

*Scuola di specializzazione in
enti non commerciali*

La scuola per l'infanzia paritaria

*Curia Arcivescovile
5 dicembre 2016
Piazza Fontana, 2 – Milano*



Arcidiocesi di Milano

Avvocatura



S.A.F. FONDAZIONE

dei Dottori Commercialisti di Milano



1. Gli enti gestori (l'ente ecclesiastico, la fondazione e l'associazione)
2. La soggettività fiscale, la contabilità e le scritture contabili caratteristiche
3. Il piano dei conti standard
4. L'aggregazione dei dati contabili relativi ai rapporti di lavoro

Don Lorenzo Simonelli
Avvocato Generale

Patrizia Clementi
Avvocatura

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



**ATTIVITÀ
DELLA PARROCCHIA**

**ATTIVITÀ
DELLA FONDAZIONE/ASSOCIAZIONE**

**DIVERSE DALLE ATTIVITÀ DI RELIGIONE E CULTO
MA PASTORALMENTE MOLTO SIGNIFICATIVE**

STATUTARIAMENTE ISTITUZIONALI

ATTIVITÀ COMMERCIALI / ATTIVITÀ D'IMPRESA

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

ATTIVITÀ D'IMPRESA



prestazioni di servizi o cessioni di beni
verso corrispettivi
rese con strutture organizzate imprenditorialmente



- sanitarie (case di cura, ospedali)
- assistenziali e socio assistenziali (case di riposo, RSA, nidi)
- **istruzione (scuole, dalle materne a quelle dell'istruzione secondaria)**
- culturali (cinema, teatro, musei)
- ricettive (case per ferie, alberghi)
- ludico-ricreative (bar oratorio, corsi di vario tipo e genere)
-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

ATTENZIONE

"modalità non commerciale" di svolgimento dell'attività prevista ai fini IMU-TASI non ha effetti esclusivamente in tale ambito

«[...] secondo l'orientamento di questa Corte, «la nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 cod. civ., va in-tesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attività e dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito, dato che non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti. Peraltro, ai fini dell'industrialità dell'attività svolta (art. 2195, primo comma, cod. civ.), per integrare il fine di lucro è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a per-. seguire il pareggio di bilancio; né ad escludere tale finalità è sufficiente la qualità di congregazione religiosa dell'ente» (Cass. n. 16612 del 2008)» (Cass. 14225/2015).

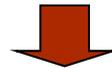
ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



PARROCCHIA E ALTRI ENTI ECCLESIASTICI



reddito d'impresa (regime degli ENC)



Capo III del TUIR: artt. 143-150

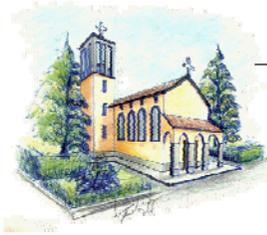
PRINCIPALE CARATTERISTICA: l'attribuzione del reddito imponibile avviene con modalità analoghe a quelle previste per le persone fisiche

CATEGORIE DI REDDITI IMPUTABILI

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

Ciascuno dei quali determinato secondo la propria specifica disciplina.

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



PARROCCHIA E ALTRI ENTI ECCLESIASTICI



reddito d'impresa (regime degli ENC)



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

IRES: disciplina del reddito d'impresa (TUIR)

IVA: n. P. IVA e relativi adempimenti (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) [Guida Operativa, exLege 2/2007]

Obblighi dichiarativi (IVA – IRES – IRAP)

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



FONDAZIONE

FONDAZIONI/ASSOCIAZIONI



perdita della qualifica di ente non commerciale



TUIR, art. 149, c. 1

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



l'ente commerciale, come le società, ha un'unica categoria reddituale: il reddito d'impresa, nel quale confluiscono tutti i proventi: art. 81 TUIR

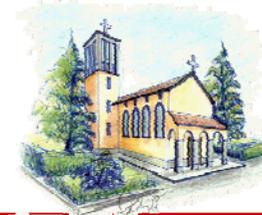
«Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi parte provenga, è considerato reddito d'impresa [...]»

N.B.: l'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto è sempre ente non commerciale (art. 149, c. 4)

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE

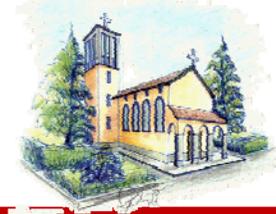


ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
iscrizione nel registro delle imprese	iscrizione al REA
contabilità unica e ordinaria	contabilità separata per l'attività commerciale (teorica possibilità di opzione semplificata)
determinazione analitica dell'imponibile IRES e IRAP	possibilità di determinare l'imponibile IRES e IRAP anche con il metodo forfetario
rilevanza fiscale delle liberalità e di ogni altra entrata anche se non derivante dall'attività scolastica (es. quote associative)	irrilevanza di ogni entrata che non riguarda l'attività scolastica possibile irrilevanza fiscale delle liberalità
imponibilità raccolte occasionali di fondi	non concorrenza al reddito delle raccolte occasionali di fondi
imponibilità dei contributi pubblici	non concorrenza alla formazione del reddito dei contributi pubblici
strumentalità degli immobili utilizzati per l'attività	possibilità di non considerare strumentali gli immobili utilizzati per l'attività
	regime dei costi promiscui

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE

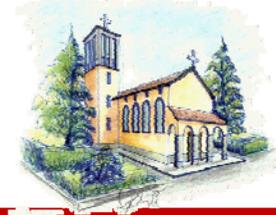


ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
esclusione dall'ambito soggettivo di esenzione IMU-TASI	inclusione nell'ambito soggettivo di esenzione IMU-TASI (ma problema del regolamento)
Applicazione dei parametri	Esclusione dall'applicazione dei parametri
unica modalità di determinazione dell'imponibile IRAP	doppia modalità di determinazione

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



IDENTITÀ



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

disciplina IVA attività esenti

possibilità di ricevere erogazioni liberali agevolate per gli istituti scolastici

ritenuta d'acconto sui contributi

aliquota IRES agevolata

disciplina dei rapporti di lavoro subordinato (contratti, agevolazioni, tassazione)

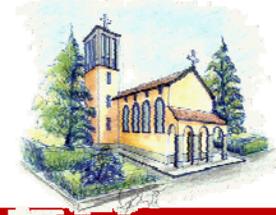
disciplina del lavoro accessorio (fondazioni?)

applicazione degli studi di settore

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

iscrizione nel **registro delle imprese**

iscrizione al **REA**

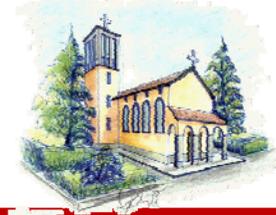
il bilancio non deve essere depositato

-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE

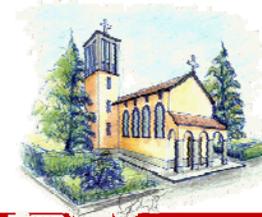


ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
contabilità unica e ordinaria	contabilità separata per l'attività commerciale (teorica possibilità di opzione semplificata)
	<i>«Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata» (art. 144, c. 2 TUIR)</i>

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE

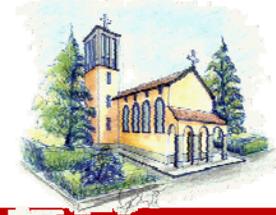


ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
contabilità unica e ordinaria	contabilità separata per l'attività commerciale (teorica possibilità di opzione semplificata)
<p><i>«Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo: [...]</i></p> <p><i>b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'IRPEG, nonché i trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; [...]</i> (artt. 13, c. 1 D.P.R. 600/1973)</p>	<p><i>«Sono inoltre obbligati alle scritture contabili, a norma degli artt. 19 e 20: [...]</i></p> <p><i>g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'IRPEG, nonché i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; [...]</i> (artt. 13, c. 2 D.P.R. 600/1973)</p> <p><i>«Le disposizioni degli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche ai enti soggetti alle imposte sui redditi delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali»</i> (art. 20, D.P.R. 600/1973)</p>

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE



ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
determinazione analitica del reddito imponibile IRES e IRAP	possibilità di determinare il reddito imponibile IRES e IRAP anche con il metodo forfetario
rilevazione delle operazioni per competenza (art. 109) applicazione del principio di inerenza dei costi (art. 83)	
	possibilità forfettizzare il reddito (art. 145)

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il regime forfetario (art. 145 TUIR)

REDDITO IMPONIBILE

=

1) % APPLICATE AI RICAVI

+

2) PLUSVALENZE

3) SOPRAVVENIENZE ATTIVE

4) DIVIDENDI E INTERESSI

5) PROVENTI IMMOBILIARI

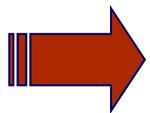
se conseguiti nell'attività di impresa

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il regime forfetario (art. 145 TUIR)

SCAGLIONI	COEFFICIENTE
Prestazione di servizi < 15.493,71	15%
Prestazione di servizi > 15.493,71 < 400.000	25%



Il regime forfetario di della L. 398/91 (coefficiente del 3%) si applica unicamente alle associazioni e **mai** alle parrocchie, agli istituti religiosi, alle diocesi, ai seminari, alle fondazioni di culto....

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IL LAVORO DEI RELIGIOSI

Art. 144, c. 5, TUIR

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

LA NORMA NON È APPLICABILE ALLA PARROCCHIA

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IL LAVORO DEI RELIGIOSI

Per ciascuno dei religiosi che svolga continuativamente la propria opera nell'attività commerciale, è riconosciuto un costo pari all'ammontare del limite minimo annuo previsto per le pensioni corrisposte dal Fondo pensioni dei lavoratori dipendenti dell'INPS.

Tale deduzione sostituisce gli altri costi e oneri relativi alla prestazione d'opera, ad eccezione di quelli previdenziali.

Se l'attività è svolta solo per una parte del periodo d'imposta, la deduzione deve essere ragguagliata all'opera prestata.

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IL LAVORO DEI RELIGIOSI

Il D.M. 28.3.1986 prevede un registro apposito che riporti:

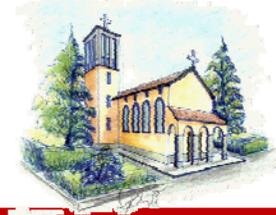
- i dati anagrafici dei religiosi per i quali spetta la deduzione
- le mansioni esplicate da ciascuno
- la durata dell'opera prestata nel periodo d'imposta, per consentire, con riferimento ai religiosi che iniziano o cessano la propria prestazione nell'attività commerciale nel corso del periodo stesso, di ragguagliare la deduzione spettante

La compilazione del registro deve essere effettuata entro i termini di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE

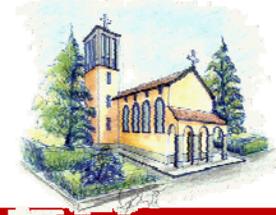


ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
rilevanza fiscale delle liberalità e di ogni altra entrata anche se non derivante dall'attività scolastica (es. quote associative)	irrilevanza di ogni entrata che non riguarda l'attività scolastica possibile irrilevanza fiscale delle liberalità (non esplicitamente destinate alla scuola)
artt. 55 e 56	art. 143, c. 1

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE



ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
imponibilità delle raccolte occasionali di fondi	non concorrenza alla formazione del redditi delle raccolte occasionali di fondi
	art. 143, c. 3, lett. b)

-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

RACCOLTE OCCASIONALI DI FONDI

Fiscalmente rilevanti  sopravvenienze attive

art. 88 TUIR, c. 3, lett. b)

«*proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità [...]*»

Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

TUIR Art. 143 - Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti **non si considerano attività commerciali** le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

[...]

3. Non concorrono **in ogni caso** alla formazione del reddito degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:

- a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di **raccolte pubbliche** effettuate occasionalmente, **ANCHE** mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b) i **contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche** ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

RACCOLTE OCCASIONALI DI FONDI

REGIME IVA



Attrazione all'ambito commerciale

occasionale, ma nell'ambito di attività d'impresa

ma non in questo caso perché l'articolo 2, c. 2 del D.Lgs. 460/1997 stabilisce che le raccolte occasionali di fondi

«*restando il regime di esclusione dall'imposta sul valore aggiunto, sono esenti da ogni altro tributo*».

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

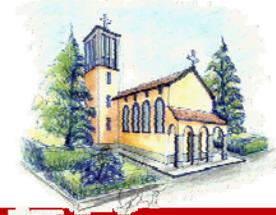
RACCOLTE OCCASIONALI DI FONDI

<p>CARATTERISTICHE (art. 143 TUIR)</p>	<ul style="list-style-type: none">■ raccolte pubbliche■ effettuate occasionalmente■ anche mediante offerta di beni di modico valore o di servizi ai sovventori■ in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
<p>AGEVOLAZIONI (art. 2, c. 2 D.Lgs. 460/97)</p>	<ul style="list-style-type: none">■ non imponibili IRES (a prescindere dall'ambito istituzionale o commerciale al quale sono destinate)■ esclusi IVA■ esenti ogni altro tributo
<p>ADEMPIMENTI (art. 20 D.P.R. 600/72)</p>	<ul style="list-style-type: none">➤ <i>rendiconto:</i><ul style="list-style-type: none">• apposito e separato, indipendentemente da altri eventuali obblighi di rendiconto o bilancio• tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22• dal quale devono risultare, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese➤ <i>relazione illustrativa</i>

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE



ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
imponibilità dei contributi pubblici	non concorrenza alla formazione del reddito dei contributi pubblici
	art. 143, c. 3, lett. a)

-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

TUIR Art. 143 - Reddito complessivo

1. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti **non si considerano attività commerciali** le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

[...]

3. **Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito** degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73:

- a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b) i **contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche** ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 8, comma 7, del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, come sostituito dall'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

I contributi pubblici

Art. 143, c. 2, lett. a)

Non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali, però...
devono essere:

- ⇒ corrisposti da un'amministrazione pubblica
- ⇒ a fronte di convenzione o in regime di accreditamento
- ⇒ relativi ad attività aventi finalità sociali
- ⇒ relativi ad attività esercitate in conformità ai **fini istituzionali**

gli enti ecclesiastici hanno fine di religione o culto, quindi non possono usufruire dell'agevolazione

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

DETERMINAZIONE DEL REDDITO

I contributi pubblici

Art. 143, c. 2, lett. a)

Non concorrono alla formazione del reddito degli **enti non commerciali**, perciò... gli enti che hanno **perso la qualifica di ENC** non possono usufruire dell'agevolazione

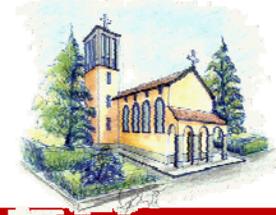
Circ. 124/1998

*«Il raffronto va effettuato fra i componenti positivi del reddito d'impresa e le entrate derivanti dall'attività istituzionale. Al riguardo si precisa che, per ragioni di ordine logico e sistematico, in coerenza con quanto stabilito nella successiva lettera d), la locuzione "redditi derivanti da attività commerciali", contenuta nella disposizione in esame, deve essere correttamente intesa come riferita ai componenti positivi del reddito d'impresa. **Si precisa, inoltre, che da entrambi i termini del raffronto vanno esclusi i contributi percepiti per lo svolgimento di attività aventi finalità sociale in regime di convenzione o accreditamento; detti contributi, infatti, non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali ai sensi dell'art. 108, comma 2-bis, del T.U.I.R.)».***

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE



ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
strumentalità degli immobili utilizzati per l'attività	possibilità di non considerare strumentali gli immobili utilizzati per l'attività
	art. 144, c. 3

-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IMMOBILI «STRUMENTALI» E «ISTITUZIONALI»

Gli immobili iscritti sono relativi all'impresa



immobili “strumentali”

Gli immobili non iscritti sono relativi
all'ambito istituzionale



immobili “istituzionali”

Teoricamente potrebbero essere iscritti nel libro inventari tutti gli immobili.
Di fatto lo sono (in limitati casi) solo quelli strumentali per destinazione (quelli nei quali si svolgono le attività commerciali)

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IMMOBILI «STRUMENTALI» E «ISTITUZIONALI»

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 [...]»*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IMMOBILI «STRUMENTALI» E «ISTITUZIONALI»

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».

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IMMOBILI «STRUMENTALI» E «ISTITUZIONALI»

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]...».*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IMMOBILI «STRUMENTALI» E «ISTITUZIONALI»

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»

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

IMMOBILI «STRUMENTALI» E «ISTITUZIONALI»

IMMOBILI “ISTITUZIONALI”

- vengono tassati con le regole dei redditi fondiari
- non si spesano le manutenzioni
- non si effettuano gli ammortamenti
- non generano operazioni imponibili ai fini IVA (affitto-vendita)
- generano plusvalenza solo nei casi di cui all'art. 67 TUIR

IMMOBILI “COMMERCIALI”

- concorrono a formare il reddito d'impresa
- consentono di spendere i costi di manutenzione e quelli di ampliamento
- consentono l'ammortamento
- generano operazioni soggette al regime IVA (affitto-vendita)
- generano plusvalenza in caso di alienazione o cessazione dell'attività

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

COSTI PROMISCUI

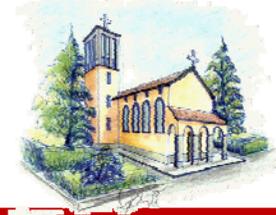
Art. 144, c. 4 TUIR

«Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro ammontare che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto.»

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE

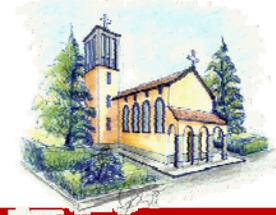


ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
esclusione dall'ambito soggettivo di esenzione IMU-TASI	inclusione nell'ambito soggettivo di esenzione IMU-TASI (ma problema del regolamento)
	art. 7, c. 1, lett. i) D.Lgs. 504/1992 D.M. 200/2012 Ris. 1/DF/2012 Ris. 3/DF/2013

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE



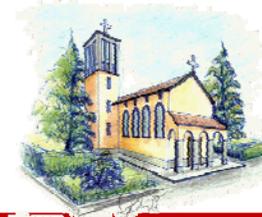
ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
Applicazione dei parametri	Esclusione dall'applicazione dei parametri
	art. 3 cc. 181-189 L. 549/1995 C.M. 117/E del 13 maggio 1996 punto 2

-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

unica modalità di determinazione dell'imponibile IRAP
In Lombardia aliquota agevolata

doppia modalità di determinazione
In Lombardia aliquota agevolata

DOPPIA SFERA

AMBITO DELLE ATTIVITÀ COMMERCIALI

valore della produzione che si calcola, come per gli enti commerciali e le società, partendo dal conto economico
dal 2015: deduzione della base imponibile del costo del lavoro subordinato a tempo indeterminato

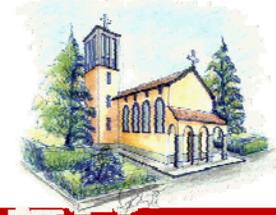
AMBITO DELLE ATTIVITÀ ISTITUZIONALI (art. 10 D.Lgs. 446/97)

imponibile contributivo

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



IDENTITÀ



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

disciplina IVA attività esenti

SCUOLA DELL'INFANZIA – SEZIONE PRIMAVERA

ASILO NIDO

-

ATTIVITÀ EXTRADIDATTICHE

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

REGIME IVA ATTIVITÀ



SCUOLA PER L'INFANZIA - SEZIONE PRIMAVERA



articolo 10 DPR 633/72 (n. 20)

*prestazioni educative e **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 onlus, 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*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

REGIME IVA ATTIVITÀ



ASILO NIDO



articolo 10 DPR 633/72 (n. 21)

*le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, **asili**, case di riposo per anziani e simili, colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla L. 21.3.1958, n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

REGIME IVA ATTIVITÀ



ASILO NIDO



Risoluzione 16 marzo 2004, n. 39/E

In risposta ad un quesito circa il regime IVA degli **asili nido** gestiti da un comune afferma che si tratta di attività esente e precisa che *«la disposizione ... ha valenza oggettiva, nel senso che le prestazioni di servizi in essa elencate rientrano nell'esenzione dall'IVA a prescindere dalla natura giuridica del soggetto che le rende»*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

REGIME IVA ATTIVITÀ



ASILO NIDO



Risoluzione 9 aprile 2004, n. 60/E

In risposta ad un quesito circa il regime IVA degli **asili nido** gestiti attraverso un contratto di appalto

«L'attività resa dalla cooperativa sociale xy oggetto dell'appalto, consiste nella gestione globale di un asilo nido comunale a fronte di un corrispettivo concordato e riconosciuto dal Comune di...

*Detta attività rientra a tutti gli effetti tra le prestazioni proprie degli asili ricomprese nella citata disposizione di cui al **punto 21)** dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, la quale, come, peraltro, già chiarito dalla scrivente con la risoluzione n. 1/E del 2002, deve essere interpretata "oggettivamente", ossia le prestazioni in esse contemplate sono esenti dall'IVA a prescindere dal soggetto che le effettua»*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

REGIME IVA ATTIVITÀ



ATTIVITÀ EXTRADIDATTICHE

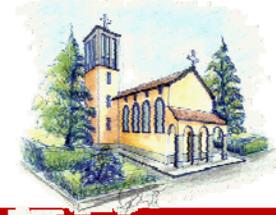


ACCESSORIE	AUTONOME
<p>attività didattica – sezione primavera rese agli stessi bambini, come estensione dell'attività didattica vera e propria</p> <p>principio generale dell'attività accessoria a cui si applica il regime di quella principale</p>	<p>attività di baby parking – ludoteche aliquota ordinaria: 22%</p>
<p>attività asilo nido rese agli stessi bambini, come estensione dell'attività didattica vera e propria</p> <p>esplicitamente prevista dal n. 21</p>	<p>attività con bambini tipo "asilo" custodia, durata di più ore giornaliere, iscrizione per periodi lunghi</p> <p>esenzione art. 10, n. 21</p>

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



IDENTITÀ



ENTI COMMERCIALI

possibilità di ricevere erogazioni liberali agevolate per gli istituti scolastici

inoltre:

- liberalità deducibili da reddito d'impresa
- ammissione alla ripartizione del 5 per mille

ENTI NON COMMERCIALI

possibilità di ricevere erogazioni liberali agevolate per gli istituti scolastici

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

Erogazioni liberali deducibili o detraibili

art. 15, c. 1, lett i-octies

art. 100, c. 1, lett. o-bis TUIR

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

LIBERALITÀ AGLI 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»

- liberalità a favore di *«istituti scolastici di ogni ordine e grado, statali e paritari senza scopo di lucro appartenenti al sistema nazionale di istruzione»*,
- da utilizzare per *«l'innovazione tecnologica, l'edilizia scolastica e l'ampliamento della offerta formativa»*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

LIBERALITÀ AGLI ISTITUTI SCOLASTICI

- ❑ 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



NO utilizzo per attività diverse dalla scuola
eventualmente svolte dall'ente

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

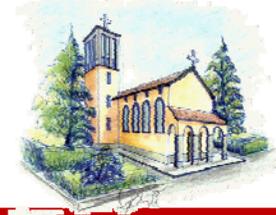
LIBERALITÀ AGLI ISTITUTI SCOLASTICI

- ❑ persone fisiche, enti non commerciali (sfera commerciale)
detrazione del 19% dell'offerta
(TUIR art. 15, lett. *i-octies*; art. 147)
- ❑ titolari di redditi d'impresa
deduzione nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato con un tetto di 70.000 euro
(TUIR art. 100, c. 2 lett. *o-bis*)
- ❑ utilizzo del canale bancario o postale (assegni, bonifici, bancomat, carte di credito, carte di debito), con esclusione dei contanti
- ❑ per i soggetti che hanno effettuato liberalità di importi superiori a 2.000 euro è previsto il divieto di partecipare al consiglio di istituto e alla giunta esecutiva delle istituzioni scolastiche

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



IDENTITÀ



ENTI COMMERCIALI	ENTI NON COMMERCIALI
possibilità di ricevere erogazioni liberali agevolate per gli istituti scolastici	possibilità di ricevere erogazioni liberali agevolate per gli istituti scolastici
inoltre: <ul style="list-style-type: none">• liberalità deducibili da reddito d'impresa• ammissione alla ripartizione del 5 per mille	

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

LIBERALITÀ PER ISTRUZIONE

TUIR, art. 100, c. 2, lett. a)

*«..erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 (educazione, **istruzione**, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto)»*

CONDIZIONI

- possesso della personalità giuridica
- mancanza di scopo di lucro (interpretazione ministeriale)
- esclusivo perseguimento di finalità di istruzione
- utilizzo del canale bancario o postale (assegni, bonifici, bancomat, carte di credito, carte di debito), con esclusione dei contanti (interpretazione ministeriale)

AGEVOLAZIONI

solo titolari di redditi d'impresa: deduzione nel limite del 2% del reddito d'impresa dichiarato

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

5 PER MILLE

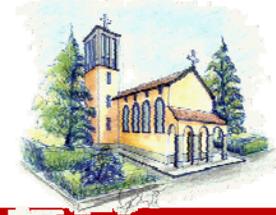
Enti ammessi alla ripartizione:

*«a) sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale, di cui all'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, delle associazioni di promozione sociale, iscritte nei registri nazionale, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano, previsti dall'art. 7, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle **associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'art. 10, comma 1, lettera a)**, del citato decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;» (D.P.R. 23.4.2010; L. 23.12.2014, n. 190)*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



IDENTITÀ



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

ritenuta d'acconto sui contributi

«Le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del 4% a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali» (art. 28, c. 2 D.P.R. 600/1973)

Circa la natura di "impresa" ai fini dell'obbligo di ritenuta:

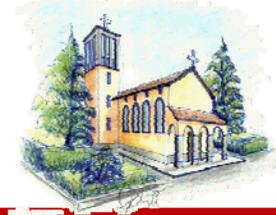
Circ. 21/E/2003

Cass 19.5.2006, n. 11820 e 30.5.2008, n. 14529

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



DIFFERENZE



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

aliquota IRES agevolata

art. 6, D.P.R. 601/73, c. 1, lett. b)

art. 6, D.P.R. 601/73, c. 1, lett. c)

Ex IPAB (D.Lgs. 207/2001, art. 4, c. 2)

-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

ALIQUOTA RIDOTTA AL 50%

Art. 6, D.P.R. 601/73, c. 1, lett. 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

ATTENZIONE: occorre personalità giuridica

Ex IPAB (D.Lgs. 207/2001, art. 4, c. 2)

«Alle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in persone giuridiche private si applicano le disposizioni contenute nell'articolo 6 del D.P.R. 601/1973, alle condizioni ivi previste»

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

ALIQUOTA RIDOTTA AL 50%

Art. 6, D.P.R. 601/73, c. 1, lett. c)

enti il cui fine è equiparato per **legge** ai fini di beneficenza o di istruzione ➡ **enti ecclesiastici**



*«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 **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, L. 121/1985).*

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

ALIQUOTA RIDOTTA AL 50%

PROBLEMATICITÀ

Enti ecclesiastici (Risoluzione 91/2005)

contestata la soggettività dell'agevolazione e sostenuta l'applicabilità alle "attività di religione o di culto" (!) e a quelle ad esse "connesse"

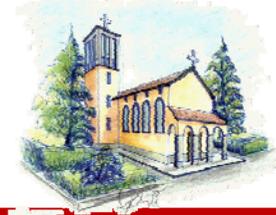
Tutti i soggetti dell'articolo 6

procedimento di verifica Aiuti di Stato illegittimi di fronte alla Commissione europea

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



IDENTITÀ



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

disciplina dei rapporti di lavoro subordinato

contratti

agevolazioni fiscali

tassazione

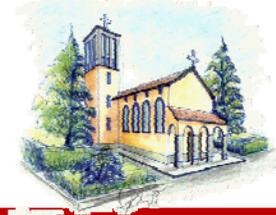
qualifica di sostituto d'imposta

-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



IDENTITÀ



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

disciplina del lavoro accessorio (fondazioni?)

Messaggio 2 febbraio 2016, n. 8628

FAQ VOUCHER Ministero del Lavoro - registro ufficiale.uscita.0020137 del 2 novembre 2016

-

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

LAVORO ACCESSORIO

Istituto Nazionale Previdenza Sociale – Messaggio 2 febbraio 2016, n. 8628

Lavoro accessorio: chiarimenti su committenti imprenditori e liberi professionisti D.Lgs. 81/2015

« [...] In linea generale, dunque, l'espressione "imprenditori" risulta comprensiva di tutte le categorie disciplinate dall'art. 2082 e segg. del codice civile, dalla cui lettura congiunta è possibile individuare una serie di soggetti che, pur operando con Partita IVA e/o codice fiscale numerico, non sono da considerare imprenditori e, dunque, non sono soggetti alle limitazioni suddette. A titolo non esaustivo si indicano i seguenti soggetti: [...]

- [...]
- Associazioni senza scopo di lucro;
- Chiese o associazioni religiose;
- Fondazioni che non svolgono attività d'impresa;
- Condomini
- Associazioni e società sportive dilettantistiche;
- Associazioni di volontariato e i Corpi volontari (Protezione civile, Vigili del Fuoco ecc.)
- Comitati provinciali e locali della Croce Rossa, Gialla, Verde e Azzurra, AVIS, ecc.

[...]»

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

LAVORO ACCESSORIO

FAQ VOUCHER Ministero del Lavoro - registro ufficiale.uscita.0020137 del 2 novembre 2016

« [...]

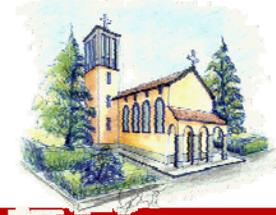
7) I soggetti che, pur in possesso di partita IVA non sono imprenditori (P.A., ambasciate, partiti, associazioni sindacali, ONLUS ecc.) devono effettuare la comunicazione alla DTL competente per territorio?

No. I soggetti indicati e gli altri soggetti che non rientrano nella nozione di imprenditore o professionista non sono tenuti ad effettuare la comunicazione all'Ispettorato nazionale del lavoro, ma provvedere esclusivamente alla dichiarazione di inizio di attività nei confronti dell'INPS.

ENTE GESTORE E RILEVANZA FISCALE DELL'ATTIVITÀ



IDENTITÀ



ENTI COMMERCIALI

ENTI NON COMMERCIALI

applicazione degli studi di settore

art. 62 bis D.L. 331/1993 - art. 10 L. 146/1998

- nessuna esclusione soggettiva
- in presenza di studio approvato:
 - obbligo di compilazione
 - valutazione sull'adeguamento