

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017

ETS: regimi contabili e fiscali

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Disposizioni già in vigore

Scritture contabili

Riferimenti normativi: art. 13 comma 4 e 5 del Codice:

comma 4: gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile.

comma 5: gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile.

Quale definizione dare a “impresa commerciale”?

- Artt. 2082 e/o 2195 Codice civile?
- oppure normativa fiscale art. 79 del Codice?
- oppure normativa fiscale art. 55 TUIR con eventuale decommercializzazione?

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Disposizioni già in vigore

Bilancio (1)

Riferimenti normativi: Art. 13 commi 1-2-3 DM 5.03.2020.

L'articolo 13 del D.Lgs. 117/2017 impone a tutti gli ETS, indipendentemente dalla loro struttura, di redigere e depositare al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) il bilancio di esercizio formato

- dallo Stato patrimoniale,
- dal Rendiconto gestionale, con l'indicazione dei proventi e degli oneri dell'ente, dalla Relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

MA

per gli enti di minori dimensioni, intendendosi per tali quelli con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro, il bilancio può essere redatto nella forma di un Rendiconto semplificato redatto secondo il criterio di cassa.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Disposizioni già in vigore

Bilancio (2)

Riferimenti normativi: Art. 13 commi 1-2-3 DM 5.03.2020.

Modulistica prevista dal DM 5.03.2020: si applica a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione, pertanto con riguardo al bilancio dell'esercizio 2021

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Disposizioni già in vigore

Bilancio sociale

Riferimenti normativi: art. 14 del Codice e DM 4 luglio 2019

Art. 14 comma 1 del Codice:

Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.

Decorrenza Art. 3 DM 4 luglio 2019 (GU n.186 del 9.08.2019): Le disposizioni recate dal presente decreto si applicano a partire dalla redazione del bilancio sociale relativo al primo esercizio successivo a quello in corso alla data della pubblicazione L'obbligo di redazione del bilancio sociale decorrere dal bilancio dell'esercizio 2020.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Disposizioni già in vigore

Nomina organo di controllo interno

Riferimenti normativi: art. 30 del Codice

Obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Decorrenza: L'obbligo decorre se nell'esercizio 2019 e 2020 sono stati superati almeno due dei limiti indicati.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Disposizioni già in vigore

Nomina del revisore legale

Riferimenti normativi: art. 31 del Codice

Obbligo di nomina di un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

Decorrenza: L'obbligo decorre se nell'esercizio 2019 e 2020 sono stati superati almeno due dei limiti indicati.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Disposizioni già in vigore

Pubblicazione dei compensi

Riferimenti normativi: art. 14 comma 2 del Codice

Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

ETS FISCALITA'

Caratteristica: il mantenimento della differenziazione dei redditi imponibili per categorie:

- Redditi fondiari (es: Ets concede in locazione fabbricati)
- Redditi diversi (es: Ets concede occasionalmente in noleggio un macchinario)
- Redditi di capitale (es: Ets riceve dividendi da azioni da società quotate in borsa)
- Redditi di impresa (es: Ets gestisce un negozio)

L'Ets redige i singoli quadri della dichiarazione dei redditi (modello Enc) procedendo con la determinazione del reddito complessivo (intesa come sommatoria dei singoli redditi) nel quadro RN.

Eventuali regimi forfettari (artt. 80/86 Cts) si applicano soltanto al reddito d'impresa e non alle altre tipologie di reddito.

Ricordiamo che ai sensi dell'art. 84, comma 2 e 85, comma 7 vi è l'esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di OdV e Aps.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

ETS FISCALITA'

La tassazione secondo le regole delle singole categorie di reddito non riguarderà gli Ets commerciali per i quali tutti i proventi concorreranno a formare il reddito d'impresa.

L'Ets è commerciale se saranno prevalenti i proventi derivanti dallo svolgimento di attività d'interesse generale con marginalità $> 5\%$ rispetto a quelle attività svolte in perdita o in pareggio.

L'Ets è commerciale nel caso in cui i proventi derivanti dalle attività d'interesse generale remunerative sommati a quelli derivanti dalle attività diverse (art. 6 Cts) saranno prevalenti .

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

CONTABILITA' SEPARATA PER ATTIVITA' COMMERCIALI (1)

La normativa fiscale obbliga gli ETS che svolgano sia attività istituzionale che commerciale a tenere una contabilità separata che sia in grado di evidenziare le diverse appostazioni contabili in funzione della natura del singolo accadimento.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

CONTABILITA' SEPARATA PER ATTIVITA' COMMERCIALI (2)

Lo Stato Patrimoniale è unico, ma deve 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 annue di ammortamento.

Per il Conto Economico, è necessario da distinguere i proventi istituzionali da quelli commerciali e i costi istituzionali da quelli commerciali, con un'ulteriore sezione dedicata, ove presenti, ai costi promiscui.

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

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

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Attività di interesse generale e non commercialità degli ETS (1)

Definizione di ETS non commerciale (art 79 co. 5):

gli enti che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale di natura non commerciale

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Attività di interesse generale e non commercialità degli ETS (2)

I criteri per individuare la non commercialità delle attività svolte dagli ETS sono individuati dai commi 2, 3, 4 e 6 dell'art. 79 del CTS ossia si considerano non commerciali:

- le attività di interesse generale svolte dall'ETS a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto conto anche degli apporti della pubblica amministrazione e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (art. 79, comma 2)

Il CTS fornisce due criteri positivi per stabilire se queste siano non commerciali o meno, ancorandoli a parametri oggettivi, ossia la gratuità e il non superamento dei costi effettivi.

- le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale con reinvestimenti degli utili nell'attività (art. 79, comma 3)

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Attività di interesse generale e non commercialità degli ETS (3)

- le quote associative che non assumono natura di corrispettivo specifico (art. 79, comma 6).
- l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi in conformità alle finalità istituzionali. (art. 79, comma 6).

In quest'ultimo caso, se le cessioni di beni e prestazioni di servizi ad associati e familiari e conviventi avviene verso pagamento di corrispettivi specifici allora essi verranno sempre considerati commerciali e a seconda che essi avvengano con abitudine o occasionalità essi saranno considerati redditi di impresa o redditi occasionali

Ai sensi dell'art. 79 comma 4 si considerano non imponibili:

- le attività di raccolte pubbliche occasionali di fondi
- i contributi o apporti erogati dalle amministrazioni pubbliche per le attività ai commi 2 e 3.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

ETS FISCALITA'

La tassazione secondo le regole delle singole categorie di reddito non riguarderà gli Ets commerciali per i quali tutti i proventi concorreranno a formare il reddito d'impresa.

L'Ets è commerciale se saranno prevalenti i proventi derivanti dallo svolgimento di attività d'interesse generale con marginalità $> 5\%$ rispetto a quelle attività svolte in perdita o in pareggio.

L'Ets è commerciale nel caso in cui i proventi derivanti dalle attività d'interesse generale remunerative sommati a quelli derivanti dalle attività diverse (art. 6 Cts) saranno prevalenti.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Esempio per determinare la non commercialità dell'ETS

A: formato da

- Entrate «da attività articolo 5 commerciali»
- Entrate «da attività articolo 6 commerciali» (sponsorizzazioni escluse)
- Corrispettivi specifici degli enti

B: formato da

- Entrate «da attività non commerciali articolo 79 commi 2,3,4 lettera b)»
- Quote enti associativi (non aventi natura corrispettiva)

- SE $A < B$ = ENTE NON COMMERCIALE

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Esempio per determinare la non commercialità dell'ETS

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).

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Esempio per definire commerciale un ETS

€ 350.000	Proventi attività culturale	Art. 5 Cts	in perdita
€ 160.000	Proventi attività socio-sanitaria	Art. 5 Cts	in utile
€ 210.000	Proventi attività ristorazione	Art. 6 Cts	non rileva

L'Ets è commerciale perché i proventi dell'attività di interesse generale remunerativa (€ 160.000) sommati ai proventi delle attività diverse (€ 210.000) sono prevalenti rispetto a quelli dell'attività di interesse generale non remunerativa (€ 350.000).

Vale la pena rilevare come non abbia importanza che l'attività di ristorazione sia in utile o in perdita, in quanto trattasi in ogni caso di attività commerciale

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Esempio per definire non commerciale un ETS

€ 350.000	Proventi attività culturale	Art. 5 Cts	in perdita
€ 160.000	Proventi attività socio-sanitaria	Art. 5 Cts	in utile
€ 180.000	Proventi attività ristorazione	Art. 6 Cts	non rileva

L'Ets è non commerciale perché i proventi dell'attività di interesse generale remunerativa (€ 160.000) sommati ai proventi delle attività diverse (€ 180.000) sono inferiori rispetto a quelli dell'attività di interesse generale non remunerativa (€ 350.000).

Vale la pena rilevare come sia in questo esempio sia in quello precedente, i proventi derivanti dall'attività di ristorazione sono inferiori al 30% dei proventi complessivi

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

ETS ed Iva (1)

L'art. 10 Dpr 633/72 sostituisce ai nn. 15, 19, 20 e 27 la parola «*Onlus*» con la parola «*Ets non commerciale*» creando un rischio di imponibilità Iva delle prestazioni svolte da Ets che svolgono attività di interesse generale:

- Art.10, n.15) Prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati
- Art. 10, n. 19) Prestazioni di ricovero e cura compresa la somministrazione di medicinali
- Art. 10, n. 20) Prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù, didattiche di ogni genere anche per la formazione e riconversione professionale
- Art. 10, n. 27/ter) Prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in favore di anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti etc...

Il problema nasce dall'Art. 79, c. 2 del Cts che definisce non commerciali gli Ets che svolgono in modo esclusivo o prevalente una o più attività di interesse generale a titolo gratuito o dietro il pagamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

ETS ed Iva (2)

Il problema nasce dall'Art. 79, c. 2 del Cts che definisce non commerciali gli Ets che svolgono in modo esclusivo o prevalente una o più attività di interesse generale a titolo gratuito o dietro il pagamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi

Ora tali prestazioni di servizi sono esenti da Iva se svolte da Onlus ma le Onlus non debbono lavorare gratuitamente o in perdita.

Con la piena entrata in vigore del Cts, taluni Ets, che avranno corrispettivi superiori ai costi effettivi, dovranno applicare le aliquote Iva con la conseguenza che il costo complessivo del servizio aumenterà per effetto della applicazione dell'Iva.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

ETS ed Iva (3)

Per le ragioni innanzi dette, gli amministratori degli Ets devono monitorare costantemente l'attività e se a fine anno si rendono conto che l'Ente ha perso il requisito della non commercialità, devono comunicarlo al Runts entro 30 giorni dalla fine dell'esercizio.

Se ciò si verificasse, vi sarebbero importanti conseguenze

- sul fronte del trattamento Iva,
- sulla tassabilità dei proventi da raccolta fondi,
- sulla potenziale opzione per il regime forfettario ex art. 80,
- sul fronte della detrazione Irpef per i soggetti che erogano donazioni

Si potrà assistere a Ets che passano (da un anno all'altro) da una condizione di non commercialità ad una di commercialità e viceversa magari a causa di maggiori proventi o di minori costi rispetto alle previsioni.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

I REGIMI CONTABILI APPLICABILI AD UN ETS

I regimi contabili indicati si applicano

- per gli Ets non commerciali, alla sola attività di impresa
- per gli Ets commerciali, per tutte le attività svolte.

I regimi contabili sono i seguenti:

- Regime contabilità ordinaria
- Regime contabilità semplificata
- Regime forfetario ex art. 80 Codice del Terzo Settore
- Regime forfetario ex art. 86 Codice del Terzo Settore
- Regime forfetario ex art. 145 Testo Unico delle Imposte Dirette (in attesa di conferma)

L'ETS che svolge attività commerciale può tenere, ai fini fiscali, la contabilità semplificata se non supera determinate soglie di ricavi (commerciali) da ragguagliare ad anno:

- 400.000 euro per attività di prestazione di servizi
- 700.000 euro per tutte le altre attività

Superate queste soglie oppure per scelta, l'Ets determina il reddito in contabilità ordinaria (Libro Giornale e Libro degli Inventari) con il criterio di competenza.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Ets non commerciali (1)

Gli Ets non commerciali con riferimento

- all'attività complessivamente svolta, devono redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche che esprimano con completezza e analiticità le operazioni realizzate in ogni periodo di gestione, arrivando a rappresentare nel proprio bilancio in modo distinto fra loro le attività di interesse generale (art. 5) dalle attività diverse (art 6);

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Ets non commerciali (2)

- all'attività svolta con modalità commerciali, devono tenere scritture contabili previste dall'art. 18 del Dpr 600/1973, annotando cronologicamente in un apposito registro i
 - ricavi percepiti indicando per ciascun incasso:
 - 1) il relativo importo;
 - 2) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;
 - 3) gli estremi della fattura o altro documento emesso.
 - i costi sostenuti indicando per ciascun incasso:
 - 1) il relativo importo;
 - 2) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento;
 - 3) gli estremi della fattura o altro documento ricevuto.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Ets non commerciali (3)

Gli Ets non commerciali:

- per le attività commerciali esercitate, devono tenere la contabilità separata distinta dalla contabilità istituzionale;
- per le attività non commerciali, non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale;
- se effettuano raccolte pubbliche di fondi (art. 7) devono inserire all'interno del bilancio un rendiconto specifico dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione svolte durante l'esercizio.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

•Ets non commerciali (4)

Lo Stato Patrimoniale è unico, ma deve 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 annue di ammortamento.

Per il Conto Economico, è necessario da distinguere i proventi istituzionali da quelli commerciali e i costi istituzionali da quelli commerciali, con un'ulteriore sezione dedicata, ove presenti, ai costi promiscui.

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

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

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Ets commerciali

Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale ai sensi del art. 2214 del Codice Civile devono:

- tenere le scritture contabili proprie dell'impresa commerciale rappresentate da
 - libro giornale,
 - libro degli inventari,
 - altre scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa e conservare ordinatamente per ciascun affare gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevute, nonché le copie delle lettere, dei telegrammi e delle fatture spedite;
- redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio, e, se tenuto il bilancio sociale.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Attività diverse (1)

Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle elencate nell'articolo 5 del codice del Terzo settore.

CONDIZIONI PER L'ESERCIZIO DELLE ATTIVITA' DIVERSE:

- 1) L'atto costitutivo e lo statuto devono consentire l'esercizio delle attività diverse;
- 2) Le attività diverse devono essere secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale;
- 3) Occorre valutare le risorse impiegate nelle attività diverse rispetto alle risorse impiegate nelle attività di interesse generale.

Con apposito decreto sono definiti criteri e limiti al fine di una corretta definizione di «secondarietà» e «strumentalità». Il 19 maggio 2021 di concerto fra loro il Ministero delle Politiche Sociali ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze hanno firmato il decreto (DM 107) ed è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 26/07/2021 ed entrato in vigore il 10/08/2021.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Attività diverse (2)

Il DM 107/2021 definisce i due tratti caratterizzanti delle attività diverse: la strumentalità e la secondarietà.

Sono strumentali le attività che, indipendentemente dall'oggetto e dal grado di connessione con l'attività di interesse generale, siano esercitate esclusivamente per supportare, sostenere, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità solidaristiche e di utilità sociale dell'ETS. Si tratta di attività concepite come uno strumento di auto-finanziamento dell'ente.

Il carattere secondario delle attività diverse sussiste quando, in ciascun esercizio, alternativamente, i relativi ricavi non siano superiori:

- al 30% delle entrate complessive dell'ente;
- oppure al 66% dei costi complessivi dell'ente.

Tali limiti sono tra loro alternativi, essendo sufficiente che sia rispettato uno dei due affinché lo svolgimento di attività diverse sia legittimo.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale degli Ets art. 80

Caratteristiche essenziali del regime ex art. 80 CTS

- Necessità di opzione nella dichiarazione dei redditi (in caso di assenza dovrebbe comunque valere il comportamento concludente). Per ETS che intraprendono attività commerciale, opzione ex art. 35, Dpr 633/72;
- Durata dell'opzione fino a revoca (e comunque non inferiore a tre anni): decorre dall'anno d'imposta nel quale è esercitata;
- Applicazione di % per scaglioni – componenti positivi di reddito senza limite massimo;
- Riportabilità delle perdite ante opzione;
- Esclusione da indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Odv Aps (art. 86) (1)

Gli enti del terzo settore che applicano il regime forfettario di cui all'art. 86, ossia le Odv e le Aps, usufruiscono di notevoli semplificazioni in quanto sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili.

Ai sensi del comma 5 dell'art. 86 del d.lgs 117/2017 le Odv e le Aps mantengono comunque l'obbligo di conservare, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i documenti ricevuti ed emessi, di presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità definite dal D.P.R 322/98.

Al regime forfettario possono accedere solo gli Ets non commerciali, cioè gli Ets i cui ricavi delle attività considerate non commerciali saranno prevalenti sulle entrate di tipo commerciale. Sono perciò esclusi dal regime forfettario gli Ets che svolgono in modo prevalente attività commerciale e ad essi viene applicato il regime ordinario di determinazione del reddito.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Odv Aps (art. 86) (2)

Per accedere al regime forfetario, l'Ets esercita la relativa opzione nella dichiarazione annuale dei redditi.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel quale viene esercitata e fino a revoca ma non è possibile revocare l'opzione prima che sia decorso un triennio dal suo esercizio.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale degli Ets art. 86 (1)

Caratteristiche essenziali regime art. 86 (OdV e APS)

- Ricavi da attività commerciale anno precedente, max € 130.000,00 (in caso di superamento non si applica il corrente regime dall' 1/1 anno successivo)
- Reddito d'impresa pari all'1% dei ricavi (OdV) e 3% (APS)
- Opzione in dichiarazione dei redditi o ex art. 35 Dpr 633/72
- Esonero da obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili (permane obbligo conservazione documenti emessi e ricevuti, ex art. 22, Dpr 600/73)
- Esonero da obbligo di ritenuta ma indicazione nel mod 770 del percipiente e redditi erogati
- Esclusione da studi di settore, parametri e nuovi indici di affidabilità fiscale
- Non eseguono la rivalsa IVA nelle operazioni nazionali
- Le vendite e gli acquisti intracomunitari non sono assoggettate ad imposta

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale degli Ets art. 86 (2)

Caratteristiche essenziali regime art. 86 (OdV e APS)

- Le prestazioni di servizi rese o ricevute da soggetti non residenti non si considerano effettuate nel territorio dello Stato;
- Per le importazioni o esportazioni, applicano la normale regola iva ma non possono utilizzare plafond o le lettere d'intento;
- L'iva assolta sugli acquisti è indetraibile;
- Non versano iva (salvo punto successivo) e sono esonerate da tutti gli obblighi di cui al Dpr 633/72, ad eccezione della numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e bollette doganali, certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti (resta esonero ex art. 2 Dpr 696/96);
- Per le operazioni per cui risultino a debito iva (ad esempio quelle in reverse charge), emettono fattura o la integrano con l'aliquota e relativa imposta, versando il dovuto entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

I REGIMI FISCALI FORFETARI

Regime
forfettario
applicabile a
tutti gli Ets non
commerciali



Prestazioni di servizi	ART. 80 CTS
<i>Proventi commerciali fino ad € 130.000</i>	7%
<i>Proventi commerciali da € 130.001 ad € 300.000</i>	10%
<i>Proventi commerciali oltre € 300.000</i>	17%
Altre attività	
<i>Proventi commerciali fino ad € 130.000</i>	5%
<i>Proventi commerciali da € 130.001 ad € 300.000</i>	7%
<i>Proventi commerciali oltre € 300.000</i>	14%

Regime
forfettario
applicabile a
Odv e Aps
anche se Ets
commerciali



Organizzazioni del volontariato	ART. 86 CTS
<i>Proventi commerciali fino ad € 130.000</i>	1%
<i>Proventi commerciali oltre € 130.000</i>	Passa a regime Art. 80
Associazioni di promozione sociale	
<i>Proventi commerciali fino ad € 130.000</i>	3%
<i>Proventi commerciali oltre € 130.000</i>	Passa a regime Art.80

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato art. 84 (1)

Il comma 1 dell'articolo in parola elenca una serie di attività che sono considerate non commerciali se svolte, a determinate condizioni, dalle organizzazioni di volontariato. Tali attività si pongono come ulteriori rispetto a quelle ritenute di natura non commerciale per tutti gli enti del Terzo settore

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato art. 84 (2)

In continuità con quanto previsto dalla legge quadro sul volontariato (legge 266/1991), non si considerano commerciali le seguenti attività esercitate dalle organizzazioni di volontariato senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

- attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario
- cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario
- attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato art. 84 (3)

Il secondo comma introduce un'ulteriore agevolazione, stabilendo che i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'Ires. "Si tratta di una disposizione che introduce un beneficio specifico, con una novità nel panorama legislativo fiscale, permettendo alle organizzazioni che basano la propria attività sul supporto dei volontari, di evitare che il possesso degli immobili possa intaccare le risorse destinate allo svolgimento di attività di interesse generale meritevoli di tutela".

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale art. 85 (1)

L'articolo 85 è dedicato alle associazioni di promozione sociale e ne delinea il regime tributario in un'ottica di "sostanziale continuità" con la normativa preesistente.

In primo luogo, quindi, non si considerano commerciali le attività svolte da tali enti in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto, fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore (comma 1).

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale art. 85 (2)

Inoltre, non si considerano commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni, anche a terzi, di proprie pubblicazioni effettuate prevalentemente a favore degli associati e dei familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali (comma 2). Il comma 3, di contro, prevede che devono essere comunque considerate commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- gestione di spacci aziendali e di mense
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
- pubblicità commerciale
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale art. 85 (3)

Tuttavia, il comma 4 stabilisce che per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti a carattere nazionale, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal ministero dell'Interno (ex articolo 3, comma 6, lettera e, legge 287/1991), non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti o bevande presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi simili, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici. A tal fine, però, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni, previste per assicurare la non concorrenzialità sul mercato: l'attività deve essere strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e deve essere effettuata nei confronti degli associati e dei familiari conviventi per lo svolgimento di tale attività non ci deve avvalere di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale art. 85 (4)

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, la relazione illustrative precisa che "il mero utilizzo di strumenti specifici di diffusione rivolti per loro natura a un pubblico indistinto, come, ad esempio social network o sito internet, non comporta di per sé la perdita del beneficio, fatta salva la dimostrazione delle finalità commerciali nell'utilizzo dei predetti strumenti". I commi 5, 6 e 7, infine, prevedono rispettivamente che: le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti non si considerano commerciali le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale sono esenti dall'Ires.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (1)

Per le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato, il Codice introduce un nuovo regime agevolato. Infatti, in relazione alle attività commerciali eventualmente esercitate, tali enti possono scegliere di applicare un regime contabile semplificato, con tassazione forfetaria. L'opzione è esercitabile se nel periodo d'imposta precedente i ricavi percepiti non sono stati superiori a 130mila euro. Più in particolare, per avvalersi del regime, gli enti devono comunicare, nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività, di presumere la sussistenza del limite di 130mila euro di ricavi nell'esercizio precedente. In ogni caso, il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di accesso. Organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività rispettivamente pari all'1% e al 3%.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (2)

In caso di esercizio dell'opzione, la disciplina del trattamento fiscale dei componenti positivi e negativi riferiti ad anni precedenti a quello di entrata nel regime coincide con quella prevista per il regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali (art. 80 commi 5 e 6).

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario:

- sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, ma restano comunque assoggettate all'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi e di presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità ordinarie previste dal Dpr 322/98
- non sono tenute a operare le ritenute alla fonte, tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, devono indicare il codice fiscale del percettore e l'ammontare dei redditi erogati.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (3)

Ai fini Iva, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario:

- per le operazioni nazionali, non esercitano la rivalsa
- alle cessioni di beni intracomunitarie applicano la disciplina dettata dall'art. 41 comma 2bis DL 331/1991
- agli acquisti di beni intracomunitari applicano l'articolo 38, comma 5, lettera c), DL 331/1991
- alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi applicano la disciplina ordinaria dettata dagli articoli 7-ter e seguenti, Dpr 633/1972
- alle importazioni, esportazioni e operazioni assimilate applicano le regole ordinarie, fermo restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta
- in ogni caso, per qualunque tipo di operazione effettuata non hanno diritto alla detrazione dell'Iva assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (4)

Tali enti, inoltre, sono esonerati:

- dal versamento dell'Iva e da tutti gli altri obblighi previsti dal Dpr 633/1972, a eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti
- dall'obbligo di certificazione in relazione alle operazioni indicate dall'articolo 2, Dpr 696/1996. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e provvedono al versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (5)

Sempre ai fini Iva è stabilito che:

- il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta al regime forfetario comporta la rettifica della detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis, Dpr 633/1972. La detrazione deve essere effettuata nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta in cui sono state applicate le regole ordinarie
- in caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie deve essere operata un'analogia rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (6)

- nell'ultima liquidazione relativa all'anno in cui l'imposta è applicata nei modi ordinari deve essere computata anche l'Iva relativa alle operazioni per le quali l'esigibilità non si è ancora verificata. Nella stessa liquidazione può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto assoggettate al regime della liquidazione Iva secondo la contabilità di cassa (ex articolo 32-bis, DL 83/2012), i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati
- l'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'Iva è stata applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero utilizzata in compensazione.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (7)

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'Iva e delle imposte sul reddito nei modi ordinari, ovvero per il regime forfetario previsto in generale per gli enti del Terzo settore non commerciali dall'articolo 80. L'opzione, valida per almeno un triennio, deve essere comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (8)

Per evitare duplicazioni o salti di imposizione nei periodi di entrata o di uscita dal regime, il comma 15 stabilisce che nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto al regime ordinario, ovvero a quello disciplinato dall'articolo 80 del Codice (regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali), i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi. Viceversa i ricavi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario, ovvero da quello di cui all'articolo 80, a quello forfetario. Inoltre, nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto a un diverso regime, i costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Regime fiscale forfetario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale art. 86 (9)

Infine, nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri, nonché degli indici sistematici di affidabilità fiscale.

L'efficacia dell'articolo 86, peraltro, è subordinata ad apposita autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del ministero del Lavoro e delle politiche sociali, secondo quanto previsto dalla normativa europea in materia di aiuti di stato ex articolo 108, paragrafo 3, Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (vedi articolo 101, comma 10).

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Legge 398/91

La Legge 398/91 costituisce oggi un vantaggio per gli enti associativi con proventi commerciali nell'anno precedente non superano € 400.000 che optando per tale legge, versano forfettariamente il 50% dell'iva incassata su fatture/ corrispettivi.

Sul fronte delle imposte dirette la Legge 398/91 consente di applicare ai proventi commerciali un coefficiente di redditività del solo 3% maggiorato di proventi finanziari e plusvalenze.

Tale regime forfettario consente anche una lunga serie di semplificazioni: esonero dalla tenuta dei registri Iva, dalla dichiarazione annuale Iva, dalle comunicazioni trimestrali LIPE, dalla compilazione degli ISA, etc.....

Con l'entrata in vigore del Cts, gli enti associativi che si iscrivono al Runtts perdono la facoltà di permanenza nel regime agevolato.

Al di fuori del Runtts, potranno mantenere i benefici della Legge 398/91 esclusivamente le Asd/Ssd iscritte al CONI.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE D.LGS. 117/2017 - ETS: regimi contabili e fiscali

Motivazioni fiscali che incentivano iscrizione al Runts

- L'iscrizione al Runts permette, per numerose cessioni o prestazioni, di applicare il regime di esenzione Iva ex art. 10 prima previsto per le Onlus;
- L'iscrizione al Runts permette di optare per i regimi forfettari di cui agli artt. 80 e 86 del Cts che sono più favorevoli rispetto a quello dell'art.145 del Tuir;
- In presenza di erogazioni liberali corrisposte da privati ed imprese, l'iscrizione al RUNTS garantisce benefici maggiori ai donatori;
- Le ex Onlus potrebbero mantenere i benefici della detassazione trasformandosi in imprese sociali ed accantonando gli utili ad una speciale riserva indivisibile.

Motivazioni fiscali che incentivano iscrizione al Runts

Per le ASD l'iscrizione al RUNTS comporta la rinuncia alle agevolazioni contabili e fiscali contenute nella Legge 398/91 nonché, per i collaboratori, la perdita del regime di esenzione Irpef per i compensi sportivi