

Osservatorio Giuridico Legislativo Regionale
Regione Ecclesiastica Lombardia

I regolamenti dei “Rami Terzo Settore”
degli Enti Ecclesiastici

31 marzo 2022 ore 10
Sala Convegni Curia Arcivescovile di Milano
Piazza Fontana, 2

L'ente ecclesiastico
e
il regime fiscale del «ramo» ETS o IS

Patrizia Clementi

La fiscalità dei rami degli enti religiosi civilmente riconosciuti (EECR)

1. L'inquadramento fiscale degli EECR
2. L'inquadramento fiscale delle attività «diverse» degli EECR
3. La specificità degli Enti EECR nella Riforma del Terzo Settore
4. Il regime fiscale dei «rami TS» e dei «rami IS»
5. Le criticità della disciplina del Terzo Settore
6. Le attività «diverse» degli EECR gestite fuori e dentro i «rami»

1. L'inquadramento fiscale degli Enti Ecclesiastici Civilmente Riconosciuti

La natura di ente non commerciale

L'irrilevanza fiscale delle attività di religione e culto

Il regime comune degli ENC e le specificità

L'equiparazione concordataria con enti e attività di beneficenza e istruzione

Le agevolazioni per enti/attività di religione o culto

Le agevolazioni per gli enti non lucrativi

Le agevolazioni per gli immobili soggetti a tutela

La natura di ente non commerciale

TUIR – art. 73

comma 1, lett. c)

*enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per **oggetto** esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali*

comma 4

*l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla **legge**, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto esclusivo o principale si intende **l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari** indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*

TUIR – art. 149

comma 1

Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta

comma 4

*Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli **enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili** e alle associazioni sportive dilettantistiche*

L'irrilevanza fiscale delle attività di religione o culto

LA DISTINZIONE DELLE ATTIVITÀ

attività necessarie

L. 222/1985, art. 15

attività possibili

«Gli EECR possono svolgere **attività diverse** da quelle di **religione o di culto** alle **condizioni** previste dall'art. 7, c. 3, secondo comma dell'Accordo del 18 febbraio 1984 [L. 121/1985]»

Attività di religione o culto
Art. 16, lett. a) L. 222/1985



Culto e cura delle anime
Formazione del clero e dei religiosi
Missione
Catechesi
Educazione cristiana

Attività diverse
Art. 16, lett. b) L. 222/1985



Assistenza
Beneficenza
Istruzione
Educazione
Cultura
Attività commerciali o a scopo di lucro

L'irrelevanza fiscale delle attività di religione o culto

IL REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ

«Le attività **diverse** da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e **al regime tributario previsto per le medesime**» (art. 7, c. 3)

ATTIVITÀ DI RELIGIONE O CULTO

non sono di fatto
soggette ad imposizione fiscale

ATTIVITÀ DIVERSE

seguono il regime proprio:

- nelle IIDD, D.P.R. 917/1986 (disciplina ENC)
- nell'IVA D.P.R. 633/1972 (disciplina comune)

Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

RILEVANZA/NON RILEVANZA DEI FATTI E DELLE ATTIVITÀ DIVERSE DA QUELLE DI RELIGIONE O CULTO

**ambito non rilevante
(entrate e uscite)**



attività

- assistenza
- beneficenza
- quelle senza corrispettivi

entrate

- contributi
- liberalità
- donazioni

attività non imponibili



attività dell'art. 143

- decommercializzate
- raccolte occasionali

Enti non lucrativi manifestazioni locali di sorte (tombole, lotterie, pesche di beneficenza)

attività imponibili



attività/situazioni suscettibili di creare reddito imponibile nelle diverse categorie:

- Redditi fondiari
- Redditi di capitale
- Redditi d'impresa
- Redditi diversi

Aliquota IRES ridotta al 50%

Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

REDDITI FONDIARI: PARTICOLARITÀ

<p>ESENZIONE</p> <p>EDIFICI DI CULTO E PERTINENZE + MONASTERI DI CLAUSURA (art. 36 TUIR)</p>	<p>CONCETTO DI PERTINENZA</p> <ul style="list-style-type: none">- va assunto in senso civilistico- non ha limite numerico- non richiede né esclude particolari categorie catastali- comprende l'abitazione del parroco e quelle degli altri sacerdoti addetti alla parrocchia, l'oratorio e le altre strutture del complesso parrocchiale in cui la parrocchia svolge direttamente le proprie attività istituzionali (cfr. ad es. Ris. 9/1178 del 12.12.1992; Ris. 1/DF/2004)- non è "nominalistico", ma dipende dall'effettivo utilizzo (la "canonica" concessa in locazione non è "pertinenza", mentre lo è la "canonica" non più abitata dal parroco, ma destinata alle attività della parrocchia (es. ufficio parrocchiale, archivio, sale riunioni...) (cfr. Sent. Cass. 11437 del 12.5.2010)
<p>IMMOBILI SOGGETTI A TUTELA (art. 90 e 144 TUIR) Cfr. Ord. Cass. 20131/2021</p>	<p>riduzione della base imponibile:</p> <ul style="list-style-type: none">- fabbricati usati direttamente o ceduti in comodato: riduzione del 50%- Fabbricati concessi in locazione: riduzione del 35%

Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

REDDITI D'IMPRESA: PARTICOLARITÀ

Obblighi contabili (D.P.R. 600/1973)

IRES: disciplina del reddito d'impresa (TUIR)

IVA: n. P. IVA e adempimenti in ragione della specifica attività (D.P.R. 633/1972)

IRAP: tassazione in base al valore della produzione (D.Lgs. 446/1997)

REA: obbligo di iscrizione (D.P.R. 581/1995)

Obblighi dichiarativi (IVA – IRES – IRAP)

Regime degli immobili strumentali – dei costi promiscui – forfetario (TUIR, art. 145)

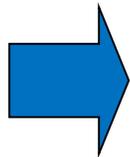
Specificità EECR: lavoro dei religiosi (art. 144, c. 5 TUIR; D.M. 28.3.1986)

L'equiparazione concordataria

primo periodo

**L. 121/1985
Art. 7, c. 3**

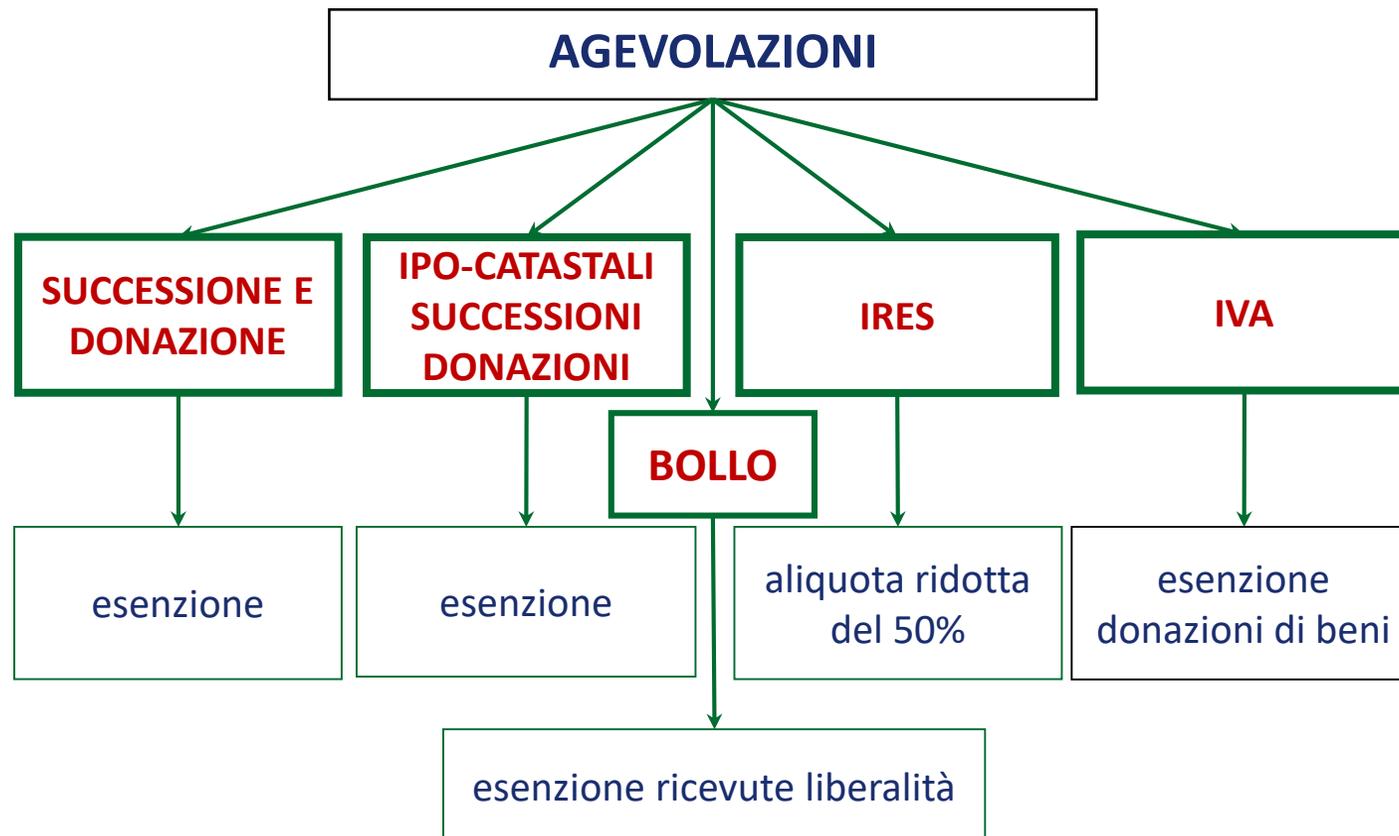
*«Agli effetti tributari gli **enti** ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le **attività** dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione»*



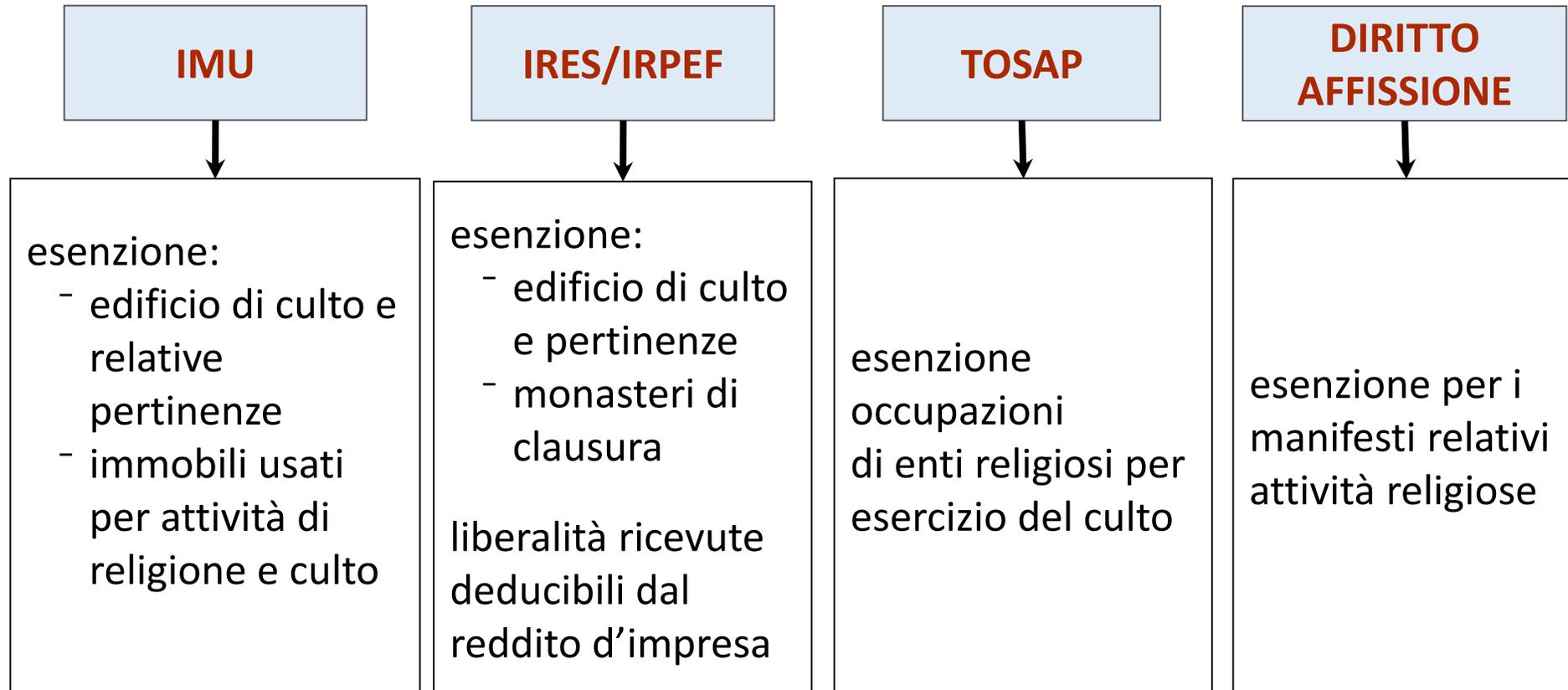
le norme fiscali (agevolative o di altro tipo) previste per gli enti con finalità di beneficenza o di istruzione riguardano

- **soggettivamente** gli enti ecclesiastici
- **oggettivamente** le attività di religione o di culto

L'equiparazione concordataria



Agevolazioni attività e/o enti di culto



Agevolazioni immobili soggette a tutela

IMU

riduzione
base imponibile

IRES/ IRPEF

- riduzione base imponibile
- deducibilità
spese restauro
manutenzione
- liberalità
deducibili o
detraibili

ASSICURAZIONI

esenzione

Agevolazioni enti non lucrativi

MECENATISMO CULTURALE



liberalità

ISTITUTI SCOLASTICI

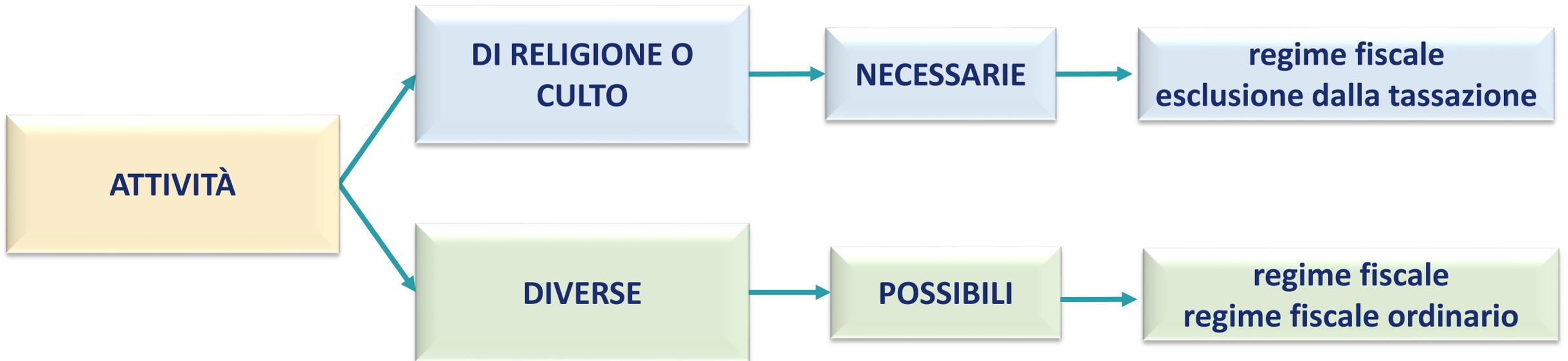


liberalità

2. L'inquadramento fiscale delle attività «diverse»

Le possibili molteplici sfere di attività dell'EECR
L'elenco delle attività di interesse generale (AIG)

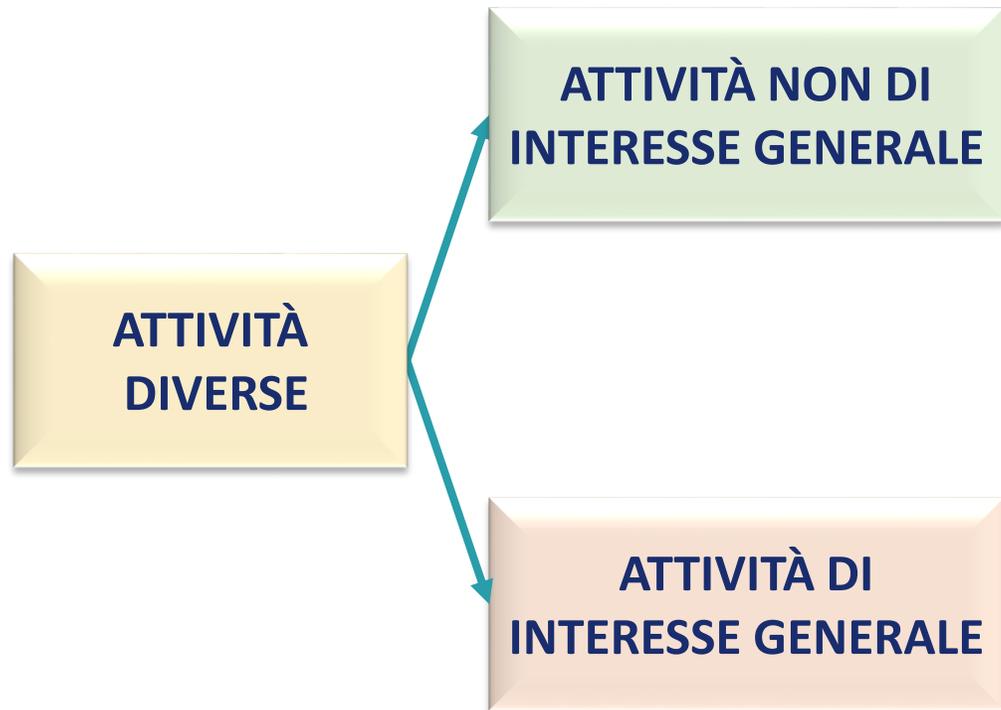
Le possibili molteplici sfere delle attività dell'ECCR



Le possibili molteplici sfere delle attività dell'EECR

**ATTIVITÀ
DIVERSE**

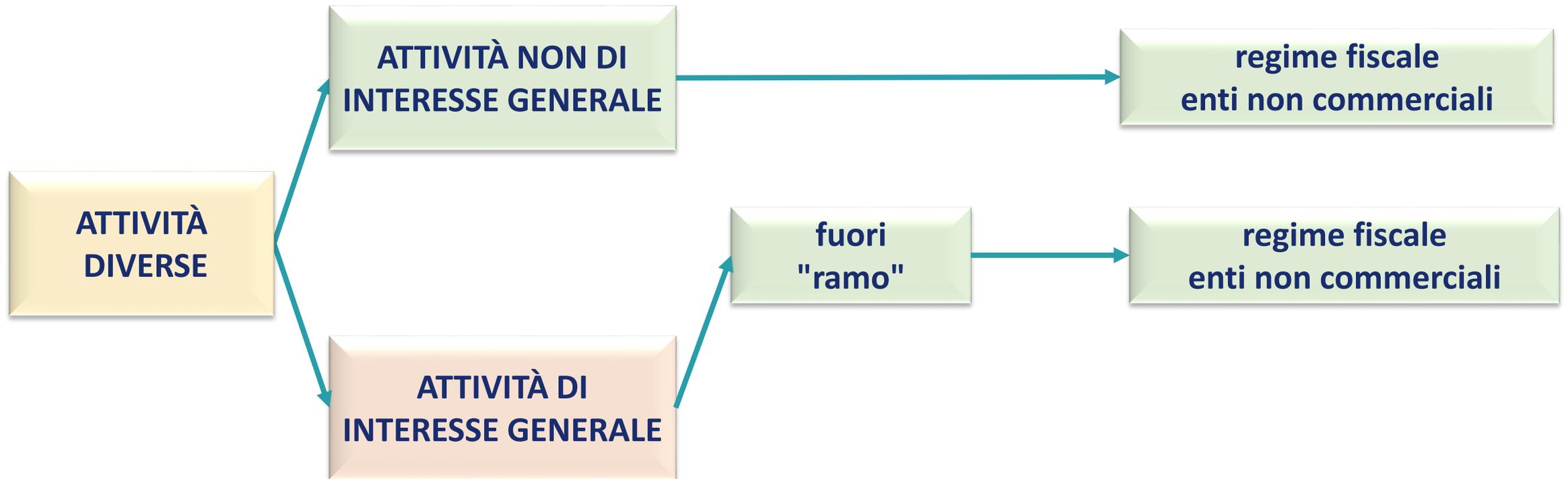
Le possibili molteplici sfere delle attività dell'EECR



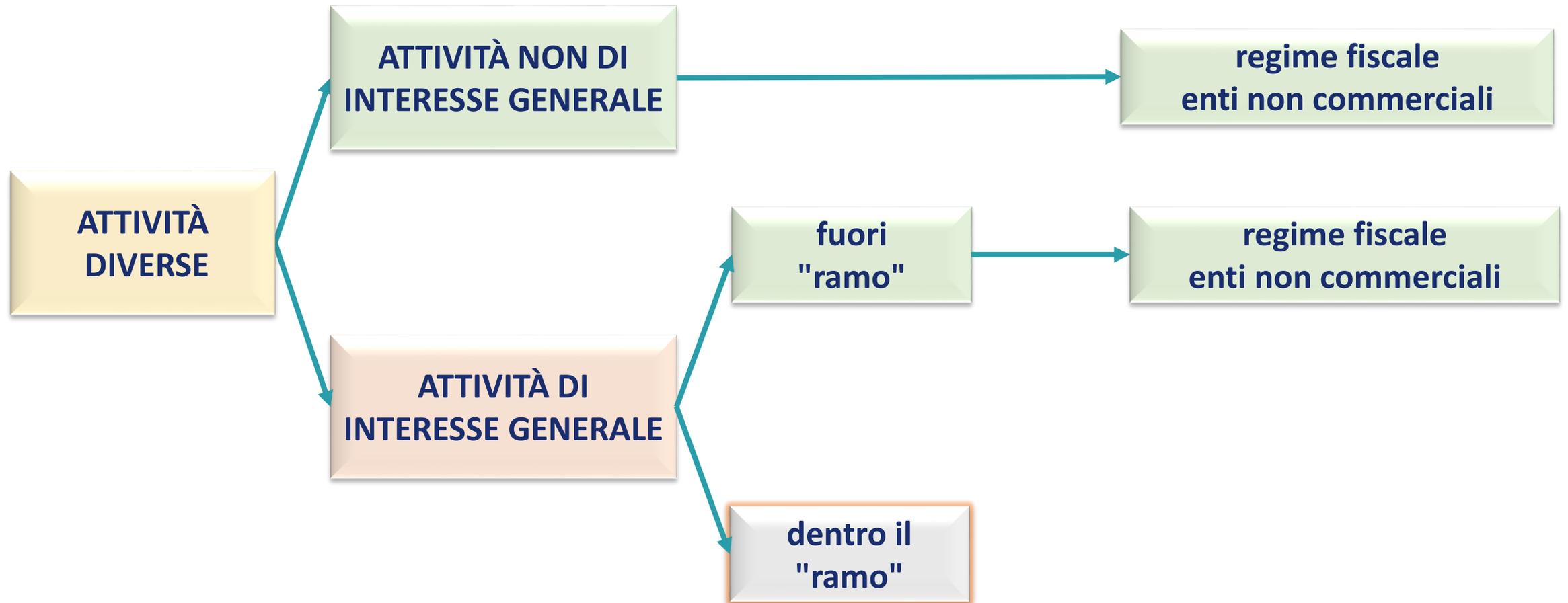
Le possibili molteplici sfere delle attività dell'ECCR



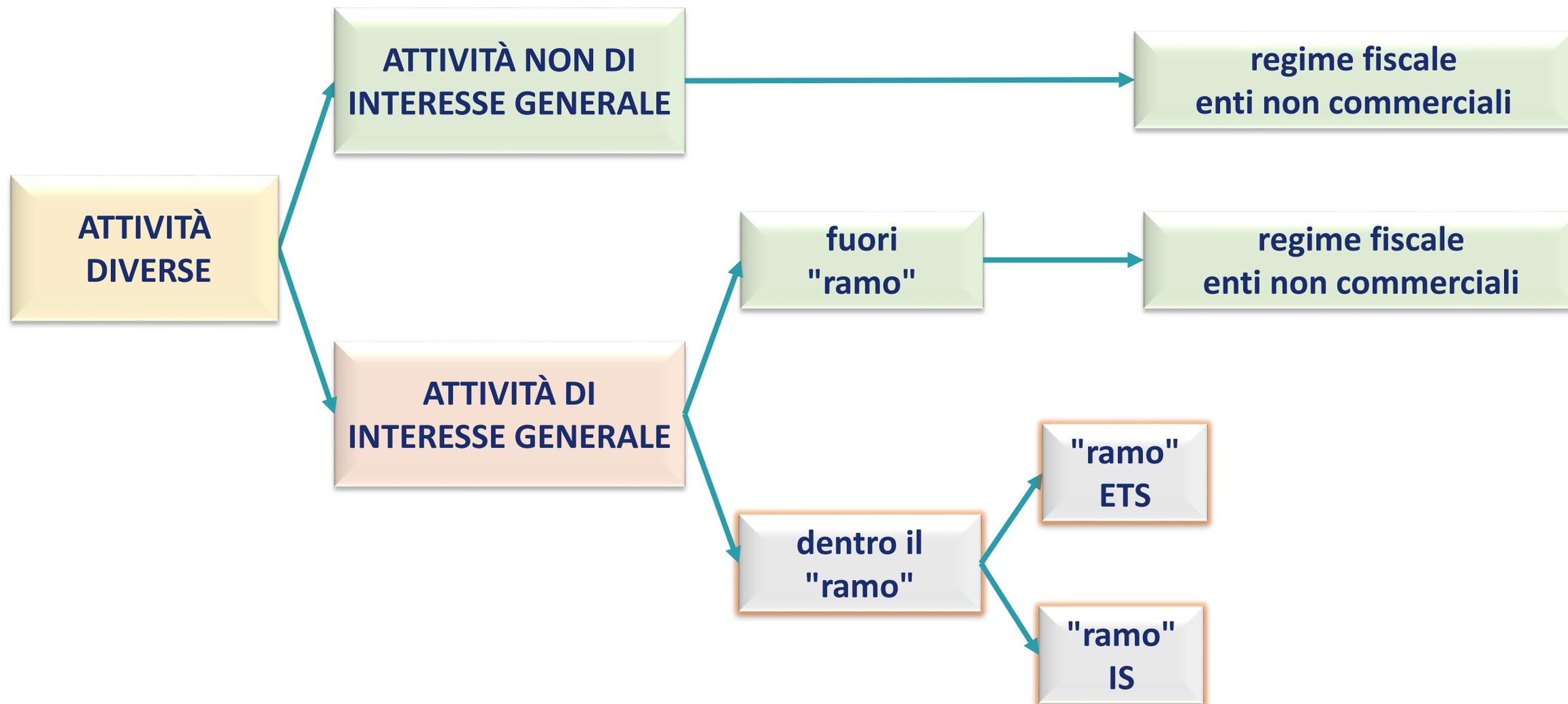
Le possibili molteplici sfere delle attività dell'ECCR



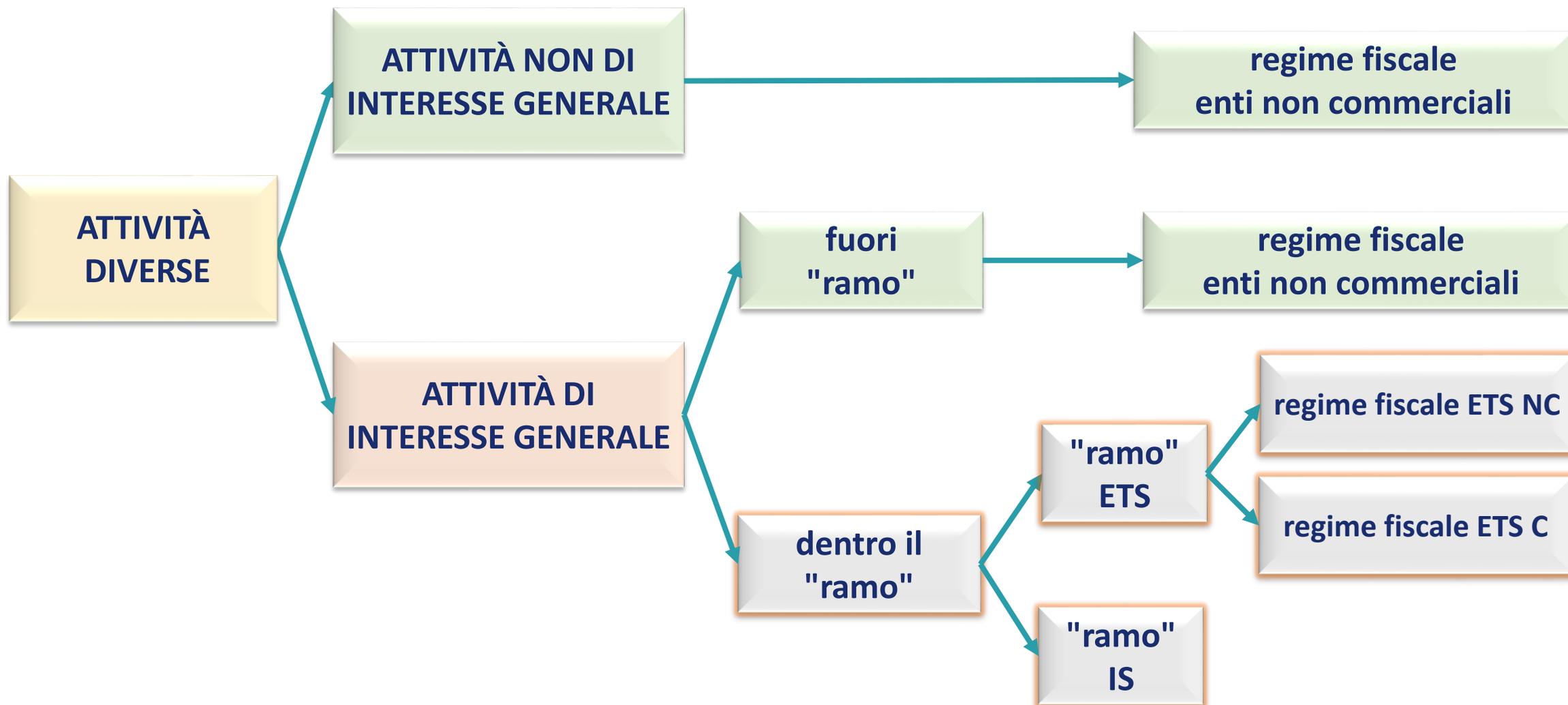
Le possibili molteplici sfere delle attività dell'ECCR



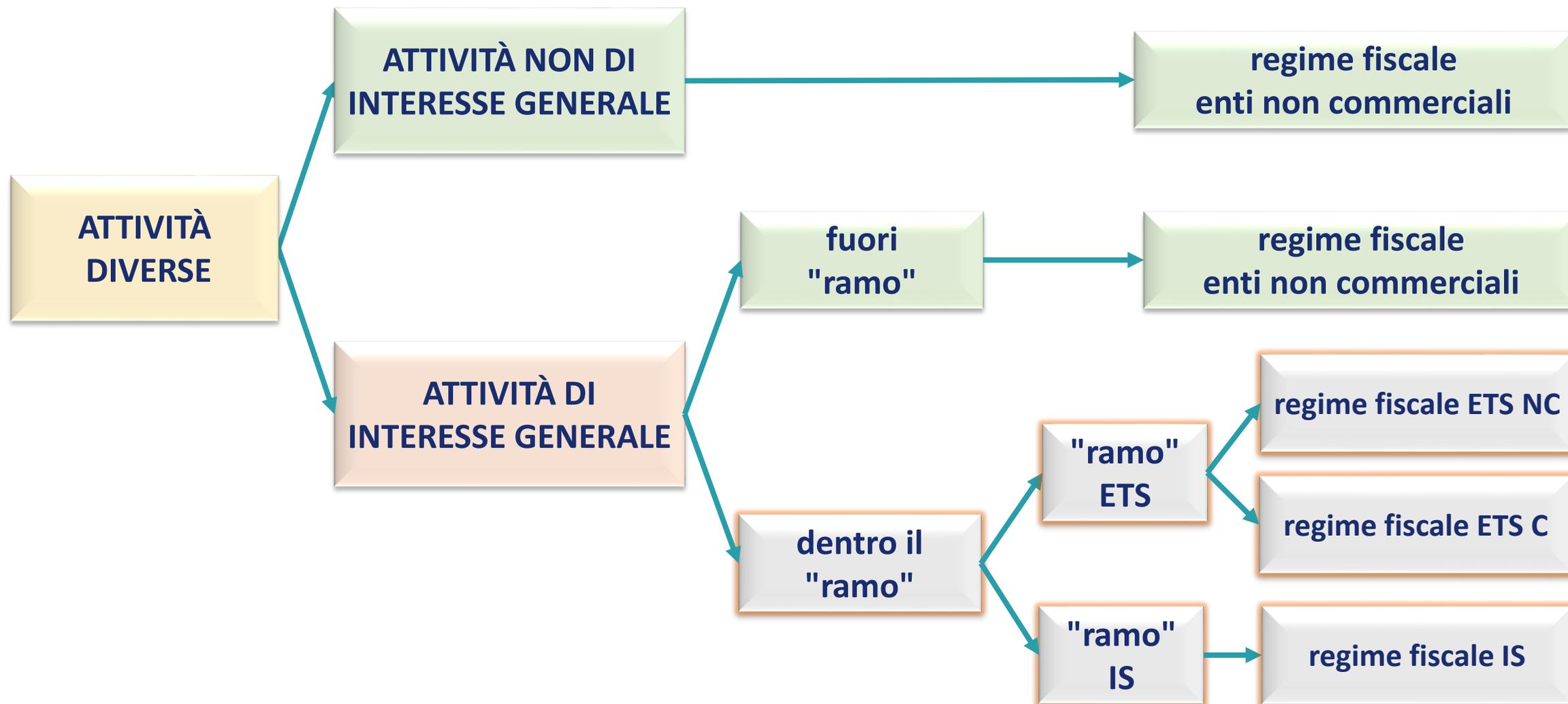
Le possibili molteplici sfere delle attività dell'ECCR



Le possibili molteplici sfere delle attività dell'ECCR



Le possibili molteplici sfere delle attività dell'ECCR



ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

ATTIVITÀ COMUNI A TUTTI GLI ETS (ETS/IS)

- interventi e servizi sociali;
- interventi e prestazioni sanitarie;
- prestazioni socio-sanitarie;
- educazione, istruzione e formazione professionale;
- interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali;
- interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
- formazione universitaria e post-universitaria;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

ATTIVITÀ COMUNI A TUTTI GLI ETS (ETS/IS)

- 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;
- radiodiffusione sonora a carattere comunitario;
- organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- 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;
- servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- Cooperazione;

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

ATTIVITÀ COMUNI A TUTTI GLI ETS (ETS/IS)

- attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi e di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale;
- servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate;
- alloggio sociale nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- agricoltura sociale;
- organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

ATTIVITÀ RISERVATE ALLE I.S.

- microcredito
-

ATTIVITÀ RISERVATE AGLI ETS DIVERSI DALLE I.S.

- beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti, erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale;
- promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi;
- cura di procedure di adozione internazionale;
- protezione civile.

3. Specificità degli EECR nella Riforma del Terzo Settore

La necessità del «ramo»

Le norme non applicabili agli ETS /IS che restano applicabili agli EECR

La necessità del «ramo»

EECR

Riconoscimento civile

fine religione o culto

attività: art. 15

artt. 1-2, L. 222/85

costitutivo ed essenziale

attività di religione/culto
art. 16, lett. a), L. 222

attività diverse
art. 16, lett. b), L. 222

culto,
cura delle anime,
formazione clero e religiosi,
missione,
catechesi,
educazione cristiana

necessarie

assistenza,
beneficenza,
istruzione,
educazione,
cultura,
attività commerciali o a scopo di lucro

possibili

La necessità del «ramo»

attività di religione/culto
art. 16, lett. a), L. 222

culto,
cura delle anime,
formazione clero e religiosi,
missione,
catechesi,
educazione cristiana

necessarie

attività diverse
art. 16, lett. b), L. 222

assistenza,
beneficenza,
istruzione,
educazione,
cultura,
attività commerciali o a scopo di lucro

possibili

le attività di interesse generale devono essere svolte:

**ETS: in via esclusiva o principale
(art. 5, c. 1, D.Lgs. 117/2017)**

**IS: in via stabile e principale
(art. 1, c. 1, D.Lgs. 112/2017)**

Le norme non applicabili agli ETS che restano applicabili agli EECR

ART. 89 - AMBITO SOGGETTIVO

*Agli enti del Terzo settore di cui **all'articolo 79, comma 1**, non si applicano le seguenti disposizioni:*



enti del Terzo Settore, diversi dalle imprese sociali

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

Art. 89, c. 1, lett. a)

«Agli enti del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 1, **non si applicano** le seguenti disposizioni:

a) l'articolo 143, comma 3, l'articolo 144, commi 2, 5 e 6 e gli articoli 148 e 149 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»

Norme sugli enti non commerciali

143: non concorrenza all'imponibile delle raccolte fondi e dei contributi pubblici (c. 3)

144: obbligo di contabilità separata per le attività commerciali (c. 2) - costo figurativo del lavoro dei religiosi nell'attività commerciale del proprio istituto (c. 5) - esonero dall'obbligo di tenere la contabilità separata per gli enti soggetti alle norme in materia di contabilità pubblica (c. 6)

148: disciplina degli enti associativi

149: perdita di qualifica di ente non commerciale

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

Art. 89, c. 3

«*Ai soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore gli articoli da 143 a 148 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5, purché siano in possesso dei requisiti qualificanti ivi previsti*»

(modifica D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105, art. 31)

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

Art. 89, c. 1, lett. b)

«**b)** l'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e gli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347» (c. 1)

Esenzione imposta sui trasferimenti a titolo gratuito e ipocatastali collegate

«1. *Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore [...] e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità [...]*

2. *I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma» (D.Lgs. 346/1990, art. 3).*

Esenzione dalle imposte ipotecaria e catastali «relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346» (art. 1 e 10 D.Lgs. 347/1990)

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

Art. 89, c. 2

*«Le norme di cui al comma 1, lettera b) **continuano ad applicarsi** ai trasferimenti a titolo gratuito, **non relativi alle attività di cui alle attività di cui all'articolo 5**, eseguiti in favore dei soggetti di cui all'art. 4, c. 3, iscritti nel RUNTS»*

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

Art. 89, c. 5

All'articolo 6, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, è aggiunto, in fine, il seguente comma: «*La riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore*» (c. 5)

Aliquota IRES dimezzata

«1. *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:*

- a) *enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;*
- b) *istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;*
- c) *enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione*» (art. 6, D.P.R. 600/1972)

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

Art. 89, c. 5

*«Ai **soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, codice del Terzo settore** di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, **la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo**»*

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

L. 145/2018, art. 1, cc. 51-52-bis

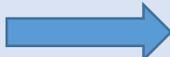
«51. *L'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, è **abrogato**.*

52. *La disposizione di cui al comma 51 si applica a **decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis.***

52-bis. *Con successivi provvedimenti legislativi sono individuate **misure di favore**, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono **con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali** nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117»*

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

NATURA COMMERCIALE/NON COMMERCIALE DELL'ATTIVITÀ

Articolo 79, cc. 2, 2-bis e 3  SI APPLICA SOLO ALLE ATTIVITÀ DEL RAMO

NATURA COMMERCIALE/NON COMMERCIALE DELL'ENTE

Articolo 79, cc. 5, 5-bis e 5-ter  SI APPLICA SOLO AL RAMO

L'ente ecclesiastico resta sempre soggettivamente ente non commerciale.
Commerciale o non commerciale può essere esclusivamente il ramo ETS

Potremmo avere un ente ecclesiastico (ente non commerciale) che ha

- un ramo ETS non commerciale e/o un ramo IS (commerciale)
- un ramo ETS commerciale e/o un ramo IS (commerciale)

ma non: un ramo ETS non commerciale e un ramo ETS commerciale

4. Le agevolazioni fiscali per i «rami»

La decorrenza del regime fiscale degli ETS e delle IS

Il regime fiscale degli ETS non commerciali e degli ETS commerciali

La natura dell'ente

Le agevolazioni fiscali degli ETS commerciali e degli ETS commerciali

Le attività diverse e le raccolte di fondi

Le agevolazioni fiscali delle IS

La decorrenza del regime fiscale degli ETS

Per la piena attuazione della Riforma del Terzo Settore:



- ✓ Partenza del RUNTS
- Autorizzazione della Commissione europea su alcune norme fiscali

Art. 101 c. 10 CTS

*L'efficacia delle disposizioni di cui agli **articoli 77, 79, comma 2-bis, 80 e 86** è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.*

Art. 104 c. 2 del CTS

*Le disposizioni del **titolo X**, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a **decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** di cui all'articolo 101, comma 10, e, **comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro.***

La decorrenza del regime fiscale degli ETS

Il titolo X
contiene tutte le norme
sul regime fiscale degli ETS

Titolo X

Regime fiscale degli enti del terzo settore

Capo I - Disposizioni generali

Art. 79. Disposizioni in materia di imposte sui redditi

Art. 80. Regime forfetario degli enti del Terzo settore 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

Capo II - Disposizioni sulle OdV e sulle APS

Art. 84. Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici

Art. 85. Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

Art. 86. Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle APS e dalle OdV

Capo III - Delle scritture contabili

Art. 87. Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore

Capo IV - Delle disposizioni transitorie e finali

Art. 88. «De minimis»

Art. 89. Coordinamento normativo

La decorrenza del regime fiscale degli ETS

REGIME TRANSITORIO ODV E APS E ONLUS

Art. 104 c. 2 del CTS ➡ **decorrenza regime tributario ETS**

*Le disposizioni del titolo X, **salvo quanto previsto dal comma 1**, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro.*

Art. 104 c. 1 del CTS ➡ **applicazione anticipata di alcune norme fiscali**

*Le disposizioni di cui agli articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e dell'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g) **si applicano in via transitoria** a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X secondo quanto indicato al comma 2, alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale [...], alle organizzazioni di volontariato [...] e alle associazioni di promozione sociale [...].*

oltre al regime proprio OdV, APS e Onlus che verrà abrogato solo quando il regime fiscale ETS entrerà in vigore (cfr. art. 102, c. 2)

La decorrenza del regime fiscale degli ETS

La defiscalizzazione degli utili reinvestiti, le agevolazioni per gli investimenti nelle IS e la deducibilità di quote degli utili annuali destiate agli enti e per le finalità dell'art. 16 non è ancora efficace



Art. 18 c. 9 D.Lgs. 112/2017

*L'efficacia delle disposizioni del presente articolo e dell'articolo 16 è **subordinata**, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della **Commissione europea**, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.*

Ente	Presente nell'elenco permanente di riferimento (era iscritto per il 2021)	
<p>ODV E APS che trasmigrano</p>	<p>SI</p> <p>Non deve chiedere l'accreditamento Sarà iscritto automaticamente nell'elenco permanente degli ETS tenuto dal Ministero del lavoro</p>	<p>NO</p> <p>Può chiedere l'iscrizione nell'elenco permanente degli ETS attraverso il RUNTS barrando nella piattaforma la voce "accreditamento del 5/1000"</p> <p>Scadenza: 31 ottobre 2022</p>
<p>Onlus</p>	<p>SI</p> <p>Non deve chiedere l'accreditamento Continuerà ad essere iscritto anche per il 2022 nell'elenco permanente degli "enti del volontariato" tenuto dall'Agenzia delle entrate</p>	<p>NO</p> <p>Può chiedere l'iscrizione nell'elenco permanente degli "enti del volontariato" presentando telematicamente l'apposito modello all'Agenzia delle entrate</p> <p>Scadenza: 11 aprile 2022</p>
<p>ETS di nuova iscrizione (richiesta presentata al RUNTS dopo il 24 novembre 2021)</p>		<p>NO</p> <p>Non viene iscritto in alcun elenco permanente, neanche se lo scorso anno ha partecipato alla ripartizione.</p> <p>Può chiedere l'iscrizione nell'elenco in fase di iscrizione al RUNTS, o anche successivamente barrando nella piattaforma la voce "accreditamento del 5/1000"</p> <p>Scadenza: 11 aprile 2022</p>

Ente	Presente nell'elenco permanente di riferimento (era iscritto per il 2021)	
Fondazione Associazione riconosciuta che opera nei settori delle onlus	<p style="text-align: center;">SI</p> <p style="text-align: center;">Non viene iscritta in alcun elenco permanente, neanche se lo scorso anno ha partecipato alla ripartizione</p>	<p style="text-align: center;">NO</p> <p style="text-align: center;">Per essere iscritto nell'elenco degli ETS deve iscriversi al RUNTS e barrare nella piattaforma la voce "accreditamento del 5/1000"</p> <p style="text-align: center;">Scadenza: 11 aprile 2022</p>
Impresa Sociale (escluse quelle costituite in forma di società diverse dalle cooperative sociali)	<p style="text-align: center;">SI</p> <p style="text-align: center;">Non viene iscritto in alcun elenco permanente, neanche se lo scorso anno ha partecipato alla ripartizione</p>	<p style="text-align: center;">NO</p> <p style="text-align: center;">Per essere iscritto nell'elenco degli ETS deve inviare apposita comunicazione al RUNTS</p> <p style="text-align: center;">Scadenza: 11 aprile 2022</p>

IN QUESTO NUMERO

Gli enti associativi che per fruire delle agevolazioni fiscali riguardanti le imposte dirette e IVA devono provvedere ad inviare il Modello EAS sono tenuti a farlo entro la fine di questo mese; nell'articolo ricordiamo la normativa al riguardo.

Con la fine dello stato di emergenza non dovrebbero venire meno le regole semplificate per lo smart working che con tutta probabilità saranno prorogate fino al prossimo 30 giugno; è comunque importante che i datori di lavoro e i lavoratori implementino questi mesi per prepararsi ad utilizzare questa modalità di lavoro anche quando dovrà essere applicata la normativa ordinaria e saranno necessari specifici accordi.

La riduzione dell'uso dei contanti fissata a 1.000 euro a partire dal 1° gennaio scorso viene prorogata al prossimo anno; nel frattempo l'obbligo di utilizzare strumenti di pagamento tracciati scatta ancora per importi a partire da 2.000 euro.

Il "nuovo" 5 per mille richiede agli enti più attenzione del solito essendo necessario distinguere tra vecchi e nuovi elenchi.

La normativa sui bonus edilizi viene nuovamente modificata, soprattutto con riferimento alle cessioni del credito e allo sconto in fattura.

La corretta e completa tenuta dei libri sociali è un adempimento spesso sottovalutato; nell'articolo si sottolinea l'importanza di questi strumenti e le conseguenze del loro cattivo utilizzo. (P.Clem.)



Termine di presentazione il 31 marzo. Il documento è necessario per decommercializzare le entrate

Tappa obbligata per gli sconti fiscali

Enti associativi, entro fine mese va presentato il «Modello Eas»

VERONICA TOMELLERI

Ricordiamo che il 31 marzo è il termine di presentazione del Modello EAS, la cui trasmissione è necessaria per la decommercializzazione delle entrate istituzionali degli enti associativi (ovvero per non tassare le quote, i contributi ed i corrispettivi percepiti dagli Enti Associativi nell'ambito della loro attività istituzionale).

Infatti, coloro che non adempiono all'obbligo di presentazione del Modello in questione non possono usufruire delle significative agevolazioni fiscali agevolate previste, sia ai fini IRES che IVA - rispettivamente dall'articolo 148 del D.P.R. 917/1986 (TUIR) e dall'articolo 4, commi 4 e 6 del decreto IVA (D.P.R. 633/1972) - per gli enti di natura associativa. Naturalmente per accedere al regime agevolato non è sufficiente inviare il Modello EAS; le associazioni, infatti, devono essere in possesso dei requisiti richiesti dal TUIR: la qualifica di ente

non commerciale ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lett. c), la democraticità della struttura il divieto di distribuzione di utili, obblighi contabili e l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento (cfr. art. 148, c. 8). Le agevolazioni, in estrema sintesi, consistono nella decommercializzazione di un'ampia gamma di attività svolte da questi enti nei confronti dei propri soci verso corrispettivi specifici corrispettivi (cfr. art. 148, cc. 3, 5, 6 e 7). L'agenzia delle entrate nella Circolare n. 51/E/2009 ha precisato che l'obbligo della comunicazione riguarda anche gli enti associativi che si limitano a riscuotere quote associative o contributi dai soci a fronte dell'attività istituzionale svolta dai medesimi.

Di seguito si analizzano nel dettaglio gli aspetti rilevanti della disciplina

Modalità e termini di presentazione. I termini di trasmissione variano a seconda del soggetto che deve comunicare i dati:

- a) soggetti di nuova costituzione: entro 60 giorni dalla data di costituzione;
- b) soggetti che registrano delle variazioni dei dati precedentemente comunicati: entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione. In questo caso bisogna indicare nuovamente tutti i dati richiesti nel Modello benché non variazioni. Non è obbligatorio presentare un nuovo Modello se la variazione riguarda esclusivamente la sezione "Dichiarazione del rappresentante legale" ed in particolare: i dati relativi agli importi di cui al punto 20 (attività di sponsorizzazione e pubblicità) e 21 (messaggi pubblicitari per la diffusione dei propri beni e servizi); il numero e dei giorni delle manifestazioni per la raccolta di fondi di cui al punto 23; i dati di cui al punto 25 (mezzo degli ultimi tre esercizi delle entrate dell'ente); 24 (nu-

mero degli associati), 30 (ammontare delle erogazioni liberali ricevute) e 31 (ammontare dei contributi pubblici ricevuti). Inoltre, se le informazioni o dati varati sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, non è necessario presentare nuovamente il Modello EAS (Risoluzione n. 125/E/2010).

c) Soggetti che perdono i requisiti qualificanti previsti dalla normativa fiscale: presentazione entro 60 giorni dalla data in cui si verifica la circostanza, compilando la sezione "Perdita dei requisiti".

Con interrogazione parlamentare 29 settembre 2016, n. 5-09617 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il termine di presentazione del modello non è perentorio.

Ha infatti affermato che l'invio del Modello oltre i termini fissati non preclude definitivamente all'ente di avvalersi del regime agevolativo, ma ne esclude l'applicazione per le sole attività pre-

cedenti la data di presentazione del Modello stesso. In tal caso, se ricorrono i requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria, l'associazione può applicare il predetto regime agevolativo alle operazioni compiute successivamente alla presentazione del Modello, mentre ne restano escluse quelle compiute in precedenza.

Il Modello può essere presentato esclusivamente con modalità telematica direttamente dall'ente associativo o tramite intermediari abilitati.

Tardiva presentazione del Modello: remissione in bonis. Per chi non ottempera all'obbligo di presentazione del Modello EAS nei termini sopra indicati, essendone obbligato, vi è la possibilità di fare ricorso all'Istituto della remissione in bonis introdotta dall'articolo 2, comma 1 del D.L. n.16/2012.

continua a pagina 2

Nel passaggio dalla disciplina precedente a quella riformata sono emerse alcune criticità

5xmille, transizione problematica

PATRIZIA CLEMENTI

L'Istituto del 5 per mille, ormai in vigore dal 2006, quest'anno vive la transizione dalla precedente disciplina a quella riformata attraverso il D.Lgs. 111/2017, emanato nell'ambito della Riforma del Terzo Settore; tuttavia, come stabilito dal D.P.C.M. del 23 luglio 2020 che ha definito le modalità di attuazione del "nuovo" 5 per mille, per il cambio di regime era necessaria l'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), che è stata fissata al 23 novembre 2021 dal Decreto Direttoriale n. 561 emanato dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali il 26 ottobre 2021.

Infatti, come stabilito dal quarto comma dell'articolo 1 del provvedimento, «a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, hanno diritto al contributo, gli Enti iscritti nel Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS) - nello specifico gli Enti del Terzo Settore (ETS) e le Imprese Sociali (IS), comprese le cooperative sociali ed escluse le IS costituite in forma di società (co. 1, lett. a) - categoria di soggetti che sostituisce quella degli "enti del volontariato", cioè le Onlus, le Organizzazioni di volontariato (OdV), le Associazioni di promozione sociale (APS), le fondazioni e le associazioni riconosciute che operano negli 11 settori delle Onlus (assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela, promozione e valorizzazione dei beni d'interesse artistico e storico, tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale).

Circa le modalità per la richiesta di partecipazione al riparto del 5 per mille il D.P.C.M. prevede che gli ETS debbano dichiarare «espressamente in sede di iscrizione, per via telematica, al registro unico nazionale del Terzo settore se intendono accreditarsi ai fini dell'accesso al contributo del cinque per mille»; stabilisce inoltre che «l'ente interessato può accreditarsi anche successivamente» all'iscrizione RUNTS e che se vi provvede entro il 10 aprile partecipa alla ripartizione del 5 per mille «a decorrere dallo stesso esercizio in corso» (art. 3, co. 1 e 2).

Infine, l'articolo 8 stabilisce che l'accredimento regolarmente eseguito è permanente nel senso che «esplica effetti, fermi restando i requisiti per l'accesso al beneficio, anche per gli esercizi finanziari successivi a quello di iscrizione» (co. 1).

Come spesso capita nei momenti di transizione, ed a mag-

Ente	Presente nell'elenco permanente di riferimento (era iscritto per il 2021)	
	SI	NO
ODV E APS che trasmano	Non deve chiedere l'accredimento. Sarà iscritto automaticamente nell'elenco permanente degli ETS	Può chiedere l'iscrizione nell'elenco permanente degli ETS attraverso il RUNTS barrando nella piattaforma la voce "accredimento del 5/1000" Scadenza: 31 ottobre 2022
Onlus	Non deve chiedere l'accredimento. Continuerà ad essere iscritto anche per il 2022 nell'elenco permanente degli "enti del volontariato"	Può chiedere l'iscrizione nell'elenco permanente degli "enti del volontariato" presentando telematicamente l'apposito modello all'Agenzia delle entrate Scadenza: 11 aprile 2022
ETS di nuova iscrizione (richiesta presentata al RUNTS dopo il 24 novembre 2021)		NO Non viene iscritto in alcun elenco permanente, neanche se lo scorso anno ha partecipato alla ripartizione. Può chiedere l'iscrizione nell'elenco in fase di iscrizione al RUNTS, o anche successivamente barrando nella piattaforma la voce "accredimento del 5/1000" Scadenza: 11 aprile 2022
Fondazione/associazione riconosciuta che opera nei settori delle onlus		NO Non viene iscritto in alcun elenco permanente, neanche se lo scorso anno ha partecipato alla ripartizione Per essere iscritto nell'elenco degli ETS deve iscriversi al RUNTS e barrare nella piattaforma la voce "accredimento del 5/1000" Scadenza: 11 aprile 2022
Impresa Sociale (escluse quelle costituite in forma di società diverse dalle cooperative sociali)		NO Non viene iscritto in alcun elenco permanente, neanche se lo scorso anno ha partecipato alla ripartizione Per essere iscritto nell'elenco degli ETS deve inviare apposita comunicazione al RUNTS Scadenza: 11 aprile 2022

giore ragione nel caso della Riforma del Terzo Settore che stenta a completare gli step necessari per la sua piena entrata in vigore, sorgono problemi di coordinamento e difficoltà applicative.

Un primo grande problema, quello delle Onlus non iscritte nel RUNTS in forza delle particolari norme che consentono loro di mantenere l'iscrizione all'Anagrafe delle Onlus fino al periodo d'imposta nel quale sarà ottenuta l'autorizzazione della Commissione europea richiesta per una serie di disposizioni fiscali, è stato risolto dal Decreto Milleproroghe che ha stabilito che l'esclusione dal 5 per mille per le Onlus che non sono iscritte al RUNTS decorrerà non «dall'anno successivo», all'operatività del registro, ma «dal secondo anno successivo» (art. 9, c. 6, D.L. 229/2021). Quindi le Onlus iscritte nell'elenco permanente degli "enti del volontariato" lo

scorso anno verranno automaticamente accreditate per la ripartizione del 5 per mille anche per il 2022.

Come ha ricordato l'Agenzia delle entrate nel comunicato del 9 marzo, le Onlus che, invece, non sono iscritte nell'elenco permanente del 2021 possono fare domanda per accedere al contributo presentando l'istanza di iscrizione da trasmettere telematicamente, direttamente o attraverso un intermediario abilitato, utilizzando l'applicativo disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Con l'articolo 9 del Decreto Milleproroghe sono state risolte anche le problematiche che potrebbero riguardare le OdV e le APS coinvolte nel processo di migrazione dai precedenti registri al RUNTS: viene infatti disposto che qualora «non siano già regolarmente accreditate al cinque per mille nell'esercizio

2021, possono accreditarsi al cinque per mille nell'esercizio 2022» entro il 31 ottobre 2022 con le modalità previste dall'articolo 3 del D.P.C.M. 23 luglio 2020, cioè dichiarando «espressamente, in via telematica, al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore se intendono accreditarsi ai fini dell'accesso al contributo del cinque per mille».

La norma si è resa necessaria dal momento che le OdV e le APS non presentavano domanda di iscrizione al RUNTS (perché vi trasmano automaticamente) e quindi, se non fossero già presenti negli elenchi relativi all'esercizio 2021, per esprimere la volontà di accreditarsi dovrebbero attendere l'esito positivo del procedimento di trasmissione che, presumibilmente, non avverrà entro la scadenza del 10 aprile (la fase di verifica da parte del RUNTS è iniziata lo scorso 22 febbraio).

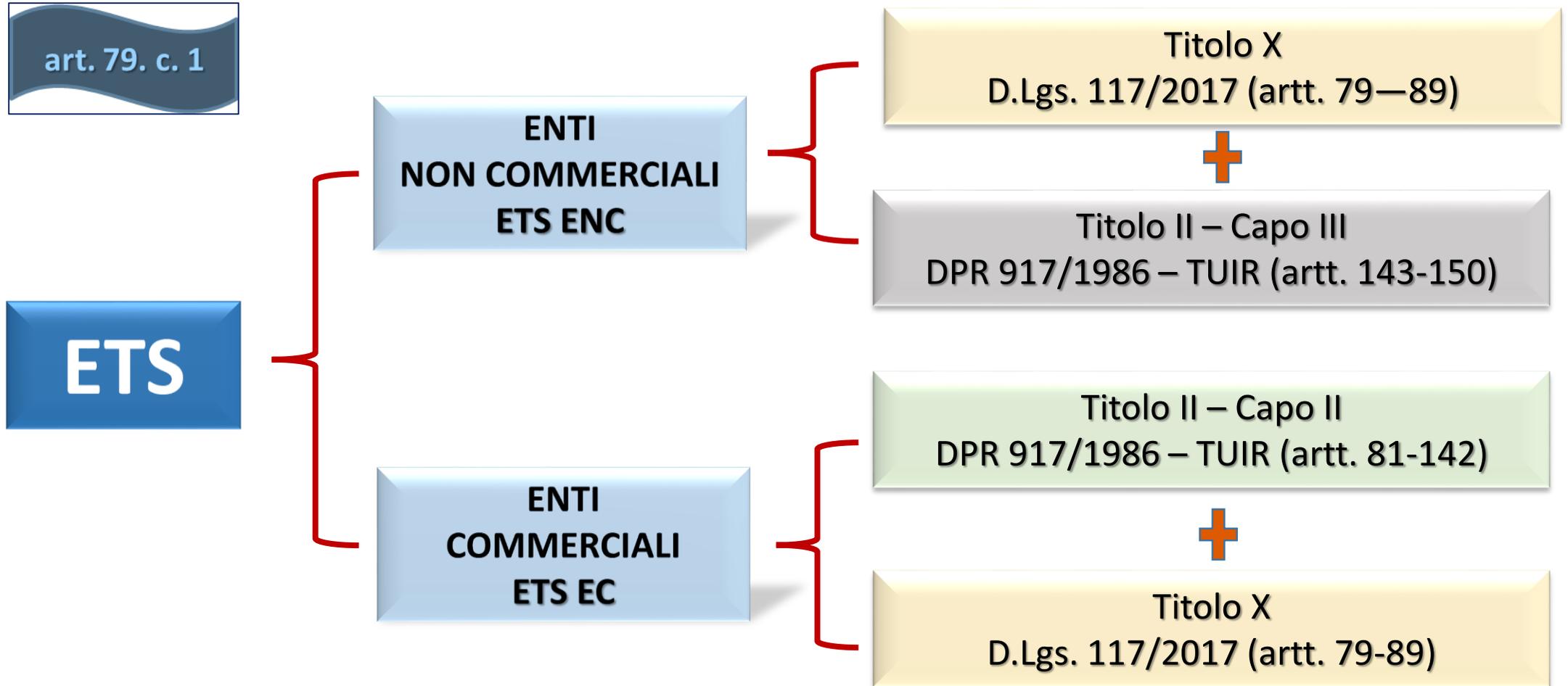
Un'altra difficoltà riguarda i cosiddetti enti di nuova iscrizione, cioè quelli, diversi dalle OdV e dalle APS oggetto di migrazione, che a partire dal 24 novembre 2021 hanno cominciato ad iscriversi al RUNTS e che, in sede di iscrizione avevano la possibilità di richiedere l'iscrizione negli elenchi barrando il campo "accredimento del 5 per mille". Se per qualche motivo, magari perché lo scorso anno erano presenti negli elenchi e ritenevano di non dover più reiterare la richiesta, non hanno compilato il campo per l'accredimento possono farlo entro il prossimo 10 aprile (scadenza che quest'anno è spostata al giorno successivo in quanto il 10 cade di domenica). Purtroppo, però, ad oggi questa possibilità è solo teorica perché al momento nella piattaforma del RUNTS non è attiva la funzione di modifica/aggiornamento. Si presume che la funzionalità verrà resa disponibile prima dello spirare del termine.

Un discorso a parte va fatto per le Imprese Sociali che, con l'esclusione di quelle costituite in forma di società diverse dalle cooperative sociali, rientrano tra i soggetti che possono essere destinatari del 5 per mille.

Questi enti non devono iscriversi al RUNTS, ma alla Sezione Speciale del Registro delle Imprese, iscrizione che, come dispone l'articolo 11 del Codice del Terzo Settore, il D.Lgs. 117/2017 (CTS) «soddisfa il requisito dell'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore» (co. 3). Le IS combinate nella sezione d) del RUNTS (cfr. art. 46, c. 1, CTS) che accoglie i dati raccolti dal Registro Imprese in sede di iscrizione e che, come previsto dall'articolo 29 del D.M. 106/2020, da questo vengono trasmessi al RUNTS. Tuttavia, le IS dovranno anche dialogare direttamente con il RUNTS per trasmettere alcune informazioni che non sono presenti nel Registro Imprese e precisamente il contatto telefonico ad uso degli Uffici del RUNTS, il sito internet dell'ente, l'eventuale affiliazione ad una o più associazioni di enti o reti associative, il numero dei volontari iscritti nel registro dell'ente, il numero di volontari degli enti aderenti di cui esse si avvalgono ed anche la richiesta di accreditamento al 5 per mille (cfr. punto 7.2 dell'Allegato A al D.M. 106/2020).

Potrebbe accadere che in questa fase iniziale di operatività del RUNTS non sia ancora possibile procedere, entro la scadenza fissata dall'articolo 3 del D.P.C.M. 23.7.2020 (11 aprile 2022), alla richiesta di accreditamento utilizzando la piattaforma: in questi casi l'ente potrebbe inviare la comunicazione utilizzando la PEC del RUNTS.

Il regime tributario degli ETS



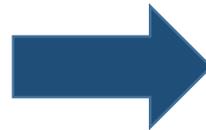
La natura dell'ente

art. 79.
cc. 2, 2-bis, 3, 5 e 5-bis

PER IDENTIFICARE LA **NATURA FISCALE DELL'ETS**
OCCORRE PRIMA DEFINIRE **LA NATURA FISCALE DELLE AIG**

LA NATURA FISCALE
DELLE AIG

art. 79. cc. 2, 2-bis e 3



LA NATURA FISCALE
DELL'ENTE

art. 79. cc. 5 e 5-bis

La natura dell'ente

Art. 79, commi 2, 2-bis e 3, lett. b-bis

NATURA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

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 (c. 2)

Le attività di cui al comma 2 si considerano **non commerciali** qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi (c. 2-bis)

le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi (c. 3, lett. b-bis)

La natura dell'ente

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE NON COMMERCIALE (diverse dalla ricerca scientifica)



Gratuite



Con corrispettivi e contributi pubblici che non superano i costi effettivi



Con corrispettivi e contributi pubblici che superano i costi effettivi ma:

- di non oltre il 5% e
- per non più di 2 periodi d'imposta consecutivi



Solo per fondazioni ex ipab che svolgono attività sanitaria, socio-sanitarie, sociali a condizione che:

- gli avanzi di gestione siano reinvestiti nell'attività
- non siano previsti compensi per gli organi di amministrazione

la previsione si applica ai sensi e nei limiti della normativa «de minimis»
Art. 1, c. 83, L. 145/2018

La natura dell'ente

Art. 79, commi 5 e 5-bis

NATURA FISCALE DELL'ENTE

Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 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. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché 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 (c. 5)

Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali 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 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali (c. 5-bis)

La natura dell'ente

ETS

Svolge attività di interesse generale
non commerciali

Svolge attività di interesse generale
commerciali

ETS NON COMMERCIALE

Proventi da **AIG commerciali** + attività diverse (no sponsorizzazioni) + raccolte fondi corrispettive
minori dei proventi da **AIG non commerciali** + contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative + raccolte occasionali di fondi + contributi pubblici per AIG non commerciali + valore normale delle cessioni o prestazioni relative alle AIG non commerciali

Proventi da AIG commerciali + attività diverse (no sponsorizzazioni) + raccolte fondi corrispettive
maggiori dei proventi da AIG non commerciali + contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative + raccolte occasionali di fondi + contributi pubblici per AIG non commerciali + valore normale delle cessioni o prestazioni relative alle AIG non commerciali

ETS NON COMMERCIALE

ETS COMMERCIALE

Le attività diverse e le raccolte di fondi

ATTIVITÀ DIVERSE

art. 6

- secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale
 - consentite dall'atto costitutivo o statuto
 - svolte secondo criteri e limiti definiti con il D.M. 107/2021
 - tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale
- ➡ sono consentite le sponsorizzazioni (cf art. 79, c. 5)

Le attività diverse e le raccolte di fondi

D.M. 107/2021 ATTIVITÀ DIVERSE

1. STRUMENTALITÀ: PRESUNTA

2. LIMITI QUANTITATIVI (da verificare in ciascun esercizio)

- a. i ricavi non devono essere superiori al 30% delle entrate complessive oppure
- b. i ricavi non devono essere superiori dal 66% dei costi complessivi

Ai fini del computo della percentuale che fa riferimento ai costi si considerano anche:

- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari
- il valore normale delle erogazioni gratuite di beni o servizi
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati e il loro costo effettivo

Le attività diverse e le raccolte di fondi

D.M. 107/2021 ATTIVITÀ DIVERSE

IN CASO DI SFORAMENTO: AZIONI NECESSARIE

- entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio: segnalazione al RUNTS
- nell'esercizio successivo recupero dello sforamento

IN CASO DI INADEMPIMENTO

il RUNTS dispone la cancellazione dell'ente dal Registro

Le attività diverse e le raccolte di fondi

RACCOLTE DI FONDI

art. 7

c. 1 - per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva

c. 2 - può essere svolta anche:

- in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico
- attraverso la cessione di beni di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti (previste linee guida)

Le attività diverse e le raccolte di fondi

RACCOLTE FONDI DI NATURA NON CORRISPETTIVA

- lasciti
- donazioni
- contributi

RACCOLTE FONDI DI NATURA CORRISPETTIVA

- cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore
- anche in forma organizzata e continuativa
- impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti
- nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico
- in conformità a linee guida adottate con decreto

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

IMPOSTE SUI REDDITI	
non hanno natura commerciale (art. 79, c. 2)	le attività di interesse generale "a pareggio"
non concorrono a formare il reddito (art. 79, c. 4)	<ul style="list-style-type: none">■ raccolte occasionali di fondi anche con cessione di beni di modico valore o servizi ai sovventori■ contributi pubblici erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale «<i>di cui ai commi 2 e 3</i>»
non hanno natura commerciale (art. 79, c. 6)	l'attività svolta dalle associazioni nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi in conformità alle finalità istituzionali
non concorrono a formare il reddito (art. 79, c. 6)	le somme versate dai soci a titolo di quote o contributi

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

IMPOSTE SUI REDDITI

**determinazione forfetaria del reddito
d'impresa
(art. 80)**

v. oltre

per le attività commerciali:

- attività di interesse generale «*svolte con modalità commerciali*»
- attività diverse *ex* articolo 6
- *raccolte di fondi non occasionali e di natura corrispettiva ex art. 7*

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

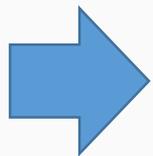
IMPOSTE SUI REDDITI

enti associativi

**è fiscalmente rilevante
(art. 79, c. 6)**

l'attività svolta dalle associazioni nei confronti dei propri associati, familiari o conviventi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto costituisce fattispecie imponibile nella categoria come:

- reddito d'impresa, se l'attività è svolta con organizzazione specifica e in via abituale
- reddito diverso, se l'attività è svolta occasionalmente



la decommercializzazione delle prestazioni verso corrispettivo rese dagli enti associativi nei confronti dei soci **viene abrogata** dall'art. 148 del TUIR con l'eccezione delle associazioni sportive, religiose, sindacali e di categoria

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecarie (art. 82, c. 2)	per i trasferimenti a titolo gratuito
imposta di registro e ipotecarie fisse (art. 82, c. 3)	relative a atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione
esenzione imposta di registro (art. 82, c. 3)	relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche normative
imposta di registro e ipotecarie fisse (art. 82, c. 4)	relative all'acquisto della proprietà di beni immobili e alla costituzione onerosa di diritti reali su beni immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

**esenzione bollo
(art. 82, c. 5)**

«gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti»

**esenzione IMU e TASI
(art. 82, c. 6)**

immobili posseduti e utilizzati direttamente e «destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché alle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a) [attività di religione o culto]»

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI

tributi locali diversi da IMU e TASI (art. 82, c. 7)	possibilità per enti locali di prevedere riduzioni o esenzioni
IRAP (art. 82, c. 8)	possibilità per regioni e province autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni
esenzione imposta sugli intrattenimenti (ISI) (art. 82, c. 9)	per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
esenzione tasse concessioni governative (art. 82, c. 10)	riguardanti atti e provvedimenti

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

REGIME FORFETTARIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA (ART. 80)

attività di prestazioni di servizi

ricavi fino a 130.000 euro	coefficiente di redditività 7%
ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro	coefficiente di redditività 10%
ricavi oltre 300.000 euro	coefficiente di redditività 17%

altre attività

ricavi fino a 130.000 euro	coefficiente di redditività 5%
ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro	coefficiente di redditività 7%
ricavi oltre 300.000 euro	coefficiente di redditività 14%



plusvalenze, sopravvenienze, dividendi, interessi e proventi immobiliari

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

LIBERALITÀ – SOCIAL BONUS (ART. 81)

credito di imposta per le liberalità in denaro del:

- 65% se effettuate dalle persone fisiche
- 50% se effettuate da enti o società

destinate al recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati agli ETS e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali

il credito di imposta spetta entro il limite:

- del 15% del reddito imponibile per persone fisiche e enti non commerciali
- del 5% del reddito d'impresa per i titolari di reddito d'impresa

il credito di imposta è ripartito in 3 quote annuali di pari importo

Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

LIBERALITÀ (ART. 83)			
in denaro in natura (*)	persone fisiche	detrazione 30% (35% per ODV)	30.000 euro per periodo di imposta
in denaro in natura (*)	<ul style="list-style-type: none">▪ persone fisiche▪ società▪ enti	deduzione con possibilità di riporto (**)	10% del reddito complessivo

(*) DM 28.11.2019

(**) qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere dedotta dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare

Le agevolazioni per gli ETS commerciali

IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecastali (art. 82, c. 2)	per i trasferimenti a titolo gratuito
imposta di registro e ipotecastali fisse (art. 82, c. 3)	relative a atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione
esenzione imposta di registro (art. 82, c. 3)	relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche normative
imposta di registro e ipotecastali fisse (art. 82, c. 4)	relative all'acquisto della proprietà di beni immobili e alla costituzione onerosa di diritti reali su beni immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto

Le agevolazioni per gli ETS commerciali

IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

esenzione bollo (art. 82, c. 5)	<i>«gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti»</i>
esenzione IMU e TASI (art. 82, c. 6)	immobili posseduti e utilizzati direttamente e «destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché alle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a) [attività di religione o culto]»

Le agevolazioni per gli ETS commerciali

IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI	
tributi locali diversi da IMU e TASI (art. 82, c. 7)	possibilità per enti locali di prevedere riduzioni o esenzioni
IRAP (art. 82, c. 8)	possibilità per regioni e provincie autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni
esenzione imposta sugli intrattenimenti (ISI) (art. 82, c. 9)	per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
esenzione tasse concessioni governative (art. 82, c. 10)	riguardanti atti e provvedimenti

Le agevolazioni per gli ETS commerciali

Per quanto concerne le liberalità agevolate di cui all'articolo 83 si segnala la contraddizione tra:

- il c. 6 in forza del quale la normativa riguarderebbe tutti gli ETS, con la sola esclusione delle imprese sociali societarie diverse dalle cooperative sociali e
- il c. 4 che richiede, per gli ETS non imprese sociali, la natura di ente non commerciale

Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

GLI UTILI

defiscalizzazione utili reinvestiti
(art. 18, c. 1)

qualora vengano destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti, e risultino effettivamente destinati, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio

Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

GLI UTILI

possibilità di distribuire una quota inferiore al 50% degli utili (art. 3, c. 3, lett. b)

a erogazioni gratuite:

- in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali
- che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate
- finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale

Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI (D.Lgs. 117/2017)

esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecarie (art. 82, c. 2)	per i trasferimenti a titolo gratuito
imposta di registro e ipotecarie fisse (art. 82, c. 3)	relative a: atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione
esenzione imposta di registro (art. 82, c. 3)	relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche o integrazioni normative

Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI (D.Lgs. 117/2017)

imposta di registro e ipocatastali fisse (art. 82, c. 4)	relative all'acquisto della proprietà di beni immobili e alla costituzione onerosa di diritti reali su beni immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto
esenzione bollo (art. 82, c. 5)	«gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti»
IRAP (art. 82, c. 8)	possibilità per regioni e province autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni

Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI (D.Lgs. 117/2017)

esenzione imposta sugli intrattenimenti (ISI) (art. 82, c. 9)	per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
esenzione tasse concessioni governative (art. 82, c. 10)	riguardanti atti e provvedimenti

Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

LIBERALITÀ (D.Lgs. 117/2017, ART. 83)

in denaro in natura (*)	persone fisiche	detrazione 30% (35% per ODV)	30.000 euro per periodo di imposta
in denaro in natura (*)	<ul style="list-style-type: none">▪ persone fisiche▪ società▪ enti	deduzione con possibilità di riporto (**)	10% del reddito complessivo

NO PER IMPRESE SOCIALI SOCIETARIE DIVERSE DALLE COOPERATIVE SOCIALI

(*) DM 28.11.2019

(**) qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere dedotta dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare

Tipologia atti/operazioni agevolati	ETS (NC)	ETS (C)	IS (NS + CS)	IS (S)
Trasferimenti a titolo gratuito: esenzione imposte successione e donazione + ipo-catastali (art. 82, co. 2)	Si	Si	Si	No
Acquisti onerosi di immobili per l'attività interesse generale: imposta di registro + ipo-catastali in misura fissa (200 €) (art. 82, co. 4)	Si	Si	Si	Si
Imposta di bollo: esenzione totale (art. 82, co. 5)	Si	Si	Si	No
IMU + TASI: esenzione solo per alcune attività, solo se l'attività è svolta con i requisiti del DM 200/12 (art. 82, co. 6)	Si	No	No	No
Altri tributi locali: possibili esenzioni/agevolazioni disposte da enti locali (art. 82, co. 7)	Si	Si	Si	No
IRAP: possibili esenzioni/agevolazioni disposte da enti locali (art. 82, co. 8)	Si	Si	Si	No
Imposta intrattenimenti: esenzione per quelli occasionali (art. 82, co. 9)	Si	Si	Si	No
Tassa concessioni governative: esenzione (art. 82, co. 10)	Si	Si	Si	No
Liberalità da persone fisiche (in denaro e in natura): detrazione 30%, max 30.000 € (art. 83, co. 1-3 e 6)	Si	No (?)	Si	No
Liberalità da TUTTI (in denaro e in natura): deduzione max 10% reddito complessivo e diritto al riporto fino al 4° anno in caso di incapacienza (art. 83, co. 2 e 6)	Si	No (?)	Si	No
5 per mille	Si	Si	Si	Si
Legenda: ETS NC (enti Terzo Settore non commerciali) – ETS C (enti Terzo Settore commerciali) – IS NS+CS (Imprese Sociali non societarie ma incluse le cooperative sociali) – IS S (Imprese Sociali societarie, escluse le cooperative sociali)				

4. Le criticità

Il passaggio da attività commerciale ad attività non commerciale
L'IRAP
L'IMU
L'esenzione IVA

Il passaggio da attività commerciale ad attività non commerciale

Le attività d'impresa ora gestite (fuori dalla disciplina Onlus) devono misurarsi con l'articolo 58, c. 3 del TUIR.

Posto che "non commercialità" ai sensi del TUIR non coincide con la "non commercialità" definita dal CTS andrebbe chiarito che il passaggio dall'attuale regime di attività commerciale ai sensi del TUIR all'attività non commerciale ai sensi dell'articolo 79, cc. 2, 2-bis e 3 del CTS non implichi l'applicazione dell'articolo 58, c. 3 del TUIR.

La lettera della norma potrebbe essere applicata a tale situazione riconoscendo in essa un caso di emersione di plusvalenza tassabile. Tuttavia, vi sono buone ragioni (che dovrebbero essere riconosciute in un indirizzo interpretativo «forte») che inducono a non considerare questa situazione come idonea a generare plusvalenze tassabili (in quanto non riconducibile ad ipotesi di destinazione dei beni per finalità estranee all'impresa) dato che il patrimonio non solo continua ad essere utilizzato/destinato alle attività di interesse generale ma, anzi, entra nell'alveo vincolatissimo del patrimonio di un ETS, ancorché non commerciale.

Una identica situazione è stata adeguatamente affrontata ed equamente risolta dall'articolo 9 del D.Lgs. n. 460/1997.

L'IRAP

Per gli enti non commerciali di cui all'articolo 3, c. 1, lett. e) del D.Lgs. 446/1997, l'articolo 10 prevede una duplice modalità di tassazione:

- a) con riferimento alle attività non commerciali la base imponibile è calcolata con il “metodo retributivo” (*«Per gli enti privati non commerciali di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) che svolgono esclusivamente attività non commerciali la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui agli articoli 49, comma 2, lettera a), nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l) del citato testo unico n. 917 del 1986» c. 1)*)
- b) con riferimento alle attività commerciali la base imponibile è costituita dal “valore della produzione netta” determinato, come per le società e gli enti commerciali, ai sensi dell'articolo 5 (*«Se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali la base imponibile a queste relativa è determinata secondo la disposizione dell'articolo 5»* c. 2; gli eventuali costi promiscui vanno considerati in base *«al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi»* c. 2).

L'IRAP

La base imponibile calcolata con il metodo del “valore della produzione netta” (quella relativo alle attività commerciali) prevede la deduzione integrale del costo del lavoro subordinato a tempo indeterminato (cf art. 11, c. 4-octies, D.Lgs. 446/1997).

Con la novità introdotta dai commi 2, 2-bis e 3 dell'articolo 79 del Codice T.S., le attività fino ad oggi considerate commerciali possono essere qualificate non commerciali, con la conseguenza che gli enti si trovano a dover calcolare la base imponibile IRAP non più con il metodo del “valore della produzione netta”, ma con il “metodo contributivo” perdendo, così, la deduzione del costo del lavoro e, dunque vedendo significativamente accresciuto l'importo dell'IRAP da versare.

L'IRAP

Articolo 82 - Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali

«8. Le regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti degli enti di cui al comma 1 del presente articolo la riduzione o l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione europea».

Articolo 88 - «De minimis»

«1. Le agevolazioni di cui all'articolo 82, commi 7 e 8 e all'articolo 85, commi 2 e 4, sono concesse ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis», e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis» nel settore agricolo».

L'IMU

richiamo alla «vecchia» IMU

Articolo 82 - Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali

«6. Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione».

L'IMU

incongruenza delle attività agevolate

Esenzione IMU per gli ETS non commerciali, ma **non per tutte le attività...**

«attività **assistenziali**, previdenziali, **sanitarie**, di **ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive**, nonché le attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222»

Esenzione IMU per gli ETS non commerciali, ma anche per **le attività «impossibili»...**

«attività assistenziali, **previdenziali**, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché **le attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222**»

L'IMU

diversa definizione di «commercialità»

Esenzione IMU per gli ETS non commerciali, ma per le attività svolte «con modalità non commerciali»

*«attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché le attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222», sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, **dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione».***

L'IMU

diversa definizione di «commercialità»

Articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012

*«3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come **svolte con modalità non commerciali**».*

L'IMU

diversa definizione di «commercialità»

D.M. 19.11.2012, n. 200 definisce le **modalità non commerciali** delle attività con contenuti diversi dalle **attività non commerciali** di cui all'articolo 79, c. 2, 2-bis e 3

DL n. 174/2012 (conv. L. 213/2012) ha conferito forza di legge al DM 200/2012, statuendo che «*Le disposizioni di attuazione del comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come modificato dal comma 6 del presente articolo, sono quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200*».

L'esenzione IVA

Articolo 89 - Coordinamento normativo

«7. Si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:

b) all'articolo 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), la parola «ONLUS» è sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore di natura non commerciale»

L'esenzione IVA

- 15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, **effettuate** da imprese autorizzate **e** da enti del Terzo settore di natura non commerciale
- 19) le prestazioni di ricovero e cura **rese** da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica **e** da enti del Terzo settore di natura non commerciale compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;
- 20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, **rese** da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni **e** da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale. [...]

L'esenzione IVA

27-ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, **rese** da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale

prassi Agenzia delle entrate e giurisprudenza

Ris. 4 febbraio 2021, n. 85: n. 20, prestazioni educative e didattiche rese da enti riconosciuti da PA

Ris. 12 maggio 2021, n. 339: n. 19, prestazioni sanitarie rese da strutture convenzionate

Ris. 3 giugno 2021, n. 388: n. 20 , n. 27-ter prestazioni «sociali»

Ris. 15 luglio 2021, n. 475: n. 27-ter prestazioni «sociali»

Ordinanza Cass. n. 22963/2021: n. 27-ter prestazioni «sociali»

Sentenza Cass. N. 30975/2021: n. 27-ter prestazioni «sociali»

5. La fiscalità delle AIG gestite dentro o fuori dai «rami»

IVA

IRES

IRAP

Imposta sulle successioni e donazioni

imposta di registro sugli acquisti a titolo oneroso

Imposta di bollo

Agevolazioni sulle liberalità

5 per mille

L' IVA

NEL "RAMO"

FUORI "RAMO"

sostanziale invarianza
(la maggior parte delle attività sono in regime di esenzione)

Criticità (?) articolo 89 esenzione ex art. 10 solo per ETS NC

L' IRES

AIG in perdita o pareggio

NEL "RAMO" ETS NC	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO"
<ul style="list-style-type: none">▪ nessuna tassazione per le attività di IG▪ forfait ex art. 80 CTS per le attività commerciali (artt. 6 e 7)	nessuna tassazione per utili reinvestiti	<ul style="list-style-type: none">▪ nessuna tassazione (manca reddito)▪ possibilità di utilizzare perdite per ridurre imponibile

L' IRES

AIG in utile

NEL "RAMO" ETS COMM.	NEL "RAMO" ETS N.C.	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO"
tassazione ordinaria con le norme degli EC	forfait ex art. 80 CTS	nessuna tassazione per utili reinvestiti	<ul style="list-style-type: none">▪ tassazione ordinaria con le norme degli enti non commerciali (opzione forfait art. 145 TUIR)▪ possibilità ridurre imponibile con perdite altre attività commerciali▪ aliquota dimezzata

L' IRAP

NEL "RAMO" ETS COMM.	NEL "RAMO" ETS NC	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO"
base imponibile valore della produzione = deduzione costo lavoro subordinato	base imponibile contributiva per AIG non commerciali base imponibile valore della produzione per AIG commerciali	base imponibile valore della produzione = deduzione costo lavoro subordinato	base imponibile valore della produzione = deduzione costo lavoro subordinato

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI E IPOCATASTALI

NEL "RAMO" ETS NC/C	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO"
esenzione (estesa a ipocatastali)		esenzione soggettiva (estesa a ipocatastali)

IMU

NEL "RAMO" ETS COMM.	NEL "RAMO" ETS NC	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO"
esenzione, ma criticità	imponibilità	imponibilità	esenzione con problematicità relativa alla natura di ente non lucrativo (regolamento)

IMPOSTA DI BOLLO

"RAMO" ETS NC/C

"RAMO" IS

FUORI "RAMO"

esenzione totale

tassazione ordinaria

IMPOSTA DI BOLLO

NEL "RAMO" ETS NC/C	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO"
<p>ETS non commerciale liberalità in denaro o in natura:</p> <ul style="list-style-type: none">– <i>per donante</i><ul style="list-style-type: none">▪ detrazione del 30% fino a 30.000 euro▪ deduzione fino al 10% del reddito dichiarato con possibilità di riportare l'eccedenza nei successivi periodi di imposta– <i>per ente ecclesiastico donatario</i> irrilevanza ai fini IRES per ETS NC e IS rilevanza ai fini IRES (come sopravvenienze) per ETS COMM		<p>liberalità solo per scuole</p> <ul style="list-style-type: none">– <i>per donante</i><ul style="list-style-type: none">▪ deduzione 2% del reddito di impresa fino a 70.000 euro▪ detrazione del 19% per soggetti non imprenditori– <i>per ente ecclesiastico donatario</i> rilevanza ai fini IRES (come sopravvenienze)

LIBERALITÀ

NEL "RAMO" ETS NC/C	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO"
<p>ETS non commerciale liberalità in denaro o in natura:</p> <ul style="list-style-type: none">– <i>per donante</i><ul style="list-style-type: none">▪ detrazione del 30% fino a 30.000 euro▪ deduzione fino al 10% del reddito dichiarato con possibilità di riportare l'eccedenza nei successivi periodi di imposta– <i>per ente ecclesiastico donatario</i> irrilevanza ai fini IRES per ETS NC e IS rilevanza ai fini IRES (come sopravvenienze) per ETS COMM		<p>liberalità solo per scuole</p> <ul style="list-style-type: none">– <i>per donante</i><ul style="list-style-type: none">▪ deduzione 2% del reddito di impresa fino a 70.000 euro▪ detrazione del 19% per soggetti non imprenditori– <i>per ente ecclesiastico donatario</i> rilevanza ai fini IRES (come sopravvenienze)

5 per mille

"RAMO" ETS NC/C

"RAMO" IS

FUORI "RAMO"

diritto di partecipare alla ripartizione

esclusione dalla
partecipazione alla
ripartizione

FONTI NORMATIVE

L'equiparazione concordataria con enti e attività di beneficenza e istruzione

Le agevolazioni per enti/attività di religione o culto

Le agevolazioni per gli enti non lucrativi

Le agevolazioni per gli immobili soggetti a tutela

Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

Regime degli immobili strumentali (TUIR)

Gli immobili iscritti sono relativi all'impresa



immobili "strumentali"

Gli immobili non iscritti sono relativi
all'ambito istituzionale



immobili "istituzionali"

Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

Regime degli immobili strumentali (TUIR)

Art. 144, TUIR (Determinazione dei redditi degli enti non commerciali)

«3. Per l'individuazione dei beni relativi all'impresa si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis»

Art. 65, TUIR (Beni relativi all'impresa)

*«1. Per le imprese individuali, ai fini delle imposte sui redditi [...] Gli immobili di cui **al comma 2 dell'articolo 43** si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario; per i soggetti indicati nell'articolo 66, tale indicazione può essere effettuata nel registro dei beni ammortizzabili ovvero secondo le modalità [...]*

Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

Regime degli immobili strumentali (TUIR)

Art. 65, TUIR (Beni relativi all'impresa)

3-bis. Per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore è riconosciuto, ai fini fiscali, il costo determinato in base alle disposizioni di cui al D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689, da iscrivere tra le attività relative all'impresa nell'inventario di cui all'articolo 2217 del codice civile, ovvero, per le imprese di cui all'articolo 79 [66], nel registro dei cespiti ammortizzabili. Le relative quote di ammortamento sono calcolate a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione».

Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

Regime degli immobili strumentali (TUIR)

Art. 43, TUIR (Immobili non produttivi di reddito fondiario)

*«2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato **salvo quanto disposto dall'articolo 77** [65]...».*

Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

Regime degli immobili strumentali

Risoluzione 8.8.2007 n. 210/E

*«Ciò posto si evidenzia che, in forza dell'art. 65 del TUIR, è lasciata alla discrezionalità dell'imprenditore individuale, **così come dell'ente non commerciale**, la possibilità di individuare il regime fiscale (d'impresa o meno) dei propri beni immobili, consentendo attraverso la mancata iscrizione in inventario, di escludere dal novero dei cespiti "relativi all'impresa" **anche gli immobili strumentali all'attività commerciale** (cfr. risoluzione n. 96/E del 3 agosto 2006). Detta esclusione comporta che ai beni "non relativi all'impresa" non sono, in sostanza, riferibili le vicende economiche che influenzano la determinazione del reddito d'impresa»*

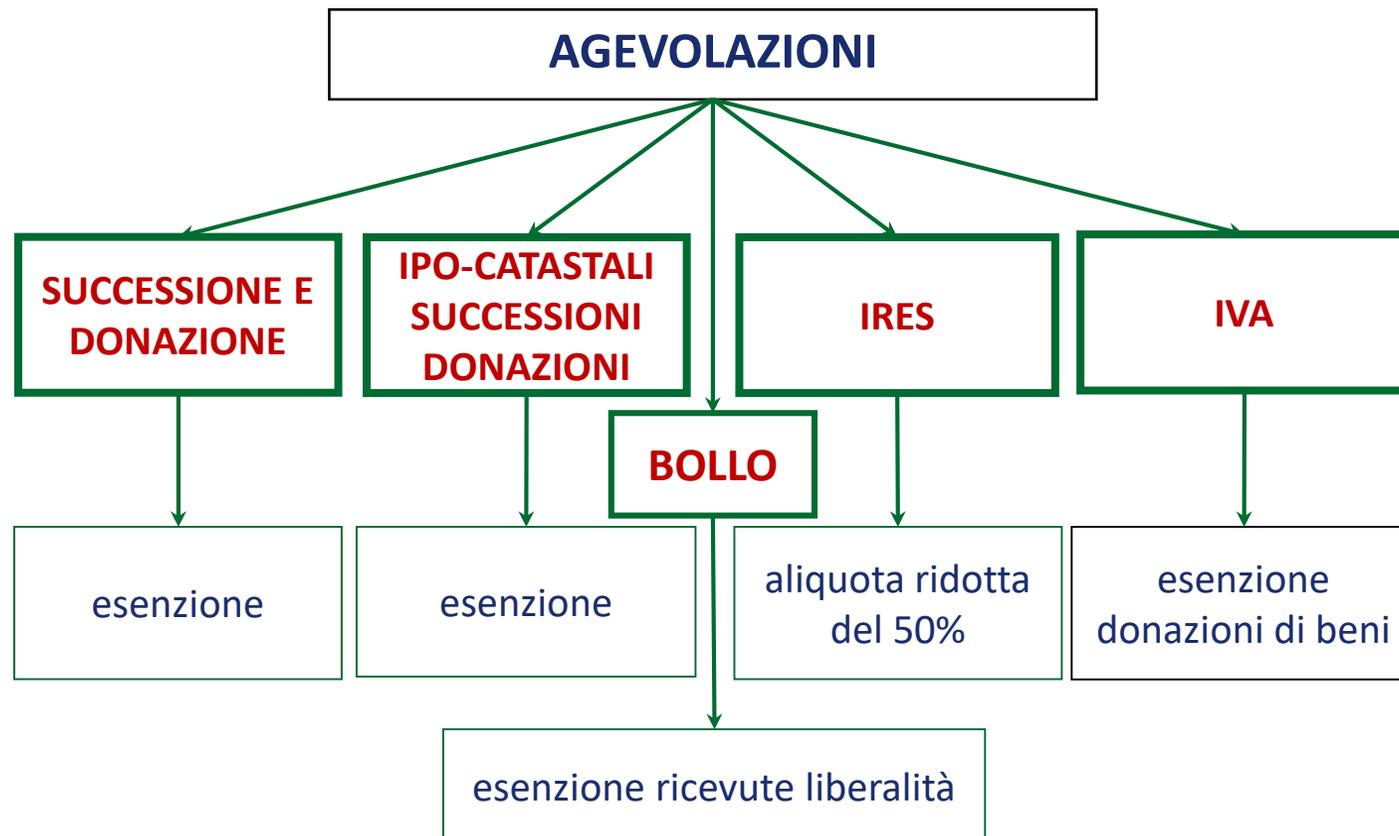
Il regime comune degli ENC e le specialità degli EECR

Specificità EECR: lavoro dei religiosi (art. 144, c. 5 TUIR; D.M. 28.3.1986)

Il lavoro svolto dai religiosi nell'ambito delle attività fiscalmente considerate commerciali viene riconosciuto come componente negativo del reddito d'impresa limitatamente:

- agli enti religiosi di cui all'art. 26 della L. 222/1985 (istituti religiosi, loro province e case civilmente riconosciuti)
- al lavoro svolto dal religioso nell'ambito del **proprio** istituto

L'equiparazione concordataria



L'equiparazione concordataria

SUCCESSIONI E DONAZIONI

- è stata reintrodotta l'imposta sulle successioni e donazioni, ripristinando in parte l'efficacia della disciplina dettata dal D.Lgs. 346/1990 come vigente alla data del 24 ottobre 2001 (cfr. D.L. 262/2006, conv. L. n. 286/2006, art. 2, cc. 47-53)
- oggetto della nuova imposta: trasferimenti di diritti per causa morte, per donazione o a titolo gratuito e costituzione di vincoli di destinazione
- la normativa è richiamata in vita:
 - con modifiche in relazione alle aliquote
 - con l'abrogazione espressa di alcune disposizioni
- non risultano soppresse, e sono quindi applicabili, le ipotesi di esenzione previste dal D.Lgs. 346/1990

L'equiparazione concordataria

SUCCESSIONI E DONAZIONI

art. 3, D.Lgs. 346/1990: “Trasferimenti non soggetti all'imposta”

«enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità»

I trasferimenti esenti art. 3 sono anche:

- esenti anche da imposta registrazione sulle donazioni ex art. 55, D.Lgs. 346/1990
- esenti anche da ipotecarie e catastali ex artt. 1 e 10, D.Lgs. 347/1990

L'equiparazione concordataria

IRES

D.P.R. 601/1973, art. 6, c. 1, lett. c)

l'imposta è ridotta del 50% per gli «*enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione*»

Interpretazioni Agenzia delle entrate e giurisprudenza

Es. Risoluzione 91/2005

contestata la soggettività dell'agevolazione

sostenuta l'applicabilità alle "attività di religione o di culto" (!)

a quelle ad esse "connesse"

La legge offre solo un criterio soggettivo, nell'applicarne uno diverso prassi e giurisprudenza adottano discrezionalità contraddittoria

L'equiparazione concordataria

IVA

D.P.R. 633/1972, art. 10, n. 12

ESENZIONE

É stabilita l'esenzione per le cessioni gratuite da parte di imprenditori di beni che rientrano nell'ambito della produzione o commercializzazione dell'impresa a favore di «*enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, **beneficenza**, educazione, **istruzione**, studio o ricerca scientifica*»

L'equiparazione concordataria

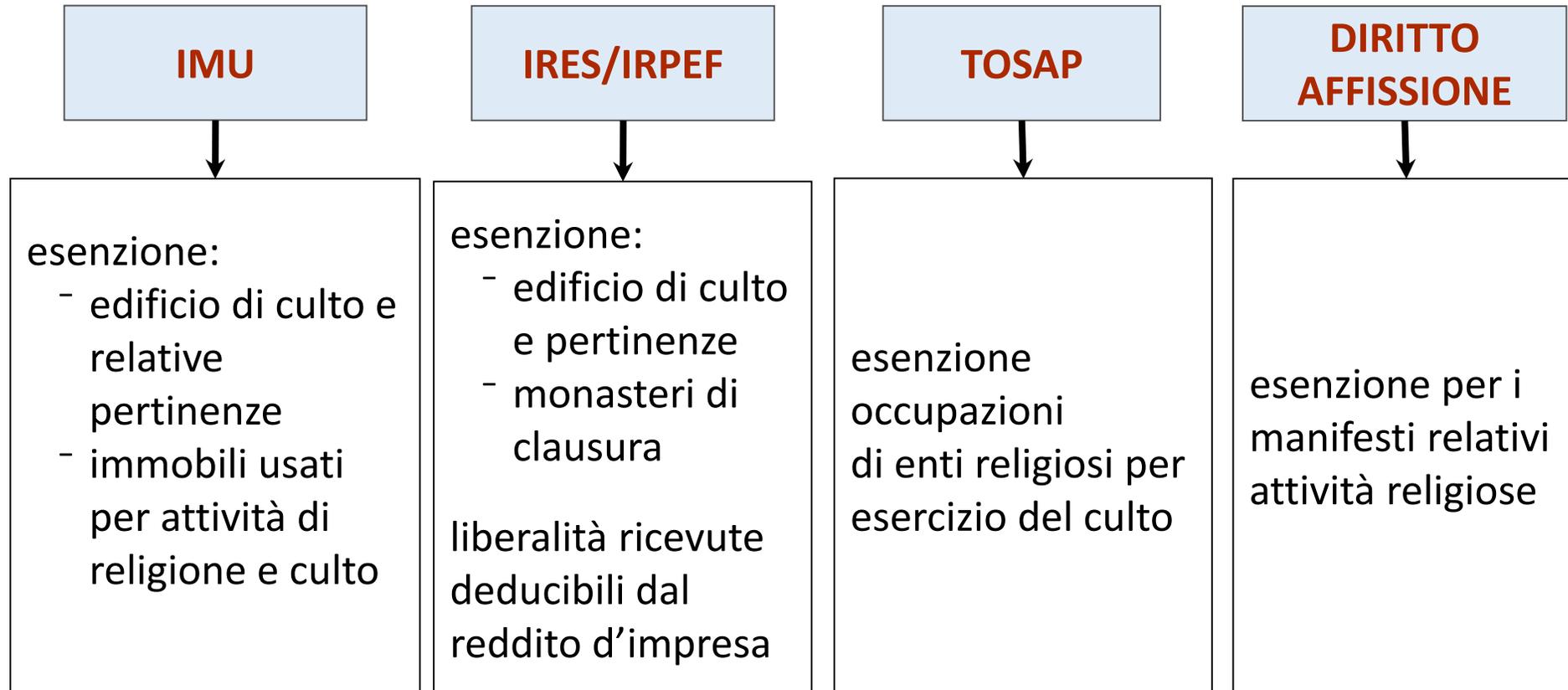
IMPOSTA DI BOLLO

D.P.R. 642/1972, Tabella B, n. 8

ESENZIONE

sono escluse dall'imposizione le «*quietanze relative ad **oblazioni** a scopo di **beneficenza** a condizione che sull'atto risulti tale scopo*»

Agevolazioni attività e/o enti di culto



Agevolazioni attività e/o enti di culto

IMU

L. 160/2019, art. 1, c. 759, lett. d) e lett. g)

ESENZIONE

- immobili destinati all'**esercizio del culto**, comprese le **pertinenze** (lett. d) [*pertinenze* in senso civilistico; cf. Ris 3.1.2004, n. 1]
- immobili destinati esclusivamente allo svolgimento "*delle attività di cui all'art. 16 lett. a, della legge 20 maggio 1985, n. 222*" (lett. g)

Agevolazioni attività e/o enti di culto

IRES

D.P.R. 917/1986, art. 36, c. 3

ESENZIONE

- immobili destinati all'**esercizio del culto** e *relative pertinenze* comprese le **pertinenze** [come per l'ICI/IMU le *pertinenze* vanno intese in senso civilistico]
- monasteri di clausura

Agevolazioni attività e/o enti di culto

EROGAZIONI LIBERALI

D.P.R. 917/1986, art. 100, c. 2, lett. a)

DEDUCIBILITÀ

deducibilità delle erogazioni «*fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente **finalità** comprese fra quelle indicate nel primo comma [educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o **culto**]*»

riconosciuta, sia ai fini IRES che IRPEF, fino al 2% del reddito d'impresa dichiarato

Agevolazioni attività e/o enti di culto

TOSAP

D.Lgs. 507/1993, art. 49, c. 1, lett. a)

ESENZIONE

*per «le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province, comuni e loro consorzi, da **enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato da enti pubblici...**»*

Agevolazioni attività e/o enti di culto

DIRITTO SULLE AFFISSIONI

D.Lgs. 507/1993

ESENZIONE

soggetti/attività identificati dall'art. 20 per affissioni in spazi dedicati (art. 20-*bis*):

- manifesti di **enti senza scopo di lucro**
- manifesti relativi ad **attività... religiose...** patrocinate o partecipate da enti pubblici territoriali
- manifesti relativi a **festeggiamenti... religiosi...**

RIDUZIONE

del 50% dell'ammontare del diritto sugli altri spazi (art. 20, c. 1-*bis*)

Agevolazioni enti non lucrativi

MECENATISMO CULTURALE



liberalità

ISTITUTI SCOLASTICI

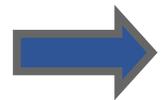


liberalità

Agevolazioni enti non lucrativi

MECENATISMO CULTURALE

Sono agevolate le liberalità di soggetti titolari di reddito d'impresa effettuate a favore dei soggetti individuati dal Ministero dei beni e le attività culturali con apposito decreto (D.M. 3.10.2002) per la tutela, conservazione, promozione, gestione e valorizzazione dei beni e delle attività culturali



deducibili dal reddito d'impresa (D.P.R. 917/1986, art. 100, c. 2, lett. m)

Agevolazioni enti non lucrativi

MECENATISMO CULTURALE

DM 3.10.2002 – art. 1

1. Possono essere destinatari di erogazioni liberali in denaro, a condizione che **non perseguano fini di lucro** ed il proprio atto costitutivo o statuto preveda lo svolgimento di compiti istituzionali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo e vi sia effettivo svolgimento di corrispondente attività di realizzazione di programmi culturali negli stessi settori, i soggetti o categorie di soggetti di seguito elencati:

Agevolazioni enti non lucrativi

MECENATISMO CULTURALE

- h)* le persone giuridiche private che sono titolari o gestori di musei, gallerie, pinacoteche, aree archeologiche o raccolte di altri beni culturali o universalità di beni mobili comunque soggetti ai vincoli e alle prescrizioni di cui al D.Lgs. 490/1999, funzionalmente organizzati ed aperti al pubblico per almeno cinque giorni alla settimana con orario continuato o predeterminato;
- i)* le persone giuridiche private che esercitano attività dirette a formare e diffondere espressioni della cultura e dell'arte, così come definite dall'art. 148 e segg. D.Lgs. 112/1998

Agevolazioni enti non lucrativi

LIBERALITÀ ISTITUTI SCOLASTICI

D.L. 31 gennaio 2007, n. 7, articolo 13

*«Le erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari **senza scopo di lucro** appartenenti al sistema nazionale di istruzione di cui alla legge 10 marzo 2000, n. 62, e successive modificazioni, finalizzate all'innovazione tecnologica, all'edilizia scolastica e all'ampliamento dell'offerta formativa»*

Agevolazioni enti non lucrativi

LIBERALITÀ ISTITUTI SCOLASTICI

CONDIZIONI

- ❑ requisiti richiesti
 - appartenenza al sistema nazionale di istruzione di cui alla L. 62/2000
 - mancanza di scopo di lucro

- ❑ destinazione delle liberalità
 - innovazione tecnologica
 - edilizia scolastica
 - ampliamento dell'offerta formativa

Agevolazioni immobili soggette a tutela

IMU

riduzione
base imponibile

IRES/ IRPEF

- riduzione base imponibile
- deducibilità spese restauro manutenzione
- liberalità deducibili o detraibili

ASSICURAZIONI

esenzione

Agevolazioni immobili soggette a tutela

IMU

L. 160/2019, art. 1, c. 747, c. 1, lett. a)

Riduzione della base imponibile del 50%

Agevolazioni immobili soggette a tutela

IMU

L. 160/2019, art. 1, c. 747, c. 1, lett. a)

Riduzione della base imponibile del 50%

Agevolazioni immobili soggette a tutela

IRES: REDDITI FONDIARI

D.P.R. 917/1986, artt. 144, c. 1 e art. 90, c. 1, quinto periodo

Riduzione della base imponibile del 50% per gli immobili utilizzati direttamente, tenuti a disposizione o concessi a terzi a titolo gratuito

Riduzione della base imponibile del 35% per gli immobili concessi in locazione

Agevolazioni immobili soggette a tutela

IRPEF/IRES: EROGAZIONI LIBERALI

D.P.R. 917/1986, artt. 15, 100 E 147 – (Ris. 5 aprile 2005, n. 42/E)

Le erogazioni liberali effettuate a favore di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, ricerca e documentazione di rilevante valore culturale e artistico (comprese le parrocchie e gli altri enti ecclesiastici: cf Sentenza Consiglio di Stato 66/1989) finalizzate alla manutenzione, protezione e restauro dei beni soggetti a tutela sono oneri che il TUIR riconosce:

- detraibili per le persone fisiche (art. 15, c. 1, lett. h)
- detraibili per enti non commerciali (art. 147)
- deducibili per i soggetti con reddito d'impresa (art. 100, c. 1, lett. f)

Agevolazioni immobili soggette a tutela

IRES: SPESE PER RESAURO

D.P.R. 917/1986, art. 100, lett. 147

DETRAIBILITÀ

Le spese sostenute dagli enti proprietari di immobili tutelati per la loro manutenzione, protezione e restauro costituiscono una detrazione d'imposta pari al 19% della spesa effettivamente rimasta a carico (esclusi quindi i contributi pubblici finalizzati e le erogazioni liberali deducibili e detraibili).

Agevolazioni immobili soggette a tutela

IMPOSTA SULLE ASSICURAZIONI

D.L. 953/1982, art. 5, c. 16

ESENZIONE

dall'imposta sulle assicurazioni per i beni soggetti alla disciplina della legge 1089/1939 (ora D.Lgs. 42/2004)