



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pescara

Pescara, 20 novembre 2018

INCONTRO DI STUDIO sul TERZO SETTORE

evento promosso dalla commissione di studio "Terzo settore" ODCEC Pescara

Attività commerciali e non commerciali

Regime fiscale ETS

Relatore:
Dr. Dino NORSCIA



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pescara

IL “PERCORSO FISCALE “ DELLA RIFORMA DEGLI ETS : La qualifica di ETS – cenni

A cura di: Dott. Dino Norscia

Acronimi del Terzo Settore

RUNTS = Registro Unico Nazionale
del Terzo Settore

ETS = Enti del Terzo Settore

APS = Associazioni di Promozione
Sociale

ASD = Associazioni Sportive
Dilettantistiche

CTS = Codice del Terzo Settore
([D.Lgs. 3 luglio 2017 n. 17](#))

ODV = Organizzazioni Di Volontariato

ONLUS = Organizzazioni Non
Lucrative di Utilità Sociale

SSDL: Società Sportive Lucrative
(c.d. for profit)



Principali Leggi abrogate dalla Riforma

Legge quadro sul volontariato
(L. 266/1991)

Legge quadro sulle associazioni di
promozione sociale (L. 383/2000)

Legge quadro sulle ONLUS
(D.Lgs. 460/1997)

**Resta invece la Legge n. 398/1991
per le sole Associazioni Sportive
Dilettantistiche non iscritte al
RUNTS**

Legge 06 giugno 2016 n. 106

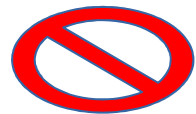
OBIETTIVO

«semplificare la normativa vigente garantendone la coerenza giuridica, logica e sistematica» (art.2)

STRUMENTI



La revisione della disciplina sugli enti senza scopo di lucro di cui al primo libro del Codice Civile - **MANCATO**



La redazione di un Testo Unico del Terzo Settore che comprenda anche la disciplina tributaria applicabile a tali Enti - **MANCATO**



La revisione della disciplina in materia di Impresa Sociale - **RAGGIUNTO**



La revisione della disciplina in materia di Servizio Civile Nazionale. **RAGGIUNTO**

Decreti Legislativi attualmente emanati

 REGOLAMENTAZIONE CINQUE PER MILLE (*D.Lgs. 3 luglio 2017, n.111*)

 DISCIPLINA IMPRESA SOCIALE (*D. Lgs. 3 luglio 2017, n. 112*)

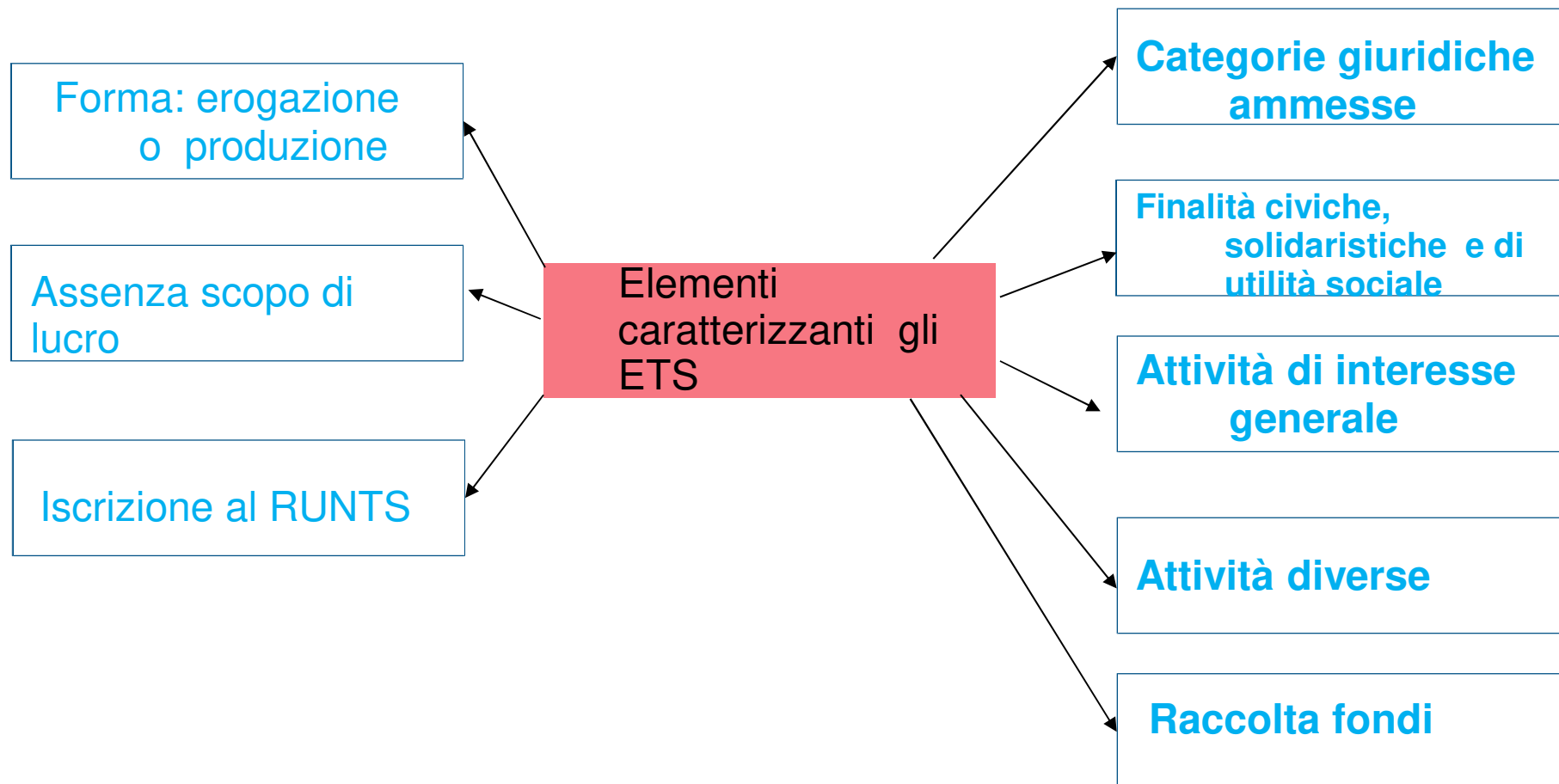
 CODICE TERZO SETTORE (*D.Lgs. 3 luglio 2017, n.117*)



correttivo D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105

Numerosi decreti dovranno ancora essere emessi per rendere operative le molteplici novità.

Sintesi caratteristiche ETS



Categorie giuridiche

ENTI CHE SONO SEMPRE ETS

- Imprese Sociali;
- Cooperative Sociali;
- Organizzazioni di Volontariato (ODV);
- Associazioni di Promozione Sociale (APS);
- Società di mutuo soccorso;
- Enti Filantropici.

ENTI CHE POSSONO ESSERE ETS PER SCELTA

- Fondazioni;
- Associazioni;
- ASD e SSD;
- Enti Ecclesiastici;
- Bande e Cori.

ENTI CHE NON POSSONO ESSERE ETS PER SCELTA

- Partiti politici;
- Amministrazioni Pubbliche;
- Sindacati e Associazioni di categoria;
- Associazioni professionali;

Finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale

OGGETTO DELL'ATTIVITA'

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

ASSENZA SCOPO DI LUCRO

- Il legislatore vuole evitare il lucro prevalentemente soggettivo e personale degli organi o a favore di associati, comunque soggetti legati o correlati agli ETS.
- Al contrario, la normativa non vede in modo negativo il lucro oggettivo che consente l'arricchimento dell'ente stesso.

Attività di interesse generale

Art.5 D.Lgs. 117/2017

Servizi sociali, prestazioni sanitarie e socio-sanitarie, educazione, istruzione e formazione professionale, attività culturali di interesse sociale con finalità educative, servizi finalizzati alla protezione dell'ambiente, tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e paesaggistico, formazione universitaria e post- universitaria, ricerca scientifica di particolare interesse sociale, attività culturali, radiodiffusione sonora a carattere comunitario, attività turistiche, formazione extra- scolastica, servizi strumentali ad ETS, cooperazione allo sviluppo, attività sportive dilettantistiche

- **Tutela degli animali e prevenzione del randagismo (D.lgs 105/2018)**

26 tipologie di attività tassative

Attività diverse

Art.6 D.Lgs. 117/2017

POSSONO ESSERE SVOLTE ATTIVITA' DIVERSE DA QUELLE
PREVISTE DALL'ART. 5 d.lgs.117/2017



A CONDIZIONE CHE:

- **Lo statuto lo preveda;**
- **Siano SECONDARIE e STRUMENTALI** rispetto alle attività di interesse generale secondo criteri e limiti che saranno definiti con D.M. da emanarsi entro un anno dall'entrata in vigore del Codice TS e quindi entro il 3 agosto 2018.

RUNTS

- Come stabilito dall'art. 4 e puntualizzato nell'art. 11 del Codice, affinché l'ente possa qualificarsi come ETS, si rende necessaria l'iscrizione nel RUNTS.
- Si precisa che tale iscrizione è frutto di un'autonoma scelta dell'ente il quale, pertanto, potrebbe non fruire di tale facoltà.
- Solo allora gli Enti potranno beneficiare delle agevolazioni previste dal nuovo codice

Adempimento formale e costitutivo

LA QUALIFICA DI ETS

Ai fini dell'acquisto della qualifica di ETS, l'ente deve necessariamente:

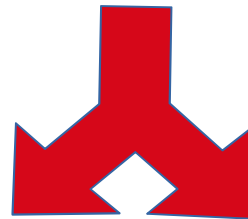
- possedere i requisiti di cui all'art. 4 del Codice
- ✓ *senza scopo di lucro, tipologia tassativa di ente, ecc*
- svolgere un'attività o più attività di interesse generale di cui **all'art. 5** del Codice
- ✓ *solo le attività elencate costituiscono attività di interesse generale ai fini del codice*
- iscriversi presso il RUNTS, ovvero, presso una delle sette sezioni individuate nell'art. 46 del Codice.



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pescara

IL “PERCORSO FISCALE “ DELLA RIFORMA DEGLI ETS: principali novità e tempi di attuazione

LA FISCALITA' DEGLI ETS E' STATA DISEGNATA TENENDO CONTO:



della **QUALIFICAZIONE FISCALE**
di **Ente commerciale o non commerciale**

(ai sensi di quanto disposto dagli artt. 79, 84 e 85 del Codice rispettivamente per tutti gli ETS e specificamente per le ODV e APS)

Delle **DIVERSE TIPOLOGIE DI ENTE** rappresentate all'interno del RUNTS:

- ETS generico;
- ODV;
- APS;
- **IMPRESA SOCIALE.**

Le relative disposizioni normative sono contenute:

- Nel **titolo X (79-89) del Codice per gli ETS** : *regime fiscale degli ETS iscritti nel Runts;*
- nell'**art. 18 del d.lgs. n.112/2017**: *per le Imprese Sociali.*

L'Ente non commerciale: dal Tuir al CTS

La riforma fiscale degli Enti del terzo settore ha portato **due principali novità**:

1. nuova definizione di *Ente non commerciale*;
2. l'introduzione di due specifici regimi fiscali agevolati per la determinazione del reddito d'impresa applicabili su espressa opzione.

Il “percorso fiscale” della Riforma degli Ets

I tempi di attuazione

In linea generale, l’efficacia normativa delle citate disposizioni fiscali è subordinata:

A. all’autorizzazione della Commissione europea;

B. all’operatività del RUNTS.

Infatti, il **comma 2 dell’art. 104 del Codice** espressamente prevede che dette disposizioni si applichino agli enti iscritti al RUNTS “*a decorrere dal periodo d’imposta successivo all’autorizzazione della Commissione europea di cui all’art. 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo all’operatività del predetto Registro*”.

Il percorso fiscale della Riforma degli Ets



I tempi di attuazione

In particolare, è subordinata all'autorizzazione comunitaria ed alla operatività del RUNTS l'efficacia delle seguenti principali **disposizioni fiscali**:

- le disposizioni relative alla *qualificazione commerciale o non commerciale* delle attività degli ETS ai fini delle imposte dirette (**art. 79 del Codice**);
- il regime forfetario* di tassazione dei redditi dell'attività commerciale degli ETS non commerciali (**art. 80 del Codice**);
- I regimi forfettari specifici* per le ODV e APS (**artt. 84 -86 del Codice**);
- L'abrogazione della qualifica di Onlus (**art.102, c. 2 lett. a**);

Il “percorso fiscale” della Riforma degli Ets

I tempi di attuazione

- la disciplina fiscale dell’impresa sociale (art. 18 del d.lgs. n. 112/2017);
- Nuove disposizioni in materia di tenuta delle scritture contabili per gli ETS (art. 87 del Codice);
- Abrogazione del regime 398/91 per le bande, cori, filodrammatiche, pro – loco e le associazioni senza scopo di lucro in generale (art. 102, co. 2 lett. e) ed f) del Codice);
- le disposizioni di coordinamento normativo (art. 89 del Codice) e abrogazione di alcuni regimi fiscali previgenti alla riforma del Terzo settore (art. 102, comma 2, del Codice)

Il “percorso fiscale” della Riforma degli Ets

I tempi di attuazione

Viceversa, l’**art. 104, comma 1, del Codice**) ha optato per l’entrata in vigore al 1° gennaio 2018 delle seguenti norme:

- ✓ Il nuovo regime delle erogazioni liberali effettuate a favore degli ETS (art. 83 del Codice);
- ✓ il credito d’imposta cd. “*Social bonus*” (art. 81 del Codice);
- ✓ alcune esenzioni e agevolazioni riconosciute ai fini dei tributi locali e delle imposte indirette (art. 82 del Codice);
- ✓ il nuovo regime di esenzione IRES dei redditi immobiliari riconosciuto alle ODV (art. 84, comma 2, del Codice) e APS (art. 85, comma 7, del Codice).



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pescara

**IL “PERCORSO” FISCALE DELLA
RIFORMA DEGLI ETS:
L’ENTE NON COMMERCIALE
Dal TUIR al Codice del Terzo Settore**

L'Ente non commerciale: dal Tuir al CTS L'Ente

Il Codice del Terzo settore introduce nell'art. 79
del Codice :

- la figura giuridica/definizione “ *dell'Ente del Terzo settore commerciale e non commerciale*;
- Individua i parametri in base al quale le attività di interesse generale svolte dall'ente non assumono carattere commerciale;
- prevede l'applicazione agli ETS delle disposizioni di cui al Titolo II del Tuir “ *in quanto compatibili* “ .

L'Ente non commerciale: dal Tuir al CTS

- Ne deriva che l'ETS per un corretto inquadramento fiscale dovrà essere:
- a. qualificato come *ETS “ Commerciale “* o *ETS “ non commerciale”* ;
 - b. determinare la propria base imponibile secondo le modalità previste nel CTS nonché dal Tuir “ in *quanto compatibili*”

L'Ente non commerciale: dal Tuir al CTS



Art.73, co.1, lett. c), TUIR: Sono ENC gli enti pubblici e privati, diversi dalle società che **NON hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.**

Art.73, comma 4, TUIR: L'oggetto esclusivo o principale è determinato in base alla **legge, all'atto costitutivo o allo statuto**, se esistente in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, atto costitutivo o statuto

Art.73, comma 5, TUIR: In mancanza di atto costitutivo o statuto nelle predette forme, l'oggetto principale è determinato **in base all'attività effettivamente esercitata.**

L'Ente non commerciale: dal Tuir al CTS

□ Nel TUIR (art.73) il legislatore ha scelto di determinare la qualificazione del soggetto in base ad **dato documentale**. In assenza dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata , **vale l'attività effettivamente esercitata** ex art. 55 TUIR e 2195 c.c. .

Tali disposizioni **rimangono sostanzialmente intatte** per quegli Enti **che, per legge** (ex art. 4 CTS) **o per scelta**, non si iscriveranno al RUNTS;

sotto il profilo fiscale non muterà nulla rispetto alla loro natura: restano soggetti agli art. 143 e segg. del Tuir ed ai relativi obblighi connessi in tema di contabilità e dichiarativi ai fini fiscali

L'ente non commerciale: dal Tuir al CTS

NUOVA
DEFINIZIONE

Art. 79 c. 5 (prima parte): Qualifica di *ETS non commerciale*

" ... Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 (escluse le imprese sociali) che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo (...) ".

(**le attività commerciali non devono essere prevalenti**)

L'ente non commerciale: dal Tuir al CTS

A. Nuova definizione di *ETS non commerciale* e *ETS commerciale*

Nuove regole per determinare l'«*ETS non commerciale*» (in alternativa agli artt. 73 e 55 del Tuir) in base :

1. all'attività svolta: (art. 5 - elenco tassativo di 26 tipologie di attività) le attività di interesse generale devono essere esclusive o prevalenti;
2. alle modalità di svolgimento (art. 79 commi 2 – gratuità e corrispettivi non superiore a costi effettivi- e 3 - ricerca scientifica) le attività devono essere svolte con modalità non commerciali ;

Si introducono criteri oggettivi per avere la certezza applicativa

L'ente non commerciale: dal Tuir al CTS

B. Si realizza uno 'sdoppiamento' della categoria fiscale di *enti non commerciali*:

1) **'ENC' (Enti no profit *Non Commerciali*), NON iscritti al RUNTS:**

rimarranno soggetti alle norme TUIR (artt. 143 e ss.) ed ai relativi obblighi di contabilità fiscale connessi

2) **'ETS non commerciali', iscritti al RUNTS:**

ai quali si applicheranno le norme del CTS e, se compatibili, quelle TUIR

Le attività de commercializzate degli ETS



Art.79, co.2 - Attività considerate ‘non commerciali’

" *Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5,(...), 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. ...*".

Le norme in questione non si applicano alle imprese sociali

Le attività *de commercializzate* degli ETS



- A. Novità importante introdotta dal CTS:** previsione esplicita di quando un'attività è considerata *non commerciale* ;
- B. Sono le attività fondanti la natura di ETS** – Il CTS fornisce due criteri/parametri positivi per stabilire se queste siano non commerciali o meno, ancoradoli a parametri oggettivi, ossia la gratuità ed il non superamento dei "costi effettivi" ;
- C. Dubbi relativamente ai "costi effettivi ":**
- 1. Relazione illustrativa:** occorre tener conto *del valore normale della attività di volontariato ed erogazioni gratuite di beni e servizi ricevute;*
 - 2. Costi diretti di acquisto dei fattori della produzione;**
 - 3. Costi indiretti/figurativi** (*costi generali, stipendi per personale amministrativo, ecc ...*)

Le attività *de commercializzate* degli ETS

Pertanto, affinché un'attività possa considerarsi “*non commerciale*”, l'importo incassato dall'ente, formato dal corrispettivo pagato dall'utente e dagli eventuali contributi pubblici ricevuti, **non deve superare i costi effettivamente sostenuti dall'ente stesso (compresi i costi generali di diretta imputazione) per l'acquisto del bene ceduto o del servizio prestato**

Le attività *de commercializzate* degli ETS



Art.79, co.3, lett.a), e b) - Attività di ricerca scientifica

Ulteriori criteri di “decommercializzazione”

Il CTS considera come **non commerciale** le attività svolte nell'ambito della *ricerca scientifica* di particolare interesse sociale.

Condizioni per la *de-commercializzazione*:

1. *svolgimento diretto della ricerca da parte degli ETS stessi o affidamento ad Università ed altri organismi di ricerca (ex Dpr 135/2003);*
2. *reinvestimento totale di tutti gli utili prodotti in ulteriore attività di ricerca;*
3. *diffusione gratuita dei risultati della ricerca;*
4. *divieto di accesso ai risultati in forma preferenziale per altri soggetti privati*

Le attività de commercializzate degli ETS

Art.79, co.4 – fondi e contributi

attività defiscalizzate con presunzione assoluta ('non concorrono in ogni caso' alla formazione del reddito degli ETS di cui al comma 5):

- I **fondi pervenuti** a seguito di raccolte pubbliche, effettuate occasionalmente, anche attraverso **la cessione di beni di 'modico valore' o di servizi ai sovventori**; in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, o campagne di sensibilizzazione;
- i **Contributi** e gli **apporti** erogati da PP.AA., finalizzati allo **svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 79 CTS**, anche in regime convenzionato o di accreditamento (**precisazioni art. 23 D. Lgs 105/2018**)

(**trasposizione dell'art.143,co.3, TUIR, in vigore, ma che non sarà più applicabile agli enti che passeranno nel RUNTS**)

Le attività *de commercializzate* degli ETS

Il comma 6 dell'art. 79 si occupa delle modalità di determinazione del reddito degli ETS di natura associativa

Art.79,co.6 (1° cpv) - Attività verso associati

Si considerano *'non commerciali'* le **attività svolte** dalle associazioni ETS **nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi, in conformità alle finalità istituzionali dell'ente**". (art. 23 D.Lgs 105/2018);

Art.79,co.6 (2° cpv) - Attività verso associati

Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore **le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi**

Le attività *commercializzate* degli ETS

Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pescara

Art.79, co.6 (3° cpv) - Attività verso associati

- A.** Si considerano di natura commerciale 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 contributi/quote supplementari determinati in funzione delle maggiori diverse prestazioni alle quali danno diritto;
- **Quindi non c'è più de-commercializzazione come 148,co.3;**
 - **Non concorrono al reddito le quote associative**
- B.** Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del **reddito di impresa** o come **redditi diversi** a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudinalità o di occasionalità.»

Le attività *de commercializzate* degli ETS



- **Art.79, co. 5 bis (art. 23 D.Lgs. 105/2018)**
- *Precisazioni in merito alla definizione di " entrate derivanti da attività non commerciali "* **(tipologie di entrate non commerciali)**
- Definizione: si considerano "*entrate da attività non commerciale*"
- "*... i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 (entrate ricavate dalle raccolte fondi e i contributi e apporti erogati dalla PA) tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali" ;*

Le attività de commercializzate degli ETS



- Si considerano entrate dertivanti da attività non commerciali
 - ✓ *contributi, sovvenzioni, liberalità;*
 - ✓ *quote associative dell'Ente;*
 - ✓ *ogni altra entrata assimilabile alle precedenti ;*
 - ✓ *Entrate per attività di enteresse generale con criteri non commerciali " cd.corrispettivi non commerciali" - (cioè non superiori al costo effettivo secondo quanto specificato in precedenza);*
 - ✓ *I proventi delle eventuali attività ri ricerca scientifica svolte in conformità a criteri precisati dal comma 3 dell'art. 79;*
 - ✓ *contributi pubblici e raccolta fondi ricevuti per le attività di interesse generale scolte con modalità non commerciali;*
 - ✓ *Nella determinazione dell'importo da raffrontare si dovrà tener conto anche del valore normale dei beni ceduti e delle prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali*

Le attività *commercializzate* degli ETS

Art.79, co.5 (seconda parte)

- qualifica di Ente del Terzo settore commerciale -

" Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali **qualora i proventi delle attività' (di interesse generale) di cui all'articolo 5 , svolte in forma d'impresa non in conformita' ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonche' le attività' di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività' di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, **superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività' non commerciali.**"**

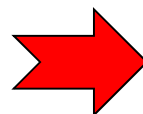
Le attività *commercializzate* degli ETS

Ricavi da sponsorizzazione

Entrate di natura commerciale (contratto a prestazioni sinallagmatiche).

Non rilevano nel calcolo della prevalenza ai fini del mantenimento della qualifica di ETS non commerciale ;

Irrilevanza di carattere generale, estesa a tutti gli ETS senza alcun tipo di distinzione.



Rilevante differenza con lo stesso genere di proventi percepiti dalle ASD/SSd.

Ai sensi dell'art.90, c.8 L.289/2002 tali corrispettivi, per il soggetto erogante, sono spese di pubblicità (**presunzione legale assoluta**).



Nel caso del CTS resterebbe il problema della qualificazione (pubblicità/rappresentanza).

Le attività *commercializzate* degli ETS

Art.79, co.5 (seconda parte)

- qualifica di Ente del Terzo settore commerciale –

La qualificazione dell'ente ai fini fiscali dell'ETS consiste – sul lato pratico – in una mera operazione contabile che mette a confronto, in maniera matematica, i ricavi conseguiti a seguito delle attività considerate commerciali ai sensi del Codice, con i proventi non commerciali.

Qualora al 31 dicembre i ricavi risultassero, anche di un euro, superiori ai proventi non commerciali, l'ente determinerà il reddito secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR dedicato alle società e agli enti commerciali, e quindi secondo le regole del reddito d'impresa.

Le attività *commercializzate* degli ETS



Art.79, co. 5 – ETS commerciale'

(introduzione di criteri oggettivi)

Gli ETS diventano fiscalmente '*ETS commerciali*' quando:

+ **Proventi da attività di interesse generale art.5, svolte con modalità per cui corrispettivi > costi effettivi;**

+ **Proventi da attività 'diverse' art.6 (al netto dei proventi da sponsorizzazioni)**

SONO SUPERIORI A

Entrate da attività non commerciali' (come definite ex 79,co.5-bis)

Le attività *commercializzate* degli ETS



Art.79, co. 5 – ETS commerciale'

(EFFETTI)

La constatazione che gli ETS svolgano in via prevalente una o più attività di natura commerciale:

- ❑ non implica la perdita di qualifica di ETS e la conseguente cancellazione dal RUNTS;
- ❑ comporta in via principale una diversa determinazione del reddito e una diversa tassazione della base imponibile;
- ❑ determina, la possibilità per l'ente di godere di determinati benefici fiscali specifici riservati solamente agli ETS non commerciali (ex. accesso al regime forfetario - art. 80, all'esenzione dall'IMU e tributi locali - art. 82, titoli di solidarietà - art. 77, ecc ...)

Perdita della qualifica di «non commercialità»

Art. 79 c.5-ter

Definisce il momento in cui si verifica il mutamento del qualifica da ETS

non commerciale ad Ente di natura commerciale – **Effetti**

" Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale " (art. 23 D. Lgs 105/2018)

→ si applica l'art. 87 c. 7 del CTS (adempimenti contabili e fiscali)

Entro 3 mesi dal momento in cui si verificano i presupposti per la perdita della qualifica di 'non commercialità' (e quindi diventa 'ETS commerciale'):

- tutti i beni facenti parte del Patrimonio devono essere compresi nell'Inventario ex art. 15 Dpr 600/73;
- scatta obbligo di tenere le scritture contabili artt.14-15-16 Dpr 600/73;
- devono essere registrate nelle scritture cronologiche tutte le operazioni effettuate dall'1/1 fino al momento di mutamento della qualifica



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pescara

IL “PERCORSO FISCALE “ DELLA RIFORMA DEGLI ETS:

IL NUOVO PANORAMA DEI REGIMI FISCALI

A cura di: Dott. Dino Norscia

Il «percorso fiscale» della Riforma degli ETS



Art. 79 co. 1: regola il settore delle imposte sui redditi

“ Agli Enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le **disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi,(..) in quanto compatibili.**”

Il “percorso fiscale “ della Riforma degli Ets

LA RESTANTE NORMATIVA FISCALE PER ENC

Per gli Enti che sceglieranno di non iscriversi al Runtts, o che comunque non possono divenire ETS (ai sensi di quanto disposto dall’art. 4 del CTS):

❑ per la determinazione del reddito d’impresa ed il regime IVA resteranno applicabili le norme attualmente in vigore (TUIR con adattamenti e Dpr 633/72) oltre a norme speciali a suo tempo emanate;

❑ risulta ancora applicabile Il vigente regime forfetario di cui all’art.145 TUIR

(Anche se l’art.145 non sarà più applicabile **alla generalità degli enti**, ma soltanto:

❖ **art. 4.c. 2** - alle amministrazioni pubbliche, ai partiti politici, sindacati, Asd, **art. 4 c. 3** - enti religiosi civilmente riconosciuti – **non iscritti al Runtts**

❖ **Agli Enti religiosi civilmente riconosciuti** iscritti al Runtts limitatamente alle attività diverse da quelle di interesse generale elencate nell’art. 5 del codice)

Il «percorso fiscale» della riforma degli ETS



Nell'applicare la disciplina previgente all'entrata in vigore del Codice, tuttavia, si deve tenere conto delle modifiche alla medesima apportate in occasione della riforma e, in particolare:

1. delle disposizioni di disapplicazione e coordinamento normativo recate dall'art. 89 del Codice (rilevanti non solo ai fini delle imposte dirette, ma anche ai fini IVA);
2. nonché delle disposizioni modificative e/o abrogative di cui all'art. 102 del Codice (rinvio)

Il “percorso fiscale” della Riforma degli ETS



DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO

Come disposto **dall'art.89 del Cts agli ETS**, ad eccezione delle imprese sociali, **non sono applicabili le seguenti disposizioni del TUIR:**

ART 143, COMMA 3

Decommercializzazione fondi da raccolte pubbliche

(tale disposizione è infatti confluita nell'art.79 co.4 d.lgs.117/2017)

ART 144, COMMI
2, 5 e 6

Tenuta contabilità separata

ART 148

Individuazione dell'attività svolte dagli enti non commerciali

(tale disposizione è infatti confluita nell'art.79 co.6 d.lgs.117/2017)

ART 149

Perdita della qualifica di Ente non commerciale

(tale disposizione è infatti confluita nell'art.79 co.5 d.lgs.117/2017)

Il “percorso fiscale” della Riforma degli Ets

ENC DIVERSI DA QUELLI EX ART 148 C.3 TUIR

Ad es. culturali, ricreative, ecc.

Attualmente, in forza sia dell'art. **148 comma 3 del TUIR** (che dell'art. 4 comma 4 del DPR 633/72) per *le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, non si considerano commerciali, rispettivamente ai fini IRES e IVA*, le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di **corrispettivi specifici** nei confronti degli associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali

Il “percorso fiscale” della Riforma degli Ets

ENC DIVERSI DA QUELLI EX ART 148 C.3 TUIR

Il DLgs. 117/2017, con l’art. 89 comma 4, è però intervenuto sull’art. 148 comma 3, **limitando la de-commercializzazione ai fini dell’IRES** alle sole: *associazioni politiche; sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche*

Sono quindi escluse da questa agevolazione:

a. Come Ets Dlgs 117/2017

- **Associazioni di Promozione Sociale ;**
- **Organizzazioni di Volontariato;**
- **Altri Enti del Terzo Settore.**

b. Come Enti non commerciali art. 73 co. Lett. c), Tuir

- **Associazioni senza fini di lucro (assistenziali, culturali , formazione extra scolastica);**
- **Pro- Loco;**
- **Associazioni Bandistiche;**
- **Fondazioni, comitati ed altri Enti**

Il “percorso fiscale” della Riforma degli Ets

ENC DIVERSI DA QUELLI EX ART 148 C.3 TUIR

Effetti dell'esclusione:

- applicheranno le ordinarie norme del Tuir (oltre al Dpr 633/72);
- non esisteranno più i “ corrispettivi specifici “, pertanto tutte le entrate saranno commerciali tranne (*i contributi associativi ex art. 148, c. 1 Tuir*)

Il «percorso fiscale» della Riforma degli ETS



Art.79, co.1 – IIDD (IVA ASSENTE NEL CTS)

Agli ETS (escluse le imprese sociali) si applicano:

- **le norme fiscali del CTS (Titolo X, artt.79-89)**
- **le norme Titolo II del TUIR ‘in quanto compatibili’:**
 - *Capo II per ETS ‘commerciali’ (art.81-110)*
 - *Capo III per ETS ‘non commerciali’ (tranne artt. 143,co.3 – 144,co.2-5-6 – 148 - 149)*

Agli Enti ‘No Profit’

(cioè, ‘non ETS’ poichè non iscritti al RUNTS per legge o per scelta)

→ si applicano: le norme del TUIR “adattato”

Il «percorso fiscale» della Riforma degli Ets



IL DESTINO DELLA 398/91

L'art. 89 c. 1 , lett. c) CTS – disapplicazione per gli ETS

- ❑ Agli ETS (*quindi ai soggetti non iscritti nel Runts*) **non risulta applicabile il regime forfetario di cui alla Legge n. 398/91;**
- ❑ La norma va letta in combinato disposto con l'art. 102, co. 2 CTS (per gli altri enti diversi da ASD)

Pertanto possono continuare a godere delle agevolazioni fiscali della 398/91 soltanto le ASD non ETS (*ossia non iscritte nel Runts pur possedendone i requisiti*)

Il «percorso fiscale» della Riforma degli Ets

IL DESTINO DELLA 398/91

” **L’art. 102 comm 2 lett. e) ed f) : Abrogazione** “

L’art. 102 comm 2 lett. e) ed f) del Dlgs 117/2017 dispone, invece, **l’abrogazione** delle norme che estendono i benefici della citata legge nei confronti di enti diversi dalle ADS a cui si poteva applicare la L. 398/91. In particolare:

- **lett. e) - associazioni senza fini di lucro** , ovvero tutte le associazioni riconosciute e non riconosciute che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali (art. 9 – bis del DL 417/91);
- **lett. e) - associazioni pro – loco** (art. 9 bis del DL 417/91);
- **lett. f) – associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare**, legalmente costituite senza fini di lucro (art. 2 comma 31 della L. 350/2003)



Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pescara

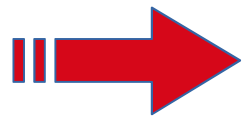
IL “PERCORSO FISCALE “ DELLA RIFORMA DEGLI ETS:

IL NUOVI REGIMI FORFETARI

A cura di: Dott. Dino Norscia

Il percorso fiscale della Riforma degli ETS

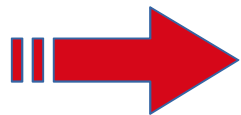
Il CTS, contiene anche **specifici regimi forfetari** per la determinazione del reddito d'impresa, dipendenti dalla tipologia di Ente.



Regime forfetario cd. “generale” (ART.80) : si applica agli ETS di cui all'art.79 c.5 del CTS (**ETS considerati non commerciali**, secondo i criteri di cui ai commi 2 e 3 dello stesso art. 79)-



esclusi gli ETS commerciali che sono soggetti alle norme del TUIR



Regime forfetario cd. “specifico” (ART.86) : si applica esclusivamente alle ODV e APS

Il nuovo regime forfetario c.d. «generale»



Art.80 CTS - APPLICABILE SOLO AGLI ETS NON COMMERCIALI

Caratteristiche essenziali del regime ex art. 80 CTS

❑ l'art. 80 del DLgs. 117/2017 indica per il calcolo del reddito d'impresa la possibilità per questi di optare per un particolare regime forfetario che prevede (sulla falsariga dell'art. 145 del TUIR) **l'applicazione di coefficienti di redditività all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali;**

❑ L'art. 80 precisa che il nuovo regime forfetario si applica **ai ricavi** derivanti dall'esercizio delle **attività di interesse generale** (art. 5 del DLgs. 117/2017), nonché delle **attività diverse** (art. 6 del DLgs. 117/2017), *“quando svolte con modalità commerciali”*.

Il nuovo regime forfetario c.d. «generale»



Art.80 CTS - APPLICABILE SOLO AGLI ETS NON COMMERCIALI

Caratteristiche essenziali del regime ex art. 80 CTS

❑ l'art. 80 del DLgs. 117/2017 prevede **diversi coefficienti di redditività:**

- **in funzione del tipo di attività** (*servizi o altre attività*);
- **degli scaglioni di ricavi.**

Al reddito determinato applicando i coefficienti di redditività va aggiunto il reddito d'impresa determinati secondo le ordinarie regole del TUIR, ossia: **art. 86 (plusvalenze), art. 88 (sopravvenienze attive), art. 89 (dividendi e interessi) e art. 90 (proventi immobiliari).**

Il nuovo regime forfetario c.d. «generale»



Art.80 CTS - APPLICABILE SOLO AGLI ETS NON COMMERCIALI

Caratteristiche essenziali del regime ex art. 80 CTS

□ come per l'art. 145 del TUIR, nell'ipotesi di **esercizio contemporaneo di attività di prestazioni di servizi e di altre attività**, anche nel nuovo regime è prevista l'applicazione del coefficiente stabilito per l'ammontare dei ricavi relativi **all'attività prevalente**;

□ in mancanza di una distinta annotazione nella contabilità dei ricavi per tipologia di attività, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

Il nuovo regime forfetario c.d. «generale»



Art.80 CTS - APPLICABILE SOLO AGLI ETS NON COMMERCIALI

Caratteristiche essenziali del regime ex art. 80 CTS

- **Necessità di opzione** (prevista dal co. 1) nella dichiarazione dei redditi o ex art. 35, Dpr 633/72. per ETS che intraprendono attività commerciale: in caso di assenza dovrebbe comunque valere il comportamento concludente;
- **Durata dell'opzione fino a revoca e comunque non inferiore a tre anni** decorre dall'anno d'imposta nel quale è esercitata;
Fatta salva la fuoriuscita dal regime nell'ipotesi in cui, in base all'art. 79 comma 5, l'Ente muterà la qualifica in “ *Ente non commerciale* “ e quindi dovrà obbligatoriamente applicare il regime ordinario;
- **non è previsto un limite massimo di applicazione**

Il nuovo regime forfetario c.d. «generale»

Art.80 CTS - APPLICABILE SOLO AGLI ETS NON COMMERCIALI

Altre caratteristiche del regime ex art. 80 CTS

- Riportabilità delle perdite *ante* opzione.
- Esclusione da studi di settore, parametri e nuovi indici di affidabilità fiscale;
- L'Iva si applica nei modi ordinari (detrazione analitica “ imposta da imposta “)

Il nuovo regime forfetario c.d. «generale»

Art.80 CTS - APPLICABILE SOLO AGLI ETS NON COMMERCIALI

Reddito impresa così determinato:

- + ricavi da attività ‘di interesse generale’ (art.5);
- + ricavi da attività ‘diverse’ (art.6);
- + da ‘raccolta fondi’ (art.7) (*quando svolte con ‘modalità commerciali’*);

***Totale* su cui applicare i coefficienti di redditività**

- + plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari (art.86-88-89-90 TUIR)

Il nuovo regime forfetario c.d. «generale»



COMPARAZIONE TRA REGIME FORFETARIO ART.80 CTS e REGIME FORFETARIO ART. 145 TUIR

- ✓ **L'art.80 riprende l'attuale art.145 TUIR (Regime forfetario ENC), alleggerendo il carico impositivo mediante la riduzione delle percentuali per scaglioni ;**
- ✓ **L'art. 145 TUIR si applica per opzione solo a ENC in contabilità semplificata ex art.18 Dpr 600/73 e fino ad oggi poco utilizzato a causa della maggior convenienza della L.398/91.**

Tuttavia, con il depotenziamento della L.398/91 (rimarrà solo per ASD), potrà costituire un fattore di scelta per gli ENC per decidere se iscriversi o meno al RUNTS, considerato anche che con il 'nuovo' art.148 co.3 TUIR per alcune tipologie associative (es: associazioni culturali) tutti i 'corrispettivi specifici' saranno commerciali

- ✓ **L'art. 145 Tuir comprende i ricavi fino ad € 400.000,00 (per prestazioni di servizi, più diffusa) quindi con un limite massimo per l'applicabilità che potrà costituire un fattore di scelta per gli enti di cui al nuovo art. 148 co 3 del Tuir che potranno optare per Runts o meno**

Il nuovo regime forfetario c.d. «generale»



COMPARAZIONE TRA REGIME FORFETARIO ART.80 CTS e REGIME FORFETARIO ART. 145 TUIR

Prestazioni di servizi	ART.80 CTS
Ricavi fino ad € 130 mila	7%
Ricavi da € 130.001 a 300 mila	10%
Ricavi oltre 300 mila	17%
Altre attività	
Ricavi fino ad € 130 mila	5%
Ricavi da € 130.001 a 300 mila	7%
Ricavi oltre 300 mila	14%

Prestazioni di servizi	ART.145 TUIR
Ricavi fino ad € 15.493,71	15%
Ricavi da € 15.493,71 a 400 mila	25%
Altre attività	
Ricavi fino ad € 25.822,24	10%
Ricavi da € 25.822,24 a 700 mila	15%

Il percorso fiscale della Riforma degli ETS



Parallelismi tra i regimi fiscali nei confronti degli **ETS** e degli **Enti No Profit** in seguito alla Riforma del Terzo Settore

DPR 917/86 per gli **ETS** limitatamente alle “norme compatibili”

ART. 80 CTS per **tutti gli ETS**

ART. 86 CTS per **ODV e APS**

DPR 917/86 “adattato” per **gli ENTI No Profit** (non iscritti al RUNTS per legge o per scelta)

Il «percorso fiscale» del riforma degli Ets

Fase transitoria

Anche il percorso fiscale della riforma è quindi caratterizzato da **un'importante fase transitoria** che interesserà:

- gli Enti che intendono iscriversi al RUNTS;
- gli Enti che non diventeranno ETS, ma che vedranno comunque in parte modificata e/o abrogata la disciplina fiscale di riferimento, previgente all'entrata in vigore del Codice