutate tenendo conto delle risorse impiegate in tali attività, anche gratuite e volontarie, rispetto a quelle impiegate nelle attività d'interesse generale.

N.B. - i criteri e i limiti saranno oggetto di definizione con un decreto interministeriale

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 6 – Le attività «diverse» esercitabili dagli Enti del Terzo Settore

La previsione nello statuto e il conseguente esercizio di attività diverse secondarie o strumentali rispetto all'attività principale, saranno oggetto di un apposito decreto del Ministero del lavoro di concerto con il MEF, sentita la cabina di regia presso il CdM di cui all'art. 97 del Codice, anche tenendo conto dell'insieme delle risorse (finanziarie, umane, organizzative) impiegate in tali attività in rapporto a quelle impiegate per il perseguimento delle attività di interesse generale.

Il decreto dovrà fissare parametri quantitativi e qualitativi, in considerazione dell'insieme dei ricavi e dei costi di tali attività.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 6 – Le attività «diverse» esercitabili dagli Enti del Terzo Settore

L'organo di amministrazione dell'ETS nella relazione al bilancio o nella relazione di missione deve fornire ampia illustrazione e documentazione, nonché giustificazione sul carattere strumentale e sussidiario delle altre attività

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

Ancora manca:

sul CODICE DEL TERZO SETTORE

decreto interministeriale, per individuare criteri e limiti delle attività strumentali esercitate dagli ETS c.d. Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

(discussa Bozza in Cabina di regia il 06/03/2019 atteso il parere del Consiglio di Stato)

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

BOZZA **decreto interministeriale**

Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

Criteri di strumentalità e secondarietà

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

BOZZA **decreto interministeriale**

Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

Criteri di strumentalità

E' definita «Strumentale», qualsiasi attività esercitata per la realizzazione delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, a prescindere dalla tipologia e dal grado di connessione con quella istituzionale.

Gli Ets, infatti, sono sempre obbligati a reinvestire utili/avanzi di gestione nell'attività di interesse generale, per cui è evidente che non serve un'analisi funzionale sull'eventuale attività ulteriore che viene esercitata

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

BOZZA decreto interministeriale

Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

Criteri di secondarietà

La «secondarietà» necessita di una precisa “misurazione” attraverso due parametri alternativi da utilizzare:

- i ricavi da attività diverse non devono essere superiori
- al 30% delle entrate complessive dell'ente
- oppure al 66% dei costi complessivi.

Il primo limite è identico a quello delle imprese sociali; il secondo deriva dalla normativa Onlus (Dlgs 460/1997). Spetterà all'organo amministrativo evidenziare, in sede di bilancio, quale tra questi criteri è stato utilizzato per le attività diverse (art. 13, co.6, CTS)

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

BOZZA decreto interministeriale

Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

Criteri di secondarietà

Per ricavi si intendono le entrate da corrispettivo per beni o servizi ceduti o scambiati dall'Ets.

Si considerano entrate complessive, inoltre, quelle derivanti da quote e contributi associativi, da erogazioni liberali e gratuite, da lasciti testamentari, i contributi pubblici senza vincolo di corrispettivo, le attività di raccolta fondi e le somme ricevute tramite il 5 per mille. Nel calcolo della percentuale, non devono essere considerati i proventi e gli oneri generati dal distacco del personale degli enti del terzo settore presso enti terzi.

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

BOZZA decreto interministeriale

Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

Criteri di secondarietà

Oltre ai ricavi propriamente detti, il decreto introduce un elemento importante che determina i “costi complessivi” da scorporare dai ricavi: si tratta di quello figurativo dell'**impiego dei volontari** iscritti nel registro dedicato previsto dal codice del terzo settore. Il calcolo dipende dall'applicazione alle ore di attività effettivamente svolte della retribuzione oraria lorda prevista per la stessa qualifica dai contratti collettivi nazionali, territoriali e aziendali definiti all'art. 51 del D.lgs. 81/2015.

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

BOZZA decreto interministeriale

Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

Criteri di secondarietà

Si considerano costi, inoltre:

- le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni e servizi per il loro valore normale
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati per lo svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

BOZZA decreto interministeriale

Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

Criteri di secondarietà

Il caso delle organizzazioni di volontariato.

Il decreto chiarisce anche che le organizzazioni di volontariato possono svolgere attività di interesse generale remunerate (e non con il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate). Tuttavia, tali attività di interesse generale saranno computate ai fini del raggiungimento della percentuale delle attività secondarie e strumentali (pur essendo, di fatto, attività di interesse generale).

LE ATTIVITA' DIVERSE DEGLI ETS

BOZZA decreto interministeriale

Attività diverse (art. 6, comma 1 CTS)

Mancato rispetto limiti

Derivano specifiche conseguenze, che possono incidere anche sulla permanenza o cancellazione dell'ente dal RUNTS.
Se l'ente supera i parametri deve segnalarlo all'ufficio del RUNTS entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio, avendo cura di adottare, per l'esercizio successivo a quello in cui si è verificato detto superamento, un rapporto tra attività secondarie e istituzionali in grado di "recuperare" l'eccedenza precedentemente maturata (*ad esempio, se l'ente ha ottenuto ricavi da attività diverse pari all'80% dei costi complessive, nell'esercizio successivo dovrà avere un rapporto non superiore al 52%, per "recuperare" lo sfioramento dell'esercizio precedente*).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE ETS (FORFETTARIO – ART. 80)

Gli ETS non commerciali, in alternativa ai descritti criteri ordinari di determinazione del reddito, possono optare (vincolo triennale) per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa.

A tal fine devono essere applicati ai ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli artt. 5 (attività di interesse generale) e 6 (attività diverse) del CTS svolte con modalità commerciali (cfr. art. 79, co. 2 e 3, del Cts), i coefficienti di redditività ivi indicati.

La concreta applicazione dello stesso, è subordinata all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE ETS (FORFETTARIO – ART. 80)

Attività di prestazioni di servizi

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente di redditività 7%;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente di redditività 10%;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente di redditività 17%.

A Altre attività:

1. ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente di redditività 5%;
2. ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente di redditività 7%;
3. ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente di redditività 14%.

Dopo l'applicazione dei predetti coefficienti di redditività devono essere aggiunti i seguenti componenti positivi di reddito:

- a. plusvalenze;
- b. sopravvenienze attive;
- c. dividendi;
- d. interessi;
- e. proventi immobiliari.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE OdV e APS

L'art.86 del CTS consente l'accesso agli OdV e APS: “*se nel periodo di imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo di imposta, **non superiori a 130.000 euro** o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea*”.

L'ingresso nel regime avviene per **opzione** mediante comunicazione nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività nel caso in cui si presuma la sussistenza del requisito oggettivo del volume d'affari sopra indicato.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE OdV e APS

Contrariamente a quanto accade nel regime della Legge 398/1991, abrogato per gli ETS, alcun ruolo nel regime in esame appare essere svolto dalla SIAE.

Diverso appare il coefficiente di redditività applicabile, **l'1% per le OdV e il 3% per le APS.**

Fermo restando l'obbligo di conservazione della documentazione di incasso e di spesa, gli enti che applicano il regime in esame **sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili.** Si mantiene **l'obbligo della presentazione della dichiarazione dei redditi.**

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE OdV e APS

Novità rispetto al noto regime di cui alla L. 398/1991 è dato dall'**esonero dall'obbligo di operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del D.P.R. 600/1973** con il solo onere di dover indicare in dichiarazione il codice fiscale e l'importo pagato sul quale all'atto del pagamento non è stata operata la ritenuta.

Ai fini Iva non viene esercitata la rivalsa di imposta per le operazioni nazionali, per quelle internazionali si farà riferimento alla disciplina generale di cui al D.P.R. 633/1972 e per le operazioni intracomunitarie all'**art. 38 del D.L. 331/1993**.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE OdV e APS

Ne deriva come logica conseguenza che gli enti che applicano detto regime "***non hanno diritto alla detrazione della imposta sul valore aggiunto assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti***".

Di conseguenza vi sarà anche l'**esonero dalla presentazione della dichiarazione IVA**.

L'unico obbligo che **permane** sarà quello della numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, e di conservazione dei relativi documenti.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE OdV e APS

Per i ricavi di natura commerciale, per i quali si risultasse debitori di imposta, **l’Iva dovrà essere versata entro il giorno 16 del mese successivo** (anche qui diversamente dalla L. 398/1991 che ne prevedeva il trimestre) a quello di effettuazione delle operazioni.

Nel comma 13 viene previsto che gli enti in regime forfettario possono “optare” per l’applicazione dell’Iva e dei redditi “**nei modi ordinari ovvero in quelli di cui all’art. 80**” con ciò creando disorientamento su quale sia, a questo punto, il regime “**naturale**” fiscale degli enti in esame.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE OdV e APS

Il regime forfettario **cessa di avere applicazione a partire dal periodo di imposta successivo a quello in cui venga meno la condizione per l’accesso.**

Anche questa scelta “semplifica” il lavoro per il contribuente rispetto alla previsione della L. 398/1991 che, almeno ai fini Iva, prevede l’uscita dal regime dal mese successivo a quello di superamento del *plafond*.

Gli enti in regime forfettario sono esclusi dalla applicazione degli **studi di settore, parametri o indici sistematici di affidabilità.**

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

REGIME FISCALE OdV e APS

Nel caso di passaggi ad altri regimi che prevedano una determinazione per competenza dei ricavi, quelli che *“in base alle regole del regime forfettario hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodo”*.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 7 – Le attività di «raccolta fondi» degli Enti del Terzo Settore

Un ETS, per finanziare le proprie attività d'interesse generale, può realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa, sia impiegando risorse dell'ente, inclusi volontari e dipendenti, che impiegando risorse di terzi, sempre nel rispetto dei principi di trasparenza e correttezza nei confronti dei sostenitori.

Anche in questo caso occorre aspettare le linee guida che verranno adottate con decreto ministeriale del Lavoro

Non si deve escludere che l'organo di amministrazione dell'ETS nella relazione al bilancio o nella relazione di missione debba fornire ampia e trasparente illustrazione

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Raccolta fondi ETS

Aspetti IRES (art. 79) Raccolta fondi

In riferimento alla raccolta fondi, effettuata secondo i criteri e nei limiti di cui alla precedente lettera a) del co. 4, è utile evidenziare che la medesima è altresì esente dall'applicazione di qualsivoglia ulteriore tributo (*oltre ad essere esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA*) per espressa previsione normativa (art. 89, co. 18, del d.lgs. 117/2017).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Gli obblighi contabili degli ETS non commerciali ai fini tributari sono definiti dall'art. 87 sulla base della dimensione degli ETS e la loro inosservanza comporta la perdita dei benefici fiscali previsti dal titolo X del codice.

Le previsioni sono differenziate fra le:

- Attività complessivamente svolte (co.1, lett. a)
- Attività svolte non commerciali (co.1, lett. b)

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

co. 1, lett. a)

in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività diverse (art. 6) da quelle d'interesse generale (art. 5), con obbligo di conservare le stesse scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore al termine di prescrizione dell'azione di accertamento per l'anno di riferimento (art. 22 Dpr. 600/1973)

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

co. 1, lett. a)

le scritture contabili dovranno osservare i requisiti della cronologia e sistematicità e dovranno rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione.

Gli obblighi contabili possono quindi variare anche in ragione delle dimensioni dell'ente. *Vedi nel seguito esempi*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Gli obblighi contabili degli ETS non commerciali ai fini tributari variano in ragione delle dimensioni dell'ente.

CONTABILITA' ORDINARIA: *ad esempio se l'ETS ha conseguito nell'anno proventi realizzati con modalità non commerciali di ammontare pari a 2 milioni di euro, la contabilità dovrà essere di tipo analitico.*

CONTABILITA' ENTRATE E USCITE: *qualora l'ammontare dei proventi ammontasse ad un importo di 60.000 euro potrebbe essere sufficiente la tenuta di una contabilità entrate uscite partita semplice (di cassa e di banca).*

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Deve essere valutato, di volta in volta, anche a seconda della dimensione dell'ETS non commerciali, se le scritture contabili adottate siano in grado di descrivere compiutamente e con analiticità le operazioni poste in essere.

La contabilità Ordinaria elimina dubbi e incertezze:

l'art. 87, co. 2, prevede espressamente che “gli obblighi di cui al comma 1, lettera a), si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità delle disposizioni di cui agli articoli 2216 e 2217 del codice civile”.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Eccezioni e casi particolari

Le regole descritte si applicano agli **ETS non commerciali** (art. 79, co. 5) a condizione che:

- non applichino il **regime forfetario** (art. 86) previsto per le **attività commerciali svolte dalle APS e OdV con ricavi non superiori al limite di 130.000 euro** per i quali è sufficiente la mera conservazione dei documenti emessi e ricevuti
- esercitando le attività di cui agli artt. 5 e 6 (*di interesse generale e attività secondarie e strumentali*), **non hanno conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro** per cui possono redigere solo il **rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive** (art. 13, co. 2).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

co. 1, lett. b)

in relazione in relazione alle attività svolte con modalità commerciali, di cui agli articoli 5 e 6 (attività d'interesse generale e diverse), tenere le scritture contabili previste dalle disposizioni di cui all'art. 18 del Dpr. 600/1973, anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti al co.1 del medesimo articolo (ricavi non superiori a 400.000 euro e 700.000 euro rispettivamente per le attività commerciali aventi per oggetto prestazioni di servizi e per le altre attività)

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Quindi gli ETS che svolgono anche attività con modalità commerciali (ad esempio corrispettivi conseguiti superiori ai costi effettivi art. 79, co. 2) 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. Secondo le indicazioni fornite espressamente dall'art. 87, co. 4 del Cts la contabilità relativa all'attività svolta dagli ETS con modalità commerciali (intendendosi per tale sia quella istituzionale che secondaria e strumentale) deve essere tenuta separatamente rispetto a quella non commerciale.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Gli ETS che svolgono le attività con modalità commerciali (ETS commerciali) sono obbligati agli obblighi contabili artt. 14 e segg. Dpr. 600/1973.

ETS “Commerciali Semplificati”

Devono essere istituiti i libri Iva integrati con i componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi.

ETS “Commerciali Ordinari”

Superamento dei limiti dei ricavi di 400.000 euro per i servizi e 700.000 euro per le altre attività, obbligo contabilità ordinaria.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Quindi se l'attività è esercitata prevalentemente con modalità di tipo commerciale si applicano le regole ordinarie previste dal Dpr. 600/1973

Inoltre, sussiste una presunzione assoluta, per le sole attività secondarie e strumentali di cui al citato art. 6 (attività diverse), di esercizio con modalità commerciali con i conseguenti obblighi contabili.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Disciplina per gli ETS “ONLUS”

L'art. 20-bis del Dpr. 600/1973, avente ad oggetto le scritture contabili delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, è abrogato con decorrenza dal periodo d'imposta successivo all'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea, e comunque non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del RUNTS.

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Perdita qualifica di ETS “non commerciale”

Se l'ETS acquisisce la qualifica di ETS commerciale (*art. 79, co.5*), il *co.7*, prevede che entro 3 mesi dal momento in cui si verificano tali presupposti tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario di cui all'*art. 15 del Dpr. 600/1973*, con l'obbligo per l'ETS di tenere le scritture contabili di cui agli *articoli 14, 15, 16 del Dpr. 600/1973*.

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Perdita qualifica di ETS “non commerciale”

Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica dell'ETS in commerciale devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro 3 mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

Art. 87 – Scritture contabili ai fini tributari

Obblighi fiscali

Semplificazioni certificazioni e registrazioni

Il co.5, prevede che gli ETS:

- sono tenuti agli obblighi di fatturazione, registrazione, e adempimenti stabiliti dal titolo II del Dpr. 633/1972;
- non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale limitatamente alle attività non commerciali di cui agli articoli 5 e 6 (attività d'interesse generale e altre).

Per le APS e le OdV in regime forfettario, ci sono anche gli esoneri dalla registrazione e tenuta delle scritture contabili (*art. 86, co.5*) e l'obbligo di versamento IVA, nonché di emissione di ricevuta e scontrino fiscale (*art. 86, co.8*)

Art. 82 – Imposte indirette e tributi locali

Il CTS disciplina in modo organico le agevolazioni per

- imposte indirette:

imposta di registro; imposte ipotecaria e catastale; imposta di bollo, imposta sulle successioni e donazioni

- tributi locali:

IMU; TASI; IRAP; altri tributi locali; imposta sugli intrattenimenti e tassa sulle concessioni governative

Prima dell'attuazione della Riforma del Terzo settore, venivano regolate all'interno dei singoli atti normativi riguardanti ciascun tributo

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 82 – Imposte indirette e tributi locali

l'art. 82 del CTS è entrato in vigore il 1° gennaio 2018

(anticipatamente rispetto alle altre misure fiscali della riforma)
Per il periodo transitorio, intercorrente fra il 1° gennaio 2018 e il momento di operatività del Runts (successivamente all'intervenuta autorizzazione della Commissione europea, di cui all'art. 101, co. 10, CTS) le agevolazioni operano a favore dei soggetti considerati ETS nel periodo transitorio (art. 104, co. 1, del CTS): ODV, APS e ONLUS.

L'AdE con la Risoluzione n.158/E del 21 dicembre 2017 si è pronunciata in merito all'applicazione delle disposizioni in materia di imposta registro e di bollo

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 82 – Imposte indirette e tributi locali

Imposta sulle successioni e donazioni

In base all'art. 82, co. 1, del CTS non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni (né alle imposte ipo-catastali) i trasferimenti a titolo gratuito a favore sia degli ETS non commerciali che di quelli commerciali (incluse le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 82 – Imposte indirette e tributi locali

Imposta di registro e ipocatastali

agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS – comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione – si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

Sotto il profilo soggettivo, la disposizione in esame è riferita a tutti gli ETS (non commerciali e commerciali), comprese le cooperative sociali e le imprese sociali non costituite in forma societaria.

Esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti costitutivi a "modifiche o integrazioni normative".

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 82 – Imposte indirette e tributi locali

Imposta di registro e ipocatastali

- *esenzione dall'imposta di registro per le ODV, a favore degli atti costitutivi delle ODV e degli atti connessi allo svolgimento delle attività*
- il co. 4 dell'art. 82 del CTS prevede l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per i trasferimenti di immobili a titolo oneroso a favore degli ETS in genere (incluse le imprese sociali, anche se costituite in forma societaria).

Per poter fruire dell'agevolazione, è necessario dichiarare, contestualmente all'atto, l'intenzione di utilizzare il bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali, oltre all'effettivo impiego per detti fini entro cinque anni

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 82 – Imposte indirette e tributi locali

Tributi locali

Il co. 6 dell'art. 82 del CTS disciplina l'esenzione IMU e TASI, accordata agli ETS non commerciali (esclusi quindi quelli commerciali e le imprese sociali) per gli immobili destinati, totalmente o in parte, allo svolgimento delle attività istituzionali (in quest'ultima ipotesi, l'esenzione sarà parziale).

La disposizione presenta una sostanziale continuità con la normativa ante-riforma, tenuto conto dell'esigenza di conformarsi alla stringente giurisprudenza comunitaria sul punto, anche se l'elenco delle attività non coincide con quelle di interesse generale (tantomeno quella di "religione e di culto" del tutto assente per gli ETS).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 82 – Imposte indirette e tributi locali

Altri tributi

I commi 5, 9 e 10 dell'art. 82 del CTS regolano le esenzioni in materia di: **imposta di bollo, imposta sugli intrattenimenti e tasse sulle concessioni governative**, accordandole agli ETS in genere, incluse le imprese sociali (non costituite in forma societaria) e le cooperative sociali.

Ambito soggettivo di applicazione più ampio di quello ammesso dalle norme ante-riforma, incentrate soprattutto sulle ONLUS (art. 27-bis Tariffa, acclusa al d.P.R. n. 642 del 1972, art. 23, del d.lgs. 460 del 1997 e art. 13-bis, co. 1, del d.P.R. n. 641 del 1972).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 82 – Imposte indirette e tributi locali

Altri tributi

L'esenzione dall'imposta di bollo è prevista non solo per specifiche tipologie documentali ma, ampiamente, per *“ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato”* che venga posto in essere o richiesto dagli ETS.

Esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti, è prevista una più ampia casistica: la norma fa riferimento alle attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 16 – Lavoro negli ETS

I lavoratori degli ETS hanno diritto ad un trattamento economico e normativo non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del D.lgs. 15 giugno 2015, n.81 (Job-Act).

In ogni caso, in ciascun ETS, la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti non può essere superiore al rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda. Gli ETS danno conto del rispetto di tale parametro nel proprio bilancio sociale o, in mancanza, nella relazione di cui all'articolo 13, comma 1.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 17 – Il (Lavoro) Volontario

L'art. 17, co. 1, consente agli ETS di avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività.

Il volontario (e l'attività di volontariato) "... è una persona che, per sua libera scelta, svolge in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà".

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 17 – Il (Lavoro) Volontario

L'inquadramento giuridico del volontario riguarda le attività nelle molteplici tipologie di ETS ed è omogeneo.

Il comma 1 dell'art. 17 del Codice che prevede l'iscrizione in un apposito Registro per i volontari che svolgono attività "in modo non occasionale".

Tutti i volontari devono essere assicurati "contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso terzi" (**art. 18, co. 1, CTS**) anche quelli occasionalmente che, in quanto tali, non sono iscritti nell'apposito registro.

L'obbligo di assicurazione prescinde dall'iscrizione del volontario nell'apposito registro e le polizze possono essere numeriche (**art. 18, co. 2, CTS**). Apposito Decreto interministeriale individuerà meccanismi assicurativi semplificati (polizze attivabili individuale, numerica e collettiva)

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 17 – Il (Lavoro) Volontario

Nel caso in cui l'ETS stipuli convenzioni con la PA, a quest'ultima faranno carico gli **oneri relativi, con riferimento allo svolgimento delle attività convenzionate** (art. 18, co. 3, CTS).

Resta fermo l'obbligo dell'ETS di assicurare comunque i volontari per le attività non inerenti ai servizi in convenzione.

Nella stipula della assicurazione, fermo restando la necessità di verificare i contenuti del predetto DM che detterà i meccanismi assicurativi, sarà **necessario verificare la disciplina di trattamento della figura del volontario occasionale, in modo da evitare che una sua non precisa definizione possa esporre l'associazione a responsabilità dirette e domande risarcitorie**

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 17 – Il (Lavoro) Volontario

Il CTS esclude (art. 17, co. 6) la qualità di volontario per l'associato che **"occasionalmente coadiuvi gli organi sociali nello svolgimento delle loro funzioni"**.

Tale figura riguarda l'attività esclusivamente riferita agli organi sociali (assemblea, consiglio, presidenza, probiviri e sindaci) **e non alle attività operative.**

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 17 – Il (Lavoro) Volontario

l'attività del volontario è gratuita e non può essere in alcun modo remunerata, neppure in modo indiretto, né dall'ETS né dal beneficiario dell'attività (art. 17, co. 3, CTS).

La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio, o associato, o tramite il quale svolge la propria attività volontaria (art. 17, co. 5, CTS).

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 17 – Il (Lavoro) Volontario

Il CTS prevede (art. 17, co. 3), che il volontario abbia diritto al rimborso delle spese sostenute per l'attività prestata.

N.B. Il rimborso delle spese deve essere preventivamente disciplinato dall'ente in via statutaria, regolamentare o con una delibera dell'associazione, a cura dell'organo competente in base allo statuto (in genere l'assemblea), la quale stabilirà le condizioni per il rimborso ed i suoi limiti massimi.

Continuano a non essere ammessi rimborsi a forfait

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Art. 17 – Il (Lavoro) Volontario

Sono (ora) ammesse a rimborso le spese, sostenute dal volontario, mediante autocertificazione, nei limiti di 10 euro giornalieri fino a un massimo di 150 euro mensili.

Occorre però che l'organo associativo competente stabilisca per quali spese sia ammessa questa modalità di rimborso (art. 17, co.4, CTS).

L'autocertificazione presuppone l'effettiva esistenza della spesa anticipata e, all'occorrenza, che la spesa sia debitamente provata. In mancanza la legge prevede sanzioni penali.

RIFORMA ENTI DEL TERZO SETTORE – E.T.S.

CODICE TERZO SETTORE – D.lgs. 117/2017

Grazie per l'attenzione ...