



LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: ASPETTI FISCALI E AMMINISTRATIVI

Dott. Piergiuseppe Cicia



**Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili**

LE FINALITÀ DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Finalità della riforma

Come specificato dall'art. 1 della legge delega n. 106/2016, **la finalità** della riforma è quella di **sostenere** l'autonoma iniziativa dei **cittadini che concorrono**, anche in forma associata, a:

- perseguire il bene comune;
- elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona;
- valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa.

A tale scopo, il Governo è stato chiamato ad adottare, entro dodici mesi dall'entrata in vigore della legge delega, i decreti legislativi attuativi.



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Finalità della riforma

La revisione della disciplina del Terzo settore è stata operata al fine di:

- valorizzare un **settore centrale per l'economia** del Paese (in termini di addetti, di utenti e di volume d'affari);
- **semplificare e armonizzare** le molteplici normative di dettaglio, talvolta sovrapponibili, indirizzate a diverse tipologie di soggetti *non profit* (si pensi, in particolare, al regime fiscale Onlus, alla legge quadro sul volontariato, alla disciplina in materia di associazioni di promozione sociale)
- conferire al Terzo settore una **specificità identità sotto il profilo giuridico.**



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

LA FISCALITÀ DEGLI ETS



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Aspetti tributari del CTS

Con il codice del Terzo settore viene superata la **stratificazione normativa** e la presenza di molteplici norme fiscali di riferimento che avevano creato non poca confusione in merito alla distinzione tra attività profit e non profit

Si pensi, ad esempio, alle attività oggettivamente commerciali che sono state svolte mediante **strumenti nati per lo sviluppo delle attività non profit** (come le ONLUS, il cui regime con valenza solo fiscale verrà superato al termine della fase transitoria)

Il CTS fornisce una disciplina tributaria coordinata con le disposizioni civilistiche, che si occupano di elencare le **attività principali di interesse generale** (art. 5) e le **attività secondarie e strumentali** (art. 6, saranno oggetto di specifici provvedimenti attuativi, con superamento delle attività «connesse» o «marginali» attualmente disciplinate a livello settoriale)



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Qualificazione fiscale degli ETS

Le ipotesi di non commercialità descritte dall'art. 79 incidono sulla complessiva qualificazione dell'ETS sul piano tributario.

A prescindere dalle previsioni statutarie, infatti, l'ETS deve considerarsi **commerciale** laddove, nel medesimo periodo d'imposta, i proventi derivanti dalle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa e delle attività secondarie **prevalgano** sulle entrate derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (art. 79, comma 5).

Tra le entrate di natura non commerciale devono includersi i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative ed ogni altra entrata assimilabile, nonché il valore normale delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati con modalità non commerciali.

Dal computo delle entrate commerciali devono essere escluse, per espressa previsione legislativa, quelle derivanti dalle attività di **sponsorizzazione** (effettuate con i criteri e nei limiti che saranno definiti dal decreto ministeriale di cui all'art. 6 del CTS).



Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Il confronto sulla prevalenza

A

Entrate “da attività articolo 5 commerciali” (inclusi eventuali contributi o apporti pubblici e quote di partecipazione alla spesa previste dall’ordinamento se, al netto di questi importi, i corrispettivi praticati superano i costi effettivi)

+ Entrate “da attività articolo 6 commerciali” (al netto delle sponsorizzazioni)

+ Corrispettivi specifici negli enti associativi

B

Entrate da attività non commerciali ex articolo 79 commi 2, 3 e 4 lettera b) (ad es. contributi, sovvenzioni, liberalità, valore normale delle cessioni / prestazioni gratuite)

+ Quote enti associativi (non aventi natura corrispettiva)

Se $A < B$ = ente non commerciale



Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Il regime forfetario degli ETS

Le disposizioni di cui all'art. 79 del CTS assumono rilevanza centrale ai fini dell'individuazione del regime impositivo, in quanto dalla qualificazione dell'ETS come **fiscalmente non commerciale** deriva la possibilità di optare, in relazione ai redditi derivanti dalle attività commerciali esercitate in via non prevalente, per il regime di tassazione previsto dal successivo art. 80.

L'**autofinanziamento** degli ETS non commerciali, in particolare, viene incoraggiato con la possibilità di optare per un **regime di determinazione forfetaria del reddito d'impresa**, derivante da attività di interesse generale svolte secondo canoni commerciali o da attività secondarie.

Il reddito è determinato attraverso l'applicazione ai ricavi di **coefficienti di redditività** (cui vanno distintamente sommati plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi e proventi immobiliari).

Il regime risulta decisamente più vantaggioso rispetto all'omologo art. 145 del TUIR.



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Volontariato e promozione sociale

Ulteriori ambiti di attività non commerciale sono previsti per **OdV e APS**

Le prime **accedono ad una serie di attività non commerciali aggiuntive** (la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, la cessione di beni prodotti da assistiti e volontari e la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a carattere occasionale)

Per le seconde si considerano **non commerciali** le attività **istituzionali** eseguite **a fronte di corrispettivi specifici** (a meno che non riguardino beni o servizi tipicamente commerciali, dettagliatamente elencati dall'art. 85), le **cessioni di pubblicazioni** destinate ad associati e loro familiari conviventi, le **somministrazioni di alimenti o bevande** presso le sedi istituzionali (APS riconosciute dal Min. Interno ai sensi dell'art. 3, comma 6, lett. e) della L. n. 287/1991) e la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, curata direttamente dall'APS senza intermediari

Le suddette attività, per gli altri ETS, rientrano tra le attività diverse di natura commerciale.



Caserta

**Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili**

Regime forfetario per OdV e APS

L'art. 86 del CTS introduce un **nuovo regime contabile e fiscale semplificato** di tipo **opzionale** per le attività commerciali svolte da OdV e APS, che prevede, al fine di determinare l'imponibile, l'applicazione all'ammontare dei ricavi di coefficienti di redditività pari, rispettivamente, all'**1%** e al **3%**

Tale regime forfetario è applicabile con ricavi **fino a 130.000 euro annui**, o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o a quella che sarà eventualmente armonizzata in sede europea

Fino a tale autorizzazione, si applicherà la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE)

I soggetti che applicano il suddetto regime sono esentati dagli obblighi previsti dall'art. 87 del CTS, salvo la predisposizione del rendiconto specifico e della relazione illustrativa per le eventuali attività di raccolta fondi



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Segue

Per le OdV e le Aps che applicano il regime forfetario è previsto **l'esonero degli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili** (fermo restando l'obbligo di conservare i documenti emessi e ricevuti) e **l'esonero dal versamento dell'IVA** e dai relativi obblighi (ad eccezione della numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e conservazione dei documenti).

Per le operazioni per le quali risultino debitori d'imposta (ad es. reverse charge) le OdV e le Aps che applicano il forfetario devono comunque emettere fattura o integrarla con l'indicazione della relativa imposta, versando l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Tali soggetti, inoltre, non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ma devono indicare nella dichiarazione dei redditi il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali non è stata operata la ritenuta e l'ammontare degli stessi.



Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Efficacia delle nuove disposizioni

È importante sottolineare che, in base a quanto disposto dall'art. 104, comma 2 del CTS, i regimi forfetari per ETS non commerciali, ODV e APS si applicheranno **a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** e, comunque, **non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale**.

L'autorizzazione comunitaria delle suddette norme e l'attivazione del Registro sono condizioni di efficacia per:

- Il regime fiscale degli ETS ai fini delle imposte sul reddito (art. 79);
- I regimi fiscali speciali per Regime speciali per le ODV (art. 84) ed APS (art. 85);
- Le disposizioni di coordinamento normativo (art. 89) e la abrogazione delle norme previgenti incompatibili (art. 102, comma 2).



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Efficacia delle nuove disposizioni

Una parte delle nuove misure fiscali, invece è efficace già dal 1° gennaio 2018. Si tratta, in particolare, di:

- social bonus (art. 81)
- agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82)
- disciplina delle erogazioni liberali (art. 83)
- esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di OdV e APS (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7)

Contestualmente cessano di avere effetto le norme sostituite dalle suddette disposizioni (ad es. erogazioni liberali previste dal TUIR a favore di Onlus e APS)



Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82

L'art. 82 del CTS **riunisce e disciplina in modo organico** le agevolazioni relative a molteplici imposte che, in precedenza, venivano perlopiù regolate all'interno dei singoli atti normativi riguardanti ciascun tributo

La nuova disposizione si riferisce, nello specifico, a:

- Imposta sulle successioni e donazioni
- Imposta di registro
- Imposte ipotecaria e catastale
- Imposta di bollo
- IMU
- TASI
- Tributi locali
- IRAP
- Imposta sugli intrattenimenti
- Tassa sulle concessioni governative

Si tratta, quindi, di disposizioni agevolative che riguardano un insieme di tributi **più ampio** di quanto, ad una prima lettura, emerge dalla rubrica della disposizione



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Trasferimenti immobiliari a titolo gratuito

In base all'art. 82, comma 1 non sono soggetti all'imposta sulle **successioni e donazioni** (né alle **imposte ipotecaria e catastale**) i trasferimenti a titolo gratuito a favore degli ETS (incluse le imprese sociali costituite in forma di cooperativa sociale o in altra veste non societaria)

La norma si rivolge ad una platea di beneficiari potenzialmente **più vasta** rispetto alle corrispondenti disposizioni ante-riforma

Si pensi in particolare all'art. 3 del D.lgs. n. 346/1990 - nonché agli artt. 1 e 10 del D.lgs. n. 347/1990 - che si riferiscono soltanto ad enti pubblici, fondazioni, associazioni riconosciute ed Onlus o all'art. 8 della L. 266/1991 sulle ODV.



Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Caserta Contabili

Segue

La nuova disposizione, per certi versi, sembra **responsabilizzare maggiormente** gli ETS, prevedendo che i beni ricevuti devono essere utilizzati con finalità istituzionali

Per confronto, l'art. 3 del D.lgs. n. 346/1990 impone l'onere di dimostrare l'impiego dei beni (o della somma ricavata dall'ulteriore cessione) entro cinque anni dall'acquisto e stabilisce, in caso contrario, il recupero dell'imposta e degli interessi

La norma del CTS non appare priva di conseguenze poiché l'eventuale impiego dei beni per scopi diversi da quelli consentiti potrebbe condurre egualmente al recupero del tributo nonché, nei casi più gravi, a contestazioni sulla permanenza all'interno del Registro unico nazionale (ovvero, nella fase transitoria, nei registri speciali)



Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Modifiche statutarie - Operazioni straordinarie

L'art. 82, comma 3 introduce **una norma di carattere (oggettivamente) innovativo**, prevedendo che agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie degli ETS – comprese le operazioni di **fusione, scissione o trasformazione** – si applicano **le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa**

La norma, nel suo tenore letterale, replica in buona parte l'art. 11-bis della Tariffa, parte I, acclusa al d.P.R. n. 131/1986, che applica l'imposta di registro in misura fissa agli atti costitutivi e modifiche statutarie riguardanti le Onlus

Quest'ultima disposizione, tuttavia, veniva interpretata **in senso restrittivo** dall'Amministrazione finanziaria, la quale esigeva le imposte **in misura proporzionale** in caso di operazioni che i) comportano il trasferimento di beni e ii) coinvolgono enti non commerciali



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Modifiche statutarie – adeguamenti a modifiche normative

L'art. 83, comma 3 contempla anche una **esenzione dall'imposta di registro** per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti costitutivi a modifiche normative

Si tratta di una norma introdotta, tra l'altro, per agevolare gli attuali enti non profit ai fini delle modifiche statutarie che dovranno essere apportate per **adeguarsi** alle prescrizioni del CTS o del D.lgs. n. 112/2017 sull'impresa sociale



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Trasferimenti immobiliari a titolo oneroso

Un'importante novità – sul piano **oggettivo e soggettivo** – è introdotta dal comma 4 dell'art. 82, che prevede l'applicazione **in misura fissa** delle imposte di **registro, ipotecaria e catastale** per i trasferimenti a titolo oneroso a favore degli **ETS in genere** (incluse le imprese sociali)

In questo caso si prevede l'obbligo di **dichiarare** contestualmente all'atto l'intenzione di utilizzare il bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali, oltre **all'effettivo impiego** entro cinque anni

In caso contrario, è previsto il recupero dell'imposta in misura ordinaria, con interessi e sanzione al 30%

Nei casi più gravi sono, peraltro, ipotizzabili contestazioni sulla permanenza dell'ente all'interno del Terzo settore



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Esenzione da IMU e TASI

Il comma 6 dell'art. 82 disciplina **l'esenzione da IMU e TASI**, che viene accordata agli **ETS non commerciali** per gli immobili destinati totalmente o in parte lo svolgimento delle **attività istituzionali** (in quest'ultima ipotesi, l'esenzione darà parziale)

La disposizione presenta una sostanziale continuità con la normativa ante-riforma e tiene conto dell'esigenza di conformarsi alla stringente **giurisprudenza comunitaria** in materia

Si pensi, sul punto, alla recente sentenza della Corte di Giustizia 27 giugno 2017, Causa C-74/16, in merito all'esenzione dall'imposta comunale spagnola sulle costruzioni a favore delle istituzioni ecclesiastiche, senza dimenticare le vicende relative alla nostra IMU ed i susseguenti adeguamenti introdotti nella nostra legislazione interna con il D.M. 200/2012



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Esenzione da tributi locali ed IRAP

In termini analoghi i commi 7 ed 8 dell'art. 82 demandano alle regioni, alle Province autonome di Trento e Bolzano e agli enti locali di deliberare eventuali **riduzioni o esenzioni dai tributi di competenza**, nonché possibili semplificazioni legate agli adempimenti

La norma postula un più ampio ambito applicativo rispetto alle disposizioni ante-riforma come l'art. 21 del D.lgs. n. 460/1997, ma occorrerà verificare se ed in che misura regioni ed enti locali potranno estendere agevolazioni che, attualmente, sono riservate perlopiù alle Onlus

Attualmente, per esempio, si ha un'esenzione IRAP in FVG, Lombardia, Molise, Puglia, Sardegna, Valle d'Aosta, Province di BZ e TN ed una minore aliquota nelle altre regioni



Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Altri tributi

I commi 5, 9 e 10 dell'art. 82 si occupano di regolare, rispettivamente, le esenzioni in materia di

- Imposta di bollo
- Imposta sugli intrattenimenti
- Tasse sulle concessioni governative

accordandole agli **ETS in genere**, incluse le imprese sociali costituite in forma non societaria (salvo si tratti di cooperative sociali)

Viene quindi previsto un ambito **soggettivo** di applicazione più ampio di quello ammesso dalle norme ante-riforma, incentrate soprattutto sulle Onlus (art. 27-bis Tariffa acclusa al d.P.R. n. 642/1972, art. 23 del D.lgs. n. 460/1997 e art. 13-bis, comma 1 del d.P.R. n. 641/1972)



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Segue

Le nuove disposizioni presentano anche alcune innovazioni sul versante oggettivo

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

Per quanto riguarda l'esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti, è prevista una più ampia casistica (attività svolte occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione)



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Esenzione IRES per gli immobili di OdV e APS

Saranno applicabili dal 1 gennaio 2018 anche l'art. 84, comma 2 e l'Art. 85, comma 7, che escludono da imposizione i redditi degli immobili di OdV e APS destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale **(previsione innovativa)**.

Le norme citate fanno riferimento ai «**redditi degli immobili**».

Si può ritenere, pertanto, che l'agevolazione possa riguardare anche eventuali plusvalenze derivate dall'alienazione dei beni (fermo restando l'obbligo di reinvestimento nelle attività istituzionali).



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Aspetti contabili degli ETS e obbligo di rendicontazione



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Impianto contabile degli ETS

Gli ETS devono redigere un “pack bilancio”, formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione, che illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e finanziario dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie (art. 13, co. 1).

Il bilancio degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori ad euro 220.000, può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa (art. 13, co. 2)



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Contabilità separata per le attività di natura commerciale

L'obbligo per gli ETS non commerciali di tenere una contabilità separata (art. 87, co. 4) non significa dover tenere registri fiscalmente separati, bensì organizzare una unica contabilità che possa consentire di evidenziare a fine anno le diverse componenti.

In particolare lo stato patrimoniale sarà unico ma dovrà tenere distinte le immobilizzazioni afferenti le attività istituzionali da quelle afferenti le attività commerciali al fine di poter ricondurre alle diverse sezioni del conto economico le quote annuali di ammortamento.

Per quanto riguarda il conto economico sarà necessario da un lato distinguere i proventi istituzionali da quelli commerciali e dall'altro i costi istituzionali da quelli commerciali, con un'ulteriore sezione dedicata ai costi promiscui.



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Contabilità separata per le attività di natura commerciale

Alla fine di ciascun esercizio bisognerà altresì distinguere l'avanzo/disavanzo della gestione istituzionale, dall'utile/perdita derivante dalla gestione commerciale.

Tali distinti componenti potranno essere poi girati alla voce unica "patrimonio netto".



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili

Impianto contabile degli ETS

Art. 13 – SCRITTURE CONTABILI E BILANCIO

Gli ETS ‘commerciali (cioè quelli che esercitano la propria attività esclusivamente o prevalentemente in forma di impresa commerciale) sono tenuti alla redazione del libro giornale e del libro inventari (13,co.4) e devono iscriversi, oltre che al RUNTS, anche al Registro delle Imprese (11,co.2).

Essi devono redigere e depositare presso il registro imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, nel formato previsto dal codice civile per le micro-imprese (2435-ter), in forma abbreviata (2435-bis) ovvero in forma ordinaria (2423 e ss.) (13,co.5).

Gli ETS non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il RUNTS (13, co.7)



Caserta

Ordine dei
Dottori
Commercialisti e degli
Esperti
Contabili