

EVENTO FORMATIVO - ÍETS Sviluppo IN ReteÍ



Í Gli aspetti contabili, fiscali e relativi adempimenti alla luce della riforma del Terzo SettoreÍ

Dott. Francesco Capogrossi Guarna

Presidente Commissione Terzo settore e Non profit ODCEC di Roma

Componente Gruppo di lavoro sul Terzo Settore CNDCEC

Roma 10 aprile 2019

ASPETTI CONTABILI E FISCALI ENTI TERZO SETTORE

1. Il regime fiscale degli ETS ai fini della tenuta contabile:

- 1.1. Normativa applicabile e disapplicazioni tributarie
- 1.2. Modalità commerciali e non commerciali
- 1.3. Criterio di prevalenza
- 1.4. Perdita di qualifica fiscale ed effetti contabili
- 1.5. Effetti sulle ex Onlus

2. Il nuovo regime forfetario degli ETS non commerciali

3. La fiscalità delle ODV, APS e i regimi agevolati

4. La tenuta e conservazione fiscale delle scritture contabili degli ETS:

- 4.1. Impianto contabile, separazione attività di interesse generale e diverse
- 4.2. Obblighi per la attività commerciale
- 4.3. I costi promiscui

5. Le raccolte fondi e gli obblighi di trasparenza

6. La rendicontazione del 5xmille nel periodo transitorio

7. L'impresa sociale e le misure fiscali. I regimi di contabilità fiscale

FISCALITÀ e LEGGE DELEGA È ART.9 co.1 L. n.106/2016

LEGGE DELEGA su QUALIFICA di «ENTE NON COMMERCIALE» e «ONLUS»

- “ Revisione qualifica fiscale di ENC in base alle finalità di interesse generale
- “ Regime fiscale di vantaggio in base all'impatto sociale generato
- “ «Revisione» della disciplina riguardante le ONLUS

ATTUAZIONE DELEGA nel Codice del Terzo Settore (CTS) È D.Lgs n.117/2017

- “ Permane un criterio basato sull'oggetto dell'attività (commerciale o non)
- “ **Nessun riferimento** per il regime fiscale alle finalità né all'impatto sociale
- “ Previsione di **ulteriori e diversi criteri** qualifica «attività commerciali» e non
- “ Possibilità di svolgere attività d'impresa anche in via esclusiva o principale
- “ **Abrogazione (non «revisione»)** disposizioni ONLUS (effetto penalizzante)
- “ **Altri interventi abrogativi di agevolazioni fiscali** per enti non profit non ETS

FISCALITÀ ETS ed ENTRATA IN VIGORE

DISPOSIZIONI FISCALI ENTI DEL TERZO SETTORE (ETS)

▪ **Previsioni applicabili in materia di imposte sui redditi - Art.79 co.1 CTS**

Agli ETS, diversi dalle imprese sociali (art.18 DLgs n. 112/2017), si applicano:

- le disposizioni del **Titolo X CTS (artt.79-89)** su *imposte redditi, imposte indirette e tributi locali, regime fiscale ODV e APS, regimi forfetari, scritture contabili*
- le norme del **Titolo II TUIR (artt.73-154)** su *soggettività, determinazione reddito e tassazione IRES* «**in quanto compatibili**»

▪ **Entrata in vigore norme fiscali (art.104 CTS, art.5-sexies DL n.148/17, **Telefisco 2018**)**

- Le norme fiscali, incluse quelle di coordinamento, abrogative o modificative di norme tributarie ante riforma, si applicano agli ETS a decorrere **dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione UE**, e comunque **non prima del periodo di imposta successivo** a quello di operatività del RUNTS (**ipotesi prevista da 1/1/2020 o 2021**)
- **Dall'1/1/2018** in via transitoria si applicano alle **ONLUS, ODV, APS** alcune norme fiscali agevolative ETS (artt.77, 78, 81, 82, 83, 84 co.2, 85 co.7, 102 co.1)

QUALIFICA ENTI DEL TERZO SETTORE (ETS)

ABROGAZIONE DEI REGISTRI VOLONTARIATO, PROMOZIONE SOCIALE e ONLUS

- Sono **abrogate le seguenti leggi speciali** (art.102 co.1-2):

1. L. n.266/1991 (**ODV**)
2. L. n.383/2000 (**APS**)
3. **DLgs n.460/1997, artt.10-29, art.20-bis DPR n.600/1973, art.150 TUIR (**ONLUS**)** a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e comunque non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del RUNTS

- **Fino all'operatività del RUNTS continuano ad applicarsi le norme previgenti**, senza soluzione di continuità, ai fini e per gli effetti dell'iscrizione nei Registri **ONLUS, ODV, APS, IMPRESE SOCIALI** che si adeguano al CTS entro il 3/8/2019 (24 mesi dalla entrata in vigore del CTS) - Art.101 co.2-3

DISAPPLICAZIONE NORME FISCALI AGLI ETS

DISAPPLICAZIONE norme TUIR agli ETS - Art. 89 co. 1 lett. a) CTS

- Art.143 co.3 lett.a-b) Non concorrenza reddito raccolte pubbliche, contributi PA
- Art.144 co.2,5,6 - Contabilità separata, lavoro enti religiosi, contabilità pubblica
- Art.145- Regime forfetario (ante correttivo applicabile solo a enti esclusi art.4 co.2-3 CTS).

*Il decreto correttivo al CTS ha previsto che gli **artt.143-148 TUIR** si applicano **agli enti religiosi ex art.4 co.3 CTS** limitatamente alle **attività diverse**.*

- Art. 148 co. 1-9 - Enti associativi fiscalmente agevolati («decommercializzazione»)
- abrogate le associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale (rimaste solo ETS), di formazione extrascolastica (art.89 co.4 CTS). **Il correttivo CTS non ha reintrodotta le «assistenziali di cui alla lett. e-ter co.1 art.10 e lett. a) co. 2 art.51 TUIR».**
 - **efficacia art.148 versione ante CTS** fino alla applicabilità delle norme fiscali del Titolo X CTS (**Risposta Telefisco 2018**)
 - **ETS esclusi dal mod.EAS enti associativi (art.94 co.4 CTS)**. Rimane in vigore per non ETS

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.1 lett. a) CTS

DISAPPLICAZIONE ETS

▪ **Art.143 co.3 lett. a)-b) TUIR (Reddito complessivo enti non commerciali)**

«**Non concorrono**» in ogni caso a formare il reddito:

- a) i **fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche** effettuate **ocasionalmente+**
- b) i **contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche** per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento (art. 8 co. 7 DLgs. n.502/1992 e succ. modif.) di **attività aventi finalità sociali** conformi ai fini istituzionali degli enti stessi (sia a fondo perduto che di tipo corrispettivo, ferma restando la rilevanza ai fini IVA).

NUOVA analoga PREVISIONE per ETS (art. 79 co.4 CTS):

- **identico contenuto lett.a)** , con obbligo di rendiconto (art.87 co.6) ed esenzione da ogni altro tributo fermo restando il regime di esclusione IVA (art.89 co.18)
- **contenuto lett.b) più ampio** in termini **oggettivi**, estendendo gli effetti della esclusione dal reddito per gli ETS non commerciali a tutte le tipologie di attività di interesse generale, non solo quelle tipiche del comparto sociale.

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.1 lett. a) CTS

DISAPPLICAZIONE ETS

- **Art.144 co.2, 5, 6 TUIR (determinazione dei redditi enti non commerciali)**

Co.2- Obbligo di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale esercitata.

L'art.87 co. 4 CTS prevede per l'attività commerciale (artt.5-6) degli ETS non commerciali l'obbligo di contabilità separata.

Co.5 - Per gli **enti religiosi** di cui all'art.26 L. n.222/1985 (*istituti religiosi, province e case civilmente riconosciute*), **con attività commerciali**, le spese relative **all'opera continuativa dei loro membri** sono determinate con i **criteri** ivi previsti (*deduzione importo pari al limite minimo annuo delle pensioni lavoratori dipendenti INPS ex DM 28/3/1986*).

Co.6 È **Esonero da contabilità separata** per gli **enti** soggetti alla **contabilità pubblica** qualora siano osservate le modalità ivi previste a norma di legge

(Riferimento superfluo vista l'esclusione delle amministrazioni pubbliche dagli ETS)

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.1 lett. a) CTS

DISAPPLICAZIONE ETS - Art. 148 (co. 1-9) È Enti di tipo associativo

Anomalia su IVA ex art.4 co.6 e 7 DPR n.633/72 in assenza di esplicita disapplicazione

Enti non commerciali con agevolazioni per attività rese nell'ambito associativo:

- “ Co. 1, 2 . enti associativi «*non privilegiati*»
- “ Co. 3, 8 . enti fiscalmente «*privilegiati*» e decommercializzazione (clausole statutarie)
- “ Co. 5, 6, 7, 8 . enti con ulteriori deroghe fiscali e decommercializzazione (statuti)

NUOVE PREVISIONI Art.79 co.6 CTS per gli ETS in forma associativa:

- **Non sono commerciali** le attività svolte nei confronti dei propri associati, familiari, conviventi **in conformità** alle finalità istituzionali dell'ente
- **Non concorrono a formare il reddito** le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi
- **Sono attività commerciali** le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti di associati, familiari o conviventi verso pagamento di **corrispettivi specifici**, compresi i contributi e le quote supplementari in funzione di maggiori o diverse prestazioni.

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.4 CTS

MODIFICA TIPOLOGIA ENTI ASSOCIATIVI (NON ETS) - Art.148 co.3 TUIR

Applicabilità ante CTS

1. associazioni politiche
2. associazioni sindacali
3. associazioni di categoria
4. associazioni religiose
5. associazioni assistenziali
6. associazioni culturali
7. associazioni sportive dilettantistiche (e SSD)
8. associazioni promozione sociale
9. associazioni di formazione *extra-scolastica* della persona

Applicabilità post CTS

1. associazioni politiche
 2. associazioni sindacali
 3. associazioni di categoria
 4. associazioni religiose
- Escluse**
- Escluse**
- Solo se non ETS**
- Escluse se non ETS (*)**
- Escluse**

(*) Per APS iscritte RUNTS si applica l'art.85 co.1 CTS

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI CONTROLLI FISCALI È ART.94 co.4 CTS CTS

DISAPPLICAZIONE ETS È MOD.EAS (Art.30 DL n.185/2008 conv. L. n.2/2009)

- Agli ETS non si applicano le disposizioni sul **mod.EAS** e comunque non sono **tenuti alla presentazione del modello.**

SOGGETTI OBBLIGATI EAS

Gli enti non commerciali associativi non ETS che fruiscono di agevolazioni fiscali (compresi quelli che si limitano a riscuotere le quote associative o i contributi versati dagli associati o partecipanti a fronte di semplice attività istituzionale):

- **ai fini dell'imposizione diretta** ex art.148 TUIR (co.1,3 e segg.)
- **ai fini IVA** ex art.4, co.4, 2° periodo DPR n. 633/1972.

Vengono meno alcuni **esoneri** o mod. **EAS semplificato** (art.30 co. 3-bis DL 185/08):

- **ODV** che svolgono attività commerciali non marginali (solo ETS)
- **APS** L. n.383/2000 (solo ETS)
- **Le ONLUS in generale, incluse quelle «parziarie»,** queste ultime obbligate (Circ. Ag.Entrate n. 45/2009) fino alla definitiva cessazione della qualifica con l'efficacia della **abrogazione del DLgs n.460/1997**

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.1 lett. a) CTS

DISAPPLICAZIONE ETS È Art.89 co.1 lett.a)

- Art. 149 del TUIR È Perdita di qualifica (anche ai fini IVA ex art. 4 u.c. del DPR 633/72)

Co.1: Indipendentemente dallo statuto, **l'ente perde la qualifica** non commerciale se **esercita prevalentemente attività commerciale** per un intero periodo d'imposta.

Co.2: Si tiene conto anche di parametri (%) indici di commercialità patrimoniali e reddituali (escluse attività «decommercializzate» ex artt. 143 e 148 TUIR).

Co.4: **Inapplicabile** ad associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI

NUOVA PERDITA QUALIFICA FISCALE Art.79 co.5, 5-bis, 5-ter CTS *cfr. parte qualifica fiscale ETS*

APPLICABILITÀ enti NON ETS È Art.89 co.3

Rimane **applicabile a qualunque ente non ETS il regime forfetario enti non commerciali** (in contabilità semplificata, anche non associativi, 10-25 % ai ricavi, nessuna semplificazione contabile) *cfr. parte contabilità*

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.1 lett. c) CTS

✓ **DISAPPLICAZIONE agli ETS** L. n.398 del 16/12/1991 (*regime forfetario*)

- **Enti associativi con proventi commerciali annui < 400 mila €** (*importo così elevato dal 1/1/2017 ex art. 1 co. 50 L. n.232/2016*)

Tipologia di ente associativo	Normativa
Associazioni sportive dilettantistiche , con o senza personalità giuridica, riconosciute dal CONI, affiliate FSN, DSA o EPS	<u>IN VIGORE</u> Ante e post CTS
Società di capitali e cooperative senza scopo di lucro riconosciute dal CONI, affiliate FSN, DSA o EPS (<u>art.1 art.90 L. n.289/2002</u>)	<u>IN VIGORE</u> Ante e post CTS
Associazioni senza scopo di lucro e <i>pro loco</i> con o senza personalità giuridica (<u>abrogato l'art. 9-bis DL 417/91 conv. L. 6.2.92 n.66</u>)	<u>ABROGATO</u> Art.102 co. 2 lett. e)
Associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro (<u>art. 2 co.31 L. n.350/2003</u>)	<u>ABROGATO</u> Art.102 co. 2 lett. f)

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.5 CTS

DISAPPLICAZIONE RIDUZIONE IRES - Art.6 DPR n.601/1973

Co. 1. IRES è ridotta alla metà nei confronti di:

- a) *enti e istituti di assistenza sociale, società mutuo soccorso, enti ospedalieri, di assistenza e beneficenza;*
- b) *istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;*
- c) *enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o istruzione;*
- c-bis) *istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.*

Co.2. La riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica.

La riduzione del 50% IRES:

- **non si applica** agli ETS iscritti nel RUNTS
- **si applica** agli enti **religiosi** civilmente riconosciuti (art.4 co.3) iscritti nel RUNTS ma limitatamente alle attività diverse (secondarie e strumentali ex art.6) da quelle art.5 (attività di interesse generale)

NOVITÀ ***È*** ***La riduzione IRES 50% è stata prima abrogata dalla Legge di Bilancio 2019 (art. 1 co.51-52) con decorrenza 1/1/2019 poi reintrodotta (L n. 12/2019 di conv. L. n.135/2018) ma dovranno essere individuate misure di favore compatibili con la UE***

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.7 CTS

SOSTITUZIONE RIFERIMENTI NORMATIVI «ONLUS» con «ETS» NON COMMERCIALI

- Si intendono riferite agli ETS non commerciali ex art.82 co.1 (*ETS comprese le coop sociali ed escluse le imprese sociali in forma di società*) le **disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili**.

- Al **DPR n.633/1972** sono apportate da «ONLUS» a «ETS» le seguenti modificazioni:
 - art.3 co.3 I° periodo (**esclusione** IVA operazioni divulgazione pubblicitaria gratuita in favore di ONLUS se gratuite - cfr. *Risoluzione Min.Fin. n.50/E/2000*).
 - art.10 co.1 numeri 15 (*trasporto malati e feriti*), 19 (*ricovero e cura*), 20 (*educative, formazione e aggiornamento*), 27-ter (*socio-sanitarie e assistenziali*)

- Alla **L. n.112/2016** (*assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare, c.d. «dopo di noi»*)
 - art.1 co.3 e art.6 co.9, su erogazioni liberali, donazioni e atti gratuiti da privati a trust o fondi speciali cui si applicano le agevolazioni per ODV art.83 co.1-2 CTS.

COORDINAMENTO NORMATIVO È ART.89 co.11-14 CTS

DIVIETO CUMULO DETRAZIONE/DEDUZIONE EROGAZIONI LIBERALI a ETS e NON ETS

- Ai soggetti che effettuano **erogazioni liberali** agli **ETS non commerciali** nonché alle **cooperative sociali**, **non si applicano**, per le medesime erogazioni liberali (co.11):

1.Art.15 co.1.1. [iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti nei Paesi non OCSE]

2.Art. 100 co.2 lett. h)

- **Deduzioni erogazioni liberali dal reddito imponibile non cumulabili** (co.12,13,14)

1.Art. 10 co.1 lett.g) [ONG] con detrazioni d'imposta di cui all'art.15 co.1.1.

2.Art. 100 co.2 lett. a) e b) [persone giuridiche con fini di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto, di ricerca scientifica] con l'art. 100 co.2 lett. h) [iniziative umanitarie, religiose o laiche, gestite da fondazioni, associazioni, comitati ed enti nei Paesi non OCSE]

3.Art. 153 co.6 lett. a) e b) [tutela ambientale e beni culturali] con l'art. 153 co.3 [gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi]

QUALIFICA FISCALE ETS NON COMMERCIALE - ART.79 co.5 CTS

ETS NON COMMERCIALI e CRITERIO DI PREVALENZA

Sono **ETS non commerciali** quelli che svolgono in via «**esclusiva o prevalente**» le attività di **interesse generale** (art.5) «con **modalità non commerciali**» (art.79 co.2-3)

ATTIVITÀ svolte con modalità NON COMMERCIALI- Art.79 co.2 CTS

(nessuna uniformità ai fini dell'IVA che segue i criteri del DPR n.633/1972 non modif. da CTS)

Sono «**non commerciali**» le attività di **interesse generale** svolte da ETS:

- a titolo **gratuito** (salvo il **margin**e di tolleranza del 5%)
- dietro **corrispettivi** che **non superano** i «**costi effettivi**» (diretti e indiretti)

Sono **incluse** quelle:

- **accreditate, contrattualizzate o convenzionate** con la **P.A.** (art.1 co.2 DLgs n.165/2001), **l'UE**, le **amministrazioni pubbliche straniere** o altri **organismi pubblici** internazionali
- **tenuto conto degli apporti economici** di tali enti, **salvo** importi di **partecipazione alla spesa** previsti dall'ordinamento (es. **ticket sanitari a carico utenza**).

NOZIONE DI «COSTI EFFETTIVI»

▪ Nozione di costi effettivi

Il CNDCEC aveva segnalato in sede di audizioni parlamentari che il legislatore, nel richiamare il confronto tra i corrispettivi del servizio reso o del bene ceduto con il costo effettivo, **avrebbe dovuto considerare un concetto di Í costo pieno** (c.d. «full costing»), **comprensivo:**

- dei costi diretti e indiretti di produzione
- dell'imputazione della quota relativa ai costi generali dell'ente.

Nonostante tale proposta non sia stata accolta in sede di correttivo, è **da ritenere che tale significato sia quello più coerente da applicare.**

In precedenza altre norme prevedevano, invece, un espresso riferimento ai **«costi di diretta imputazione»**:

- art. 143 co.1, secondo periodo TUIR
- DM 25 maggio 1995 per attività «marginali» ODV

I COSTI DI DIRETTA IMPUTAZIONE

Costi di diretta imputazione - Circolare soppressa Direzione Gen.II.DD. 26.11.1981 n.40

Riferimento ai costi specificamente imputabili (tutti quelli sostenuti per la realizzazione dell'opera e che compongono il valore dell'opera stessa)

- a) le materie prime acquistate e prelevate dal magazzino, quando l'acquisto di tali materie prime non sia stato effettuato in modo specifico per la fabbricazione del bene;
- b) le materie sussidiarie acquistate o prelevate dal magazzino;
- c) i semilavorati acquistati o prodotti dall'impresa;
- d) la mano d'opera diretta;
- e) gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella produzione;
- f) i costi industriali imputabili all'opera o fornitura (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, combustibile e olii minerali, ecc.);
- g) qualsiasi altro costo imputabile all'opera, tra cui le spese commerciali (es. provvigioni, spese viaggio).

Sono da escludere le spese generali, gli stipendi per il personale amministrativo, ecc., non essendo costi che attengono specificamente alla produzione.

I costi sostenuti per la produzione del bene dovranno essere indicati in modo analitico quali risultano dalle fatture o dagli altri documenti; gli altri costi non suffragati da specifica documentazione (es.: mano d'opera, materie prime prelevate da magazzino, ecc.) dovranno invece essere imputati secondo corretti principi contabili che dovranno essere esaurientemente illustrati a richiesta del funzionario accertatore. Occorre precisare, inoltre, che la "scheda di lavorazione" costituisce rilevazione extracontabile.

FISCALITÀ ETS - ART.79 co.2-bis CTS

MARGINE di TOLLERANZA 5% ATTIVITÀ COMMERCIALI ETS

Nuovo Art.79 co.2-bis CTS (necessita parere Commissione UE)

- La legge n.136/2018 di conv. DL n.119/18 (co.3 art.24-ter) ha aggiunto il co.2-bis secondo cui «**le attività di cui al co.2 (di interesse generale, ndr) si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi («effettivi») per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi**»
- La proposta originaria del 10% in sede di correttivo al CTS non è stata approvata a causa dei rilievi del Consiglio di Stato

Come funziona il limite di tolleranza del 5%

- La verifica (proventi non commerciali/commerciali) va fatta:
 - per ciascuna **attività di interesse generale**
 - per ciascun periodo d'imposta in cui **si può superare** il limite
 - **al massimo per due periodi consecutivi**
- Dal terzo periodo d'imposta l'ETS dovrà **adeguarsi ai criteri non commerciali (per almeno un periodo d'imposta)**, e qualsiasi scostamento rispetto ai parametri ivi previsti determina la **qualifica delle attività come commerciali**

FISCALITÀ ETS - ART.79 co.2-bis CTS

ESEMPIO CALCOLO margine di tolleranza 5% attività commerciali ETS

	Attività di interesse generale		Quote associative	Erogazioni liberali	Ricavi att.diverse	PROVENTI TOTALI
	A	B				
Proventi	290.000	205.000	30.000	20.000	400.000	945.000
Costi effettivi	300.000	200.000	-	-	250.000	750.000
Risultato	-	10.000	30.000	20.000	150.000	195.000
Scostam.%	-3%	2% (*)				
	NON comm.le	NON comm.le (*) <i>entro margine 5%</i>	Decommercializzata	Commerciale <i>(in ogni caso)</i>		

1° esercizio	Tot. <u>non</u> commerciali	545.000
	Tot. <u>proventi</u> commerciali	400.000
	Calcolo prevalenza	1,36

ETS non commerciale (se >1)

() Qualora il margine di scostamento venga superato per due esercizi i proventi saranno da qualificarsi commerciali.*

2° esercizio	Tot. <u>non</u> commerciali	525.000
	Tot. commerciali	400.000
	Calcolo prevalenza	1,31

ETS non commerciale (se >1)

3° esercizio	Tot. <u>non</u> commerciali	340.000
	Tot. commerciali	605.000
	Calcolo prevalenza	0,56

ETS commerciale (se <1)

FISCALITÀ ETS - ART.79 co.3 CTS

ATTIVITÀ NON COMMERCIALI ETS

Sono altresì non commerciali le seguenti attività di interesse generale:

a) ricerca scientifica «di particolare interesse sociale» (art.5 co.1 lett.h):

- svolta direttamente da ETS con finalità di ricerca di particolare interesse sociale
- con utili interamente reinvestiti in **ricerca** e **diffusione gratuita** dei risultati
- senza accesso preferenziale da altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente nonché ai risultati prodotti

b) ricerca scientifica (art.5 co.1 lett.h):

- **affidata** da ETS a università e altri organismi di ricerca (convenzioni) che la **svolgono direttamente** in **ambiti** e con **modalità DPR n.135/2003 (strutture operative, risorse professionali, finanziamenti adeguati, progetti di ricerca)**

b-bis) fondazioni ex-IPAB (nuovo introdotto dall'art.1 co.82 L. bilancio 2019):

- **Attività art. 5 co.1 lett. a), b), c)** svolta da tali enti sempreché **gli utili siano reinvestiti in attività sanitaria o socio sanitaria** e che **non siano deliberati compensi** agli organi amministrativi (necessita parere Commissione UE)

FISCALITÀ ETS - ART.79 co.4 CTS

ATTIVITÀ NON COMMERCIALI ETS

▪ **Non concorrono** in ogni caso a formare il reddito degli ETS **non** commerciali:

- a) i **fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche** effettuate **ocasionalmente** anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori (**commerciali se abituali**), in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione (cf. art.143 TUIR co.3 lett.a)
- b) i **contributi e gli apporti da amministrazioni pubbliche** (art.1 co.2 DLgs n.165/2001) per lo svolgimento **anche convenzionato o in regime di accreditamento DLgs n.517/93** (da ultimo **introdotto dal correttivo**) delle **attività di cui ai co. 2-3 art.79 CTS** (contenuto simile all'art.143 TUIR co.3 lett.b) **e si considerano non commerciali ai fini del calcolo di qualifica fiscale (nuovo co.5-bis)**

▪ **Esclusione IVA** attività raccolta fondi - Art.89 co. 18

- Le attività indicate all'art.79, co. 4, lett. a), fermo restando il regime di **esclusione dall'IVA**, sono **esenti da ogni altro tributo**.

FISCALITÀ ASSOCIATIVI - ART.79 co.6 CTS

DECOMMERCIALIZZAZIONE ATTIVITÀ ASSOCIATIVI (non APS)

- **Non sono commerciali** le attività svolte nei confronti dei propri associati, e dei «familiari e conviventi» **in conformità** alle finalità istituzionali dell'ente (cfr. art.148 co.1 TUIR)
- **Non concorrono a formare il reddito** le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi (cfr. art.148 co.1 TUIR)

- **Sono attività commerciali** le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti degli associati e dei «familiari e conviventi» verso pagamento di **corrispettivi specifici**, compresi i **contributi e le quote supplementari** determinati **in funzione delle maggiori o diverse prestazioni** a cui danno diritto.
- Tali corrispettivi concorrono a formare il reddito quali redditi d'impresa o diversi a seconda se abbiano carattere di abitualità o occasionalità (cfr. art.148 co.2 TUIR)

QUALIFICA FISCALE ETS COMMERCIALE - ART.79 co.5, 5-bis CTS

QUALIFICA FISCALE DI ETS COMMERCIALE È Criterio di prevalenza

“ Sono **ETS commerciali** (*indipendentemente dalle previsioni di statuto*) qualora:

- i proventi di attività di interesse generale **svolte «in forma d'impresa»**
- le attività diverse (art.6), **escluse le sponsorizzazioni** (nei limiti di apposito D.M.)

SUPERANO NEL MEDESIMO PERIODO D'IMPOSTA

- le **entrate da «attività non commerciali»** quali **contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative, ogni altra entrata assimilabile**, compresi i proventi e le **entrate non commerciali co. 2, 3 e 4 (sia lett. a) che b) art.79 CTS. (modif.correttivo)**

Si tiene conto del **«valore normale»** delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte **«con modalità non commerciali»**

ATTIVITÀ DIVERSE È Art. 6 CTS

- Gli ETS possono svolgere attività diverse da quelle di interesse generale (art.5) **a condizione che:**
 1. l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano (**anche senza un puntuale elenco, indicando l'organo competente per una loro futura individuazione**)
 2. siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale secondo criteri e limiti definiti con decreto Ministero del Lavoro (**in corso di pubblicazione**, come approvato dalla c.d. Cabina di Regia il 7 marzo 2019)
- Le **ODV** possono ricevere per le attività di interesse generale solo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, **salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'art.6** (come modif. DL n.119/2018 art. 24-ter).

Criteria

- **Secondarietà:** quando ricorra (**almeno**) **una** delle seguenti **condizioni:**
 1. i ricavi non sono superiori al 30% delle **entrate complessive**;
 2. i **ricavi non sono superiori al 66%** dei **costi complessivi** (inclusi quelli c.d. «figurativi»).
- **Strumentalità:** qualora, **indipendentemente dal loro oggetto**, sono **realizzate in via esclusiva per il perseguimento** delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dichiarate.

VALORE NORMALE EROGAZIONI LIBERALI IN NATURA

Ai fini **contabili** e di bilancio le **erogazioni liberali** possono trovare collocazione:

- **integralmente nel conto economico**, qualora **l'utilità si esaurisca nel corso dell'esercizio in cui sono state erogate**. In questo caso, la rappresentazione contabile viene effettuata come **onere figurativo** dell'esercizio, ovvero quello che l'ente avrebbe sostenuto per un eguale acquisto a titolo oneroso, e come **provento figurativo** dell'esercizio, di pari importo, poiché evidenzia l'arricchimento derivante dalla liberalità ricevuta
- **nello stato patrimoniale** per la parte che **non esaurirà la propria utilità nell'esercizio in corso e nel rendiconto di gestione per la quota parte di bene/servizio** che esplicherà la propria utilità nell'esercizio di erogazione, e poi negli esercizi successivi.

Deve attribuirsi una **adeguata quantificazione del valore delle erogazioni ricevute**:

- per contabilizzare gli *assets* nel bilancio dell'erogante (es. imprese) sia del beneficiario (ente)
- per la deducibilità/detraibilità fiscale del donatore essendo quindi **necessario individuare idonei criteri per la sua determinazione**

RILEVAZIONE VALORE NORMALE BENI/SERVIZI

- **Art.83 co.2 CTS** dispone che con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, **dovranno essere individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità.**

In **assenza di espressi riferimenti normativi**, è possibile richiamare i **principali indirizzi di prassi** che suggeriscono criteri per una **rilevazione ragionevolmente affidabile**

- *Agenzia delle Entrate* - Circolare n. 39E/2005 del 19/8/2005;
- *ex Agenzia Terzo settore* - Linee guida e schemi redazione dei bilanci di esercizio enti non profit (02/2009);
- *Consiglio Nazionale dei Ragionieri ed Economisti d'impresa* - Criteri di rilevazione, valutazione e rappresentazione di donazioni, legati ed altre erogazioni liberali per enti non profit;
- *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC)* . Raccomandazione n.2 CNDCEC su **la valutazione e l'iscrizione delle liberalità nelle aziende non profit** (06/2002);
- *Tavolo tecnico elaborazione principi contabili enti non profit* (CNDCEC, OIC, ex Agenzia del Terzo Settore) - Principio contabile n.1 . 05/2011 e n.2 sulle Erogazioni liberali, in bozza (05/2012).

RILEVAZIONE VALORE NORMALE BENI/SERVIZI

▪ Circolare n. 39E/2005 dell'Agenzia delle Entrate

Art. 9, comma 3 del TUIR, come il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni vengono erogati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.

Pertanto il riferimento è al **valore normale (o valore di mercato)**, la cui determinazione dovrà essere effettuata con riguardo al **valore desumibile in modo oggettivo da tariffe professionali o listini del soggetto erogatore** e, in mancanza, **da mercuriali** (ovvero listini del prezzo medio a cura delle camere di commercio), tenuto conto degli sconti d'uso.

Con riguardo all'impiego di **volontari abituali** (art.17 CTS), il loro **valore può essere determinato** in base al calcolo della «retribuzione oraria lorda» prevista dalla corrispondente qualifica nei contratti collettivi (DLgs n.81/2015) in relazione alle ore prestate di attività.

RILEVAZIONE VALORE NORMALE BENI/SERVIZI

▪ **Raccomandazione n. 2 del CNDCEC**

1. **limitare la possibilità di rilevare le donazioni di servizi**
2. porre alcune **condizioni da rispettare** per la loro registrazione
3. lasciare ai **documenti integrativi** delle informazioni offerte nei prospetti contabili il compito di **offrire notizie sul valore normale** dei servizi ricevuti.

- I servizi che possono essere valorizzati e contabilizzati sono quelli che richiedono una **preparazione specializzata**, forniti da soggetti in possesso di tale preparazione e che, se non ricevuti in donazione, sarebbero stati in ogni caso acquistati
- **Non** deve essere **rilevata** in bilancio **l'attività (gratuita)** svolta dai **consiglieri di amministrazione** nell'ambito dei loro compiti gestionali, né quella dei **volontari non specializzati**.
- I **prezzi di mercato** sono la **migliore espressione del valore normale** delle liberalità non monetarie (in caso di particolari asset in base a **valutazioni di un perito indipendente**).

ESEMPIO CALCOLO PREVALENZA Attività non comm.le/comm.le

	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Quote associative	150	200	100
Erogazioni liberali	100	50	0
Raccolte fondi occasionali	50	0	100
5 per mille	50	0	100
Valore normale prestazioni servizi	100	100	0
Corrisp.att.int.gen.(ricavi < costi effett.)	150	100	200
Totale proventi <u>non</u> commerciali	600	450	500
Sponsorizzazioni (*)	100	100	600
Totale sponsorizzazioni	100	100	600
Ricavi attività diverse 1 (**)	200	200	300
Ricavi attività diverse 2 (**)	100	100	180
Corrisp.att.int.gen.(ricavi > costi effett.)	100	100	50
Totale ricavi commerciali	400	400	530
Totale complessivo proventi	1.100	950	1.630
<i>limite max attività diverse 30% totale proventi</i>	330	285	489
Spese complessive	450	600	750
<i>limite max attività diverse 66% totale spese</i>	297	396	495

(*) Neutre nel calcolo di prevalenza

(**) Max 30% proventi complessivi (alternativo al limite 66%)

(**) Max 66% spese complessive (alternativo al limite 30%)

Calcolo prevalenza

	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Proventi <u>non</u> commerciali	600	450	500
Ricavi commerciali (escluse sponsor.)	400	400	530
Prevalenza non comm. se > 1	1,5	1,1	0,9

PERDITA QUALIFICA FISCALE - ART.87 co.7, ART.79 co.5-ter CTS

PERDITA DI QUALIFICA FISCALE di ETS NON COMMERCIALE (disapplicato art.149 TUIR)

- Il mutamento di qualifica fiscale opera **a partire dal «periodo d'imposta»** in cui l'ETS assume **natura commerciale (effetto retroattivo)** . **NUOVO Art.79 co.5-ter**
- La perdita di *status* fiscale non comporta il venir meno della **qualifica di ETS** nel diritto generale, *fermi restando i requisiti generali previsti dal CTS*
- **Non è previsto alcun rinvio sulla perdita di qualifica fiscale ai fini IVA**

EFFETTI e ADEMPIMENTI

- **Entro 3 mesi** dai presupposti per la qualifica di **ETS «commerciale»** ex art. 79 co.5 CTS (*proventi commerciali > ai proventi non commerciali*):
 - 1.tutti i **beni** del patrimonio da inserire **nell'Inventario** (art.15 DPR n.600/73)
 - 2.obbligo **scritture contabili regime ordinario** (artt.14-16 DPR n.600/73)
 - 3.registrazioni **tra l'inizio del periodo di imposta ed il momento in cui si perde la qualifica** da eseguire **entro 3 mesi** dalla **sussistenza dei presupposti**
- **Obbligo Registro Imprese** (art.11 CTS) e **scritture contabili** art.2214 cc (art.13 CTS)
- **Obbligo** (*non abrogato dal correttivo*) **di comunicare al RUNTS la perdita di qualifica entro 30 gg. da chiusura periodo d'imposta** pena **sanzioni fino a 5 mila** " (art.83 co.3)

PENALIZZAZIONE FISCALE ex ONLUS nel sistema ETS

“ Per gli **enti attualmente con qualifica di ONLUS** cambia il **profilo della tassazione diretta (IRES)** che risulta **penalizzato rispetto a quello previgente**, almeno per i soggetti operanti in settori che richiedono una organizzazione d'impresa ovvero un'attività sinallagmatica e corrispettiva

- Equa qualifica rilevante **solo ai fini fiscali**.
- **Soddisfa precisi requisiti soggettivi e oggettivi**.
- Con iscrizione all'Anagrafe presso la DRE Agenzia Entrate si ha **l'effetto costitutivo del diritto di usufruire delle agevolazioni fiscali (DM n.266/03)**.
- Equa **autonoma e distinta categoria diversa** dagli «enti non commerciali» (art.73 co.1 lett.c) TUIR).
- **Prescinde da qualsiasi indagine sull'oggetto** esclusivo o principale dell'ente e sulla **commercialità o meno** dell'attività svolta.

PENALIZZAZIONE FISCALE ex ONLUS nel sistema ETS

- Lo **status di ONLUS**, ai fini della imponibilità dei proventi, è **indipendente**:
 1. dal tipo di organizzazione utilizzata (se in forma di ~~la~~ impresa+o meno)
 2. dalla gratuità o corrispettività delle cessioni di beni o prestazioni
 3. dai margini di profitto.

- La **perdita di qualifica ONLUS** (e la sua cancellazione):
 - deriva dal venir meno di uno o più requisiti essenziali (art. 10, d.lgs. 460/1997)
 - non deriva mai dalla prevalenza di attività commerciali.

- Con la nuova veste di **ETS** (art. 79) **cambia il punto di osservazione fiscale**, passando per le ex ONLUS da una «decommercializzazione» delle attività «istituzionali» e da una «non concorrenza» dei proventi delle «attività connesse» a formare il reddito imponibile (art. 150, co.1-2, del TUIR) ad una **diversa fiscalità «commerciale/non commerciale»** per la sua qualifica (c.d. rapporto di «prevalenza»), con ogni conseguenza del caso.
- Le ONLUS più orientate al «mercato» potrebbero **valutare l'opzione della qualifica di impresa sociale** maggiormente conveniente in termini di fiscalità.

ONLUS FISCALITÀ IRES

Alle ONLUS, ad eccezione delle società cooperative, anche sociali, **si applicano**, in quanto compatibili, le disposizioni tributarie relative agli **enti non commerciali** (art.26 DLgs n.460/97, Circ.Min.Finanze n.168/98).

✓ Art.150 co.1 TUIR È ATTIVITÀ ISTITUZIONALE

Per le ONLUS, ad eccezione delle società cooperative, **non costituisce esercizio di attività commerciale** lo svolgimento delle **attività istituzionali** nel perseguimento di **esclusive finalità di solidarietà sociale**.

L'attività «**non è commerciale**» ai fini del TUIR (IRES) e prescinde da:

- **tipo di ente** con qualifica **ONLUS** che la pone in essere;
- **settore di attività** in cui opera la ONLUS;
- **tipo di organizzazione utilizzata**, se in forma di «impresa» o meno;
- **gratuità o corrispettività** delle cessioni di beni o prestazioni svolte.

Ai fini IVA possono esservi operazioni nei settori *istituzionali* soggette ad IVA.

ONLUS FISCALITÀ RES

✓ Art.150, co. 2 TUIR È ATTIVITÀ CONNESSE

I proventi da **attività direttamente connesse** non concorrono a formare il reddito imponibile (mantengono la natura commerciale ancorché esenti ma senza obbligo dichiarativo, solo IRAP)

- Sono **oggettivamente analoghe** a quelle istituzionali (*stessi settori*).
- Sono **a beneficio di chiunque** (*senza vincoli di destinazione*).
- Sono **operazioni di completamento e di migliore fruibilità** delle attività istituzionali (*es. preparazione personale specializzato*).
- Sono **funzionali al reperimento fondi** per finanziare l'attività istituzionale, salvo l'esclusione di **altre attività**.
- Sono **accessorie e integrative** a quelle istituzionali.
- **Non possono costituire una autonoma e separata attività**, ma svolgersi nel contesto e in connessione con l'attività istituzionale.
- **I proventi non devono superare il 66% delle spese totali.**
- **Non possono essere svolte in via esclusiva né principale.**

REGIME FISCALE ODV - ART.84 CTS

ATTIVITÀ NON COMMERCIALI ODV

- Le ODV traggono le loro **risorse economiche** (ex art.33 CTS) da *quote associative, contributi pubblici e privati, donazioni e lasciti, rendite patrimoniali, raccolta fondi, attività diverse* (secondarie e strumentali ex art.6, novità per ODV)
- Il regime fiscale ODV è stato esteso dal correttivo anche agli ENTI FILANTROPICI

1. Non sono commerciali, oltre all'art. 79 co.2-3, le attività **svolte senza impiego di mezzi organizzati professionalmente** a fini di concorrenzialità (cfr. DM 25.5.1995):

- a) **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 (il correttivo CTS ha ricompreso anche gli ETS filantropici);
- b) **cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari** sempreché sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- c) **somministrazione di alimenti e bevande** in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

2. Sono esenti IRES redditi immobili destinati all'attività non commerciale (in vigore da 1/1/2018). Tale regime è stato esteso anche alle ODV trasformate in enti filantropici

REGIME FISCALE APS - ART.85 CTS

ATTIVITÀ NON COMMERCIALI APS

1. Attività **in diretta attuazione** degli scopi istituzionali con **corrispettivi specifici** da associati, «familiari conviventi» o 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 di enti con almeno il 70% di ETS
2. Cessioni **anche a terzi** di **pubblicazioni prevalentemente** ad associati e «familiari conviventi» **verso pagamento di corrispettivi specifici** in attuazione degli scopi istituzionali (***solo ai fini imposte redditi***) (cfr. art.148 co.3 TUIR)
3. **In deroga sono commerciali:** cessioni di beni nuovi, somministrazioni di pasti, erogazioni di acqua, gas, energia elettrica, vapore, **prestazioni alberghiere, alloggio, trasporto, deposito, servizi portuali e aeroportuali, gestione spacci aziendali e mense, organizzazione viaggi soggiorni turistici, gestione fiere, esposizioni commerciali, pubblicità commerciale, telecomunicazioni e radiodiffusioni** (cfr. art.148 co.4 TUIR).

REGIME FISCALE APS - ART.85 CTS

ATTIVITÀ NON COMMERCIALI APS

4. Somministrazione di alimenti o bevande per APS ex L. n.287/1991 effettuata presso le sedi in cui viene svolta attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché **l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici** a condizione che:

a) sia strettamente complementare a quelle in diretta attuazione degli scopi istituzionali ed effettuata nei confronti di associati e «familiari conviventi»;

b) non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati (*cfr. art.148 co.5 TUIR*).

5. Non concorrenza alla base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti le quote e i contributi corrisposti alle APS

6. Non commerciali le attività di **vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito**, a condizione che sia curata direttamente dall'ente e svolta senza mezzi organizzati

7. Esenti IRES redditi immobiliari destinati ad attività non commerciale (in vigore da 1/1/2018)

REGIMI FORFETARI ETS (art.80 CTS), ODV e APS (art.86 CTS)

- Regimi opzionali determinazione e tassazione reddito attività commerciali per ETS non commerciali applicando coefficienti di redditività
- Per ETS non commerciali (non ODV o APS) si aggiungono altri componenti positivi e **non sono previste agevolazioni contabili (a differenza di ODV e APS)**
- Per **ODV e APS** permangono alcuni obblighi di conservazione documentale ed altri ai fini IVA, **non esercitano la rivalsa IVA** e non hanno diritto alla detrazione IVA
- Sono **esclusi** da studi di settore, parametri e indici sintetici di affidabilità

Tipo di attività	Ricavi commerciali	ETS	ODV	APS
Prestazione servizi	Fino a Ö130.000	7%	1%	3%
	Da Ö130.001 a Ö300.000	10%	Non applicabile	Non applicabile
	Oltre Ö300.000	17%	Non applicabile	Non applicabile
Altre attività	Fino a Ö130.000	5%	1%	3%
	Da Ö130.001 a Ö300.000	7%	Non applicabile	Non applicabile
	Oltre Ö300.000	14%	Non applicabile	Non applicabile

REGIME FORFETARIO ETS (art.80 CTS)

▪ Regime forfetario ETS

1. Si tratta di un regime analogo a quello dell'art.145 TUIR
2. L'ente deve essere fiscalmente «non commerciale»
3. Nessun limite massimo di ricavi
4. Si applica ai ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale, quando svolte con modalità commerciali, e a quelle diverse (sempre commerciali)
5. Al risultato dopo il calcolo del coefficiente di redditività si aggiungono i componenti positivi di reddito di cui agli artt. 86, 88, 89 e 90 TUIR (plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari)

- **L'opzione** è esercitata **nella dichiarazione annuale dei redditi o ex art.35 PR n.633/1972 in caso di inizio di attività commerciale**
- **Ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta** nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata (stessa modalità ed effetti dell'esercizio di opzione) e comunque **per un triennio**
- Vi è **riportabilità delle perdite precedenti all'opzione.**
- **L'DVA si applica nei modi ordinari**

REGIME FORFETARIO ART.145 TUIR ENTI NON ETS

È applicabile da qualunque ENTE NON COMMERCIALE, anche non associativo, **ESCLUSO dagli ETS, ammessi alla contabilità semplificata**

L'art. 89 co.3 CTS, prima delle modifiche del correttivo, ne prevedeva l'applicazione **solo agli enti esclusi** di cui all'art.4 co.2-3 CTS come segue:

- **enti esclusi ex lege ETS (co.2):**
 1. formazioni e associazioni **politiche, sindacati**, associazioni professionali e di **rappresentanza** di categorie economiche, associazioni **datori di lavoro**
 2. **enti soggetti a direzione, coordinamento** o controllati dai citati enti esclusi
- **enti religiosi civilmente riconosciuti (co.3):**
 1. **non iscritti** nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)
 2. **iscritti nel RUNTS** ma limitatamente alle **attività diverse (strumentali e accessorie ex art.6)** da quelle dell'art.5 (attività di interesse generale)

REGIME FORFETARIO ART.145 TUIR ENTI NON ETS

Caratteristiche

- Per enti non commerciali **ammessi alla contabilità semplificata** ex art.18 DPR n.600/73
- Può essere **applicato** da qualunque ente anche **non associativo**
- **Opzione, con durata almeno per un triennio**, per comportamenti concludenti di anno in anno (revoca in modello Redditi ENC)
- **Non** sono previste **semplificazioni contabili se non** per il rinvio alle modalità ridotte di cui al co.166 dell'art.3. L.23/12/1996 n.662
- **Reddito di impresa determinato forfetariamente** con coefficienti di redditività applicati sui ricavi commerciali
- **Può trovare convenienza** per gli enti con **volumi superiori ad € 400.000** (limite che non consente più il regime forfetario L. n.398/91)
- **Non** è prevista alcuna **forfetizzazione** o riduzione a fini **IVA**
- È fatto salvo il regime forfetario L. n.398/91 **che non può cumularsi nel medesimo periodo**
- Restano **applicabili i criteri generali DPR n. 633/72 IVA**

REGIME FORFETARIO ART.145 TUIR ENTI NON ETS

REGIME FORFETARIO ART.145 TUIR

Tipo di attività	Ricavi commerciali	Coefficiente redditività
Prestazioni servizi	fino a " 15.493,71	15%
	da " 15.493,72 a " 400.000	25%
Altre attività	fino a " 25.822,84	10%
	da " 25.822,85 a " 700.000	15%

Al risultato si aggiungono:

- Plusvalenze patrimoniali
- Sopravvenienze attive
- Dividendi e interessi
- Proventi immobiliari

REGIME FORFETARIO ART.145 TUIR ENTI NON ETS

✓ *Risoluzione Agenzia Entrate n.58/E del 24/6/2010*

Gli enti che si avvalgono del regime forfetario art.145 TUIR devono adempiere agli obblighi contabili dell'art.20 co. 3 DPR n.600/1973, sempreché rientrino nei limiti di ricavi ivi previsti.

Il richiamo all'art.18 DPR n.600/1973 che rinvia alle disposizioni di cui al co.166 dell'art.3. L.23/12/1996 n.662 (abrogate dalla L. n.244/2007) è alle modalità con cui tali enti sono tenuti agli obblighi di contabilità, non producendo alcun effetto sugli enti non commerciali.
Abrogazione della citata norma.

Art.20 co.3 DPR n.600/73

Se i ricavi (=volume d'affari) nell'anno precedente sono:

< €15.493,71 se avente ad oggetto servizi;

< €25.822,84 in tutti gli altri casi.

Contabilità ridotta art.3 co.166 L.n.662 23/12/1996:

- rimane obbligo fatturazione e certificazione
- registrazione cumulativa mensile Iva (giorno 15) fatture emesse e acquisti su registri o prospetti **DM 11-12/02/1997**
- rilevazione rimanenze entro termine mod. Redditi ENC
- conservazione documentazione a fini fiscali.

REGIME FORFETARIO ODV e APS (art.86 CTS)

✓ CARATTERISTICHE PRINCIPALI

- Si applica solo se **i ricavi** nell'esercizio precedente, ragguagliati al periodo d'imposta, sono **inferiori** a 130 mila euro
- **L'opzione** è esercitata **nella dichiarazione annuale dei redditi o ex art.35 PR n.633/1972** in caso di inizio di attività commerciale
- **Ha effetto** dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata e **cessa dal periodo d'imposta successivo** a quello in cui viene meno taluna delle condizioni previste
- Vi è **riportabilità delle perdite precedenti** all'opzione
- Fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi (art. 22 DPR n.600/1973) sono **esonerati** dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili
- **L'IVA, gli obblighi contabili, le ritenute d'acconto** seguono le previsioni della L. n.190/2014 relativa ai forfetari persone fisiche

REGIME FORFETARIO ODV e APS (art.86 CTS)

✓ CARATTERISTICHE PRINCIPALI

- È possibile **optare** per l'applicazione dell'IVA e dei redditi **nei modi ordinari**
- Sono **esonerati dal versamento IVA e da tutti gli altri obblighi previsti** dal DPR n.633/1972 **ad 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.
- Resta fermo **l'esonero dall'obbligo di certificazione** di cui all'art.2 del regolamento di cui al DPR n.696/1996 per particolari operazioni non soggette all'obbligo.
- In caso di **passaggio**, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie **è operata un'analoga rettifica della detrazione** nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.
- Il regime forfetario **cessa di avere applicazione** a partire **dal periodo d'imposta successivo** a quello in cui viene meno taluna delle condizioni previste.

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

Codice Terzo Settore (CTS)	Contenuto e obblighi
Art.87 co.1,2,3 lett.a)	Scritture contabili e documenti bilancio/rendiconto <u>attività complessiva</u>
Art.87 co.1 lett.b)	Scritture contabili attività <u>commerciale</u> (<u>non</u> esclusiva né prevalente)
Art.87 co.7	Scritture contabili <u>attività commerciale</u> (<u>esclusiva</u> o prevalente)
Art.87 co.6	Rendiconto raccolte pubbliche di fondi

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

Gli ETS (non in regime forfetario art.86 per ODV e APS), a pena di decadenza dai benefici fiscali, per attività complessiva (Art.87 co.1 lett. a) CTS devono:

- **redigere scritture contabili** cronologiche e sistematiche che esprimano con compiutezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione;
- **rappresentare** nel «**bilancio di esercizio di cui all'art.13**» (come modificato dal correttivo) le attività **diverse** (art.6) da quelle di **interesse generale** (art.5) [separazione contabile];
- **conservare** le scritture e la relativa documentazione per un periodo non inferiore a quello dell'art. 22 DPR n.600/73 (definizione accertamenti fiscali, in caso di controversia anche oltre il termine art.2220 cod.civ.).

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

✓ **TENUTA E CONSERVAZIONE SCRITTURE CONTABILI ETS**

- **Art.87 co.2 CTS- Attività complessiva**

- Gli obblighi del co.1 (**fiscali**) si considerano **assolti** qualora la **contabilità consti** di:

1. libro giornale
2. libro degli inventari
3. libri tenuti in conformità artt.2216-2217 c.c.

✓ **CONTABILITÀ ~~R~~RIDOTTA - Art.87 co.3 CTS (attività complessiva)**

- In caso di **proventi annui conseguiti inferiori** ad **€220.000**
(**limite modificato dal correttivo in analogia all'~~Art.~~Art.13 CTS**)

- Gli ETS **non commerciali** (*esclusi i forfetari ex art.86 ODV e APS*), **possono tenere:**
 1. in relazione ad **attività di interesse generale (art.5)** e **attività diverse (art.6)**
 2. il **rendiconto «per cassa» entrate e spese complessive** (art.13 co.2)
 3. **dall'anno successivo**, in luogo delle scritture contabili di cui alla lett. a) co.1

NORME GENERALI («civilistiche») SISTEMA CONTABILE ETS

✓ **Art. 2216 - Contenuto del libro giornale**

- Il libro giornale deve **indicare giorno per giorno le operazioni** relative all'esercizio dell'impresa.

✓ **Art. 2217 - Redazione dell'inventario**

- “ L'inventario deve redigersi **all'inizio dell'esercizio dell'impresa** e successivamente **ogni anno**, e deve contenere **l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima.**
- “ L'inventario si chiude con il **bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite**, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili. L'inventario **deve essere sottoscritto dall'imprenditore entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.**

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

“TENUTA E CONSERVAZIONE SCRITTURE CONTABILI ETS - Art.87 co.1 CTS lett. b)

✓ Attività svolte con modalità commerciali (non esclusive né prevalenti)

- Gli ETS non commerciali (non in regime forfetario ex art.86 ODV e APS) in relazione a:
 1. attività di interesse generale (art.5)
 2. attività diverse (art.6)

devono tenere le scritture contabili previste dall'Art.18 DPR n.600/1973 (contabilità semplificata) anche al di fuori dei limiti quantitativi del co.1, quindi per importi:

1. > **Ö400.000,00** per attività di servizi
2. > **Ö700.000,00** per altre attività

✓ Contabilità semplificata - Art.18 DPR n.600/1973

1. Registro **vendite, acquisti** e gli **altri** prescritti ai fini IVA (artt.23, 24, 25 DPR n.633/1972)
2. Registro **beni ammortizzabili** (art.16 DPR n.600/1973)
3. Registri **cronologici** dei ricavi percepiti e spese sostenute (modif. ex L. n.232/2016 dal periodo d'imposta 2017) con registrazione non oltre 60 gg. dall'incasso o dal pagamento (art.18 co.2)

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

- ✓ **ETS CON ATTIVITÀ COMMERCIALE D'IMPRESA ESCLUSIVA o PRINCIPALE**
Rientrano negli obblighi di cui agli Artt. 14-16 DPR n.600/1973

Obbligo di contabilità ORDINARIA (*indipendentemente dai ricavi*)

- “ **art.14, scritture imprese e società commerciali (libro giornale, libro inventari, registri IVA, scritture ausiliarie e di magazzino ove previsto, **altre scritture** richieste da natura e dimensioni dell'impresa);**
- “ **art.15, inventario e il bilancio** con il conto profitti e perdite (art.2217 c.c.) entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi;
- “ **art.16, registro beni ammortizzabili.**

- ✓ **Cfr. OBBLIGHI CONTABILI entro tre mesi in caso di PERDITA DI QUALIFICA FISCALE ETS non commerciale - Art.87 co.7 CTS entro 3 mesi dai presupposti ex art. 79 co.5 CTS (*proventi commerciali > ai proventi non commerciali*)**

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

✓ **TENUTA CONTABILITÀ SEPARATA - Art.87 co.4 CTS**

“ Gli ETS **non commerciali** in relazione **all'attività commerciale esercitata** (riferita alle attività di interesse generali e a quelle diverse) hanno **l'obbligo** di tenere la **contabilità separata** (l'art.144 co.2 TUIR è disapplicato per gli ETS).

✓ **POSSIBILI RIFERIMENTI da utilizzare**

“ **Ris. Ag. Entrate n.86/E del 13.3.2002**

La tenuta di una contabilità separata **non** prevede l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo **sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni** relative ad ogni attività.

“ **Art.144 co. 3 TUIR**

Per l'individuazione dei **beni relativi all'impresa** si applicano le disposizioni di cui all'articolo **65, commi 1 e 3-bis** (beni strumentali, crediti, beni in inventario ex 2217 c.c., beni nel registro beni ammortizzabili per enti in contabilità semplificata)

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

✓ **COSTI PROMISCUI**

Art.144 co. 4 TUIR (il CTS non prevede la sua disapplicazione, ed è quindi applicabile agli ETS)

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 importo** 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 (quadro RS 24, 25, 26 UNICO ENC)**; 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** .

$$\frac{\text{RICAVI e PROVENTI IMPRESA (att. comm.le)}}{\text{TOTALE DEI RICAVI E PROVENTI (ist.le+com.le)}} = \%$$

✓ **ONERI FIGURATIVI**

“ Possono esservi **oneri c.d. «figurativi»** (prestazioni gratuite volontari, uso gratuito fattori produttivi, ecc..) da valorizzare al «valore normale» tra le attività non commerciali. Tra i proventi vengono inserite le **«liberalità non monetarie»** ai fini della commercialità o meno dell'ETS (art.79 co.5 CTS).

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

✓ ESEMPI DEDUCIBILITÀ COSTI PROMISCUI

	1	2	3	4	5	6
Entrate Istituzionali	1.000	3.000	500	2.000	800	1.500
Ricavi Commerciali	300	500	600	1.200	800	200
Totale Entrate + Ricavi	1.300	3.500	1.100	3.200	1.600	1.700
A) Pro-rata % deducibilità	23%	14%	55%	38%	50%	12%
B) Costi Promiscui Totali	200	1.000	500	1.800	400	700
C) = BxA						
Costi Promiscui Deducibili	46	143	273	675	200	82

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

Prospetto RS Mod.REDDITI ENC

Nel prospetto RS sono indicati i dati rilevanti ai fini del calcolo della quota deducibile delle spese e degli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività.

Deducibilità delle spese e componenti negativi promiscui	RS24 Ricavi ed altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa	300 ,00
	RS25 Ricavi e proventi, compresi quelli relativi all'attività istituzionale	1.300 ,00
	RS26 Spese e altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività	200 ,00

La simulazione riguarda l'esempio n.1 della slide precedente con un pro-rata del 23%

- “ **Rigo RS24:** va indicato l'ammontare dei ricavi ed altri proventi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa.
- “ **Rigo RS25:** va indicato l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi conseguiti dall'ente (compresi quelli che non concorrono a formare il reddito d'impresa, quelli de commercializzati e quelli relativi all'attività istituzionale), senza tener conto di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.
- “ **Rigo RS26:** va indicato l'ammontare delle spese e degli altri componenti negativi (compresi gli ammortamenti e gli accantonamenti, nei limiti in cui ne è ammessa la deduzione, ai sensi delle disposizioni del capo VI del titolo I del TUIR) relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, nonché la rendita catastale rivalutata o il canone **di locazione, anche finanziaria, relativo ad immobili ad uso promiscuo.**

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI ETS

✓ **ESONERO CERTIFICAZIONE CORRISPETTIVI - Art.87 co.5 CTS**

- Gli ETS non commerciali non sono soggetti all'obbligo di **certificazione dei corrispettivi** (ricevuta o scontrino fiscale) limitatamente alle attività non commerciali di interesse generale (art.5) e alle **attività diverse art.6** (*in realtà le attività diverse hanno sempre natura commerciale*).
- Restano fermi gli **obblighi IVA** (Tit.II DPR n.633/1972 *fatturazione, registrazione, dichiarazione, versamento*).
- Sono fatti **salvi** gli esoneri previsti dal **regime forfetario per ODV e APS** (art.86)

✓ **ESONERI CONTABILI VOLONTARIATO (ODV) E PROMOZIONE SOCIALE (APS) REGIME FORFETARIO**

- **Art.86 co.5: esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta scritture contabili** ma obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi ex art.22 DPR n.600/1973;
- **Art.86 co.8: esonero dal versamento IVA e dagli altri obblighi previsti** (DPR n.633/1972) **ad eccezione** degli obblighi di numerazione e conservazione fatture di acquisto e bollette doganali, certificazione corrispettivi (*attività commerciale*) e conservazione dei documenti. Resta fermo l'esonero per le operazioni non soggette all'obbligo di certificazione ex art.2 DPR n.696/1996.

NORME FISCALI CONTABILITÀ ENTI NON ETS

Codice Terzo Settore (CTS) (DLgs n.117/17 e succ. modif.)	Contenuto e obblighi
Art.148 co.3-8 Art.20-bis DPR 600/73 Art.20 co.2 DPR 600/73 Art.20 co.1 e artt.14-18 DPR 600/73	Rendiconto economico-finanziario (Associazioni) Scritture contabili, bilancio/rendiconto (ONLUS) Raccolte pubbliche di fondi (Enti diversi) Attività commerciale (Enti diversi)

«**RENDICONTO**» **ASSOCIAZIONI NON ETS**

Art.148 co.3 TUIR e art.4 co. 4, 2° periodo e co.6 e7 DPR n.633/72

- Sono enti **associativi** che si avvalgono di particolari agevolazioni fiscali (decommercializzazione) con obbligo di redigere e approvare annualmente un rendiconto economico-finanziario.
- Il rendiconto, la cui mancata redazione ed approvazione determina la inapplicabilità delle agevolazioni:
 1. **prescinde dal regime contabile** adottato dall'ente;
 2. **non riguarda gli elementi patrimoniali;**
 3. **interessa l'attività** istituzionale, commerciale, %decommercializzata+;
 4. comporta **l'obbligo di conservare la documentazione ex art. 22 DPR n.600/73.**

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI NON ETS

✓ **OBBLIGHI CONTABILI per ONLUS, ODV (Onlus di diritto) e ONG (Onlus iscritte nell'Anagrafe) fino alla definitiva qualifica di ETS**

- **L'art.10 co.1 lett. g) DLgs n.460/1997 prevede l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto**
- **L'art.20-bis del DPR n.600/1973 disciplina le scritture contabili delle ONLUS, diverse dalle società cooperative, prevedendo gli obblighi a pena di decadenza dei benefici fiscali in relazione:
 1. alle attività complessivamente svolta (co.1 lett.a), commi 2, 3, 4);
 2. alle attività direttamente connesse (co.1 lett.b).**

✓ **MODALITÀ DI TENUTA CONTABILE e DI RENDICONTO**

- **scritture contabili cronologiche, sistematiche compiute e analitiche (*equipollenza con libro giornale e libro inventari*)**
- **documento con situazione patrimoniale, economica e finanziaria**
- **rendiconto entrate e spese se proventi inferiori a " 51.645,69 (deroga)**
- **scritture contabili attività connessa ex artt.14, 15, 16 e 18 DPR n.600/73 (*semplificata o ordinaria*)**
- **separazione attività direttamente connesse da quelle istituzionali**
- **conservazione documentazione**

NORME FISCALI CONTABILITÀ BILANCIO ENTI NON ETS

ATTIVITÀ COMPLESSIVA (distinta tra istituzionale e connessa) ONLUS

Proventi annuali	Libri e registri
< €51.645,69 (*)	- Rendiconto entrate e spese complessive
> €51.645,69	- Libro giornale, inventari - Scritture contabili cronologiche e sistematiche
Qualunque importo se si tratta di ente di volontariato o ONG	- Rendiconto entrate e spese complessive

(*) Trattandosi di ~~rendiconto~~ la determinazione del limite **per cassa** (rif. rendiconto entrate).

NORME FISCALI CONTABILITÀ RENDICONTO RACCOLTE FONDI ETS

✓ RACCOLTA FONDI ETS È Nuova definizione art. 7 CTS

- **Co.1** Per raccolta fondi si intende il **complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale**, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva.
- **Co.2** **Gli ETS possono realizzare attività di raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa**, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico, in conformità a linee guida da adottare con decreto del Ministero del lavoro (*ad oggi non emanate*).

Attenzione

Le raccolte fondi organizzate e continuative, previste dal CTS, rimarranno **in ogni caso di natura commerciale**, qualora l'attività svolta **abbia i requisiti per essere considerata l'attività di impresa**, essendo presenti ad es. in via esclusiva o prevalente scambi di beni o servizi dietro corrispettivi % di mercato, dovendo quindi **assoggettare a imposizione fiscale i relativi proventi**.

NORME FISCALI CONTABILITÀ E RENDICONTO RACCOLTE FONDI ETS

✓ **RACCOLTA FONDI ETS**

▪ **Art.79 co.4 CTS**

Ai fini fiscali non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli ETS i fondi pervenuti 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

✓ **ENTI NON ETS e RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI**

▪ **Si applica l'Art.143 co.3 lett. a) TUIR e l'Art. 20 co.2 DPR n. 600/73**

Gli enti che effettuano tali **raccolte** sono obbligati a **redigere**, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, apposito e **separato rendiconto** da cui risultano in modo chiaro e trasparente, anche con relazione illustrativa, **le entrate e le spese di ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione (criterio di cassa)**.

NORME FISCALI CONTABILITÀ RENDICONTO RACCOLTE FONDI ETS

✓ **RENDICONTO RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI ETS - Art.87 co.6 CTS**

▪ Gli **ETS** non commerciali (art.79 co.5) che effettuano **raccolte pubbliche di fondi**:

1. devono **«inserire»** all'interno del «**bilancio**» (art.13) uno specifico «**rendiconto**» redatto ai sensi dell'art.48 co.3, da depositare al RUNTS entro il 30 giugno;
2. **tenuto e conservato** ex art. 22 DPR n.600/1973;
3. dal quale risultino, 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 (art.79 co.4 lett.a).

▪ **L'obbligo si applica anche** ai soggetti **in regime forfetario ex art.86 (ODV, APS)**.

NORME FISCALI CONTABILITÀ RENDICONTO RACCOLTE FONDI ETS

✓ FAC-SIMILE RENDICONTO RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI

USCITE

A. Acquisto beni di modico valore	
B. Spese per allestimento manifestazione	
<i>b.1) noleggio stand</i>	
<i>b.2) noleggio furgoni</i>	
<i>b.3) spese per attrezzatura</i>	
C. Spese per promozione evento	
<i>c.1) volantini, stampe, spedizioni</i>	
<i>c.2) spese di pubblicità (tv, radio, ...)</i>	
<i>c.3) viaggi e trasferte</i>	
D. Rimborso spese volontari	
TOTALE USCITE	

ENTRATE

A. Donazioni libere	
<i>a.1) da enti privati (altre associazioni)</i>	
<i>a.2) da società</i>	
<i>a.3) da enti pubblici</i>	
B. Entrate manifestazione pubblica	
<i>b.1) vendita di beni di modico valore</i>	
<i>b.2) offerte in denaro</i>	
<i>b.3) offerta di servizi</i>	
TOTALE ENTRATE	

NORME FISCALI CONTABILITÀ RENDICONTO RACCOLTE FONDI ETS 5

✓ FAC-SIMILE RELAZIONE ILLUSTRATIVA RACCOLTA FONDI

▪ **Descrizione dell'iniziativa/manifestazione pubblica**

“ L'Ente _____, in data _____ ha svolto l'iniziativa e/o la manifestazione denominata _____, finalizzata alla raccolta pubblica occasionale di fondi da destinare ai seguenti progetti/attività: _____ (breve descrizione).

▪ **Modalità di raccolta fondi (ENTRATE da raccolta)**

“ Nel corso delle giornate di sensibilizzazione sono stati raccolti fondi per complessivi ” _____ (totale entrate).

“ Le donazioni raccolte si riferiscono ai contributi e alle liberalità ricevute come segue:

“ ” _____ contanti; ” _____ su c/c bancario; ” _____ su c/c postale

“ Le donazioni raccolte sono state effettuate da società per ” _____, enti privati/pubblici per ” _____ e persone fisiche per ” _____ per un totale di ” _____

“ Con l'ausilio del nostro personale e dei nostri volontari nelle diverse giornate sono stati raccolti i fondi come segue:

- prima giornata fondi per ” _____; seconda giornata fondi per ” _____

▪ **Spese relative alla manifestazione (USCITE)**

“ Per la raccolta sono state sostenute spese diverse per l'acquisto di _____ beni (tipologia beni, quantità, prezzo) _____ Le altre spese si riferiscono a : _____ (dettaglio tipologia e importo)

“ I fondi raccolti al netto del totale delle spese sostenute sono risultati essere pari a ” _____ e verranno impiegati per le finalità dell'ente in progetti/attività come segue : _____

5 x MILLE - NOVITÀ D.Lgs n.111 del 3.7.2017

✓ RIFORMA STRUTTURALE dell'istituto del 5 per mille

- **Accesso solo per ETS iscritti nel RUNTS** (esclusi quindi tutti gli altri enti non profit non ETS)
- **Nuove modalità e termini per l'accesso** al 5 per mille, la pubblicazione degli elenchi, la ripartizione delle somme e i dati per il pagamento **da definire con DPCM attuativo**
- Accelerazione delle procedure di riparto
- Conferma del **divieto di utilizzo delle somme percepite per coprire le spese di pubblicità** per campagne di sensibilizzazione sul 5 per mille
- Non risulta abrogato il DPCM del 7/7/2016 di modifica del DPCM 3/4/2010
- **Le nuove norme sui beneficiari decorrono dall'anno successivo all'operatività del RUNTS**

✓ **Nota Ministero del Lavoro n. 2106 del 26.3.2019** sulla **disciplina da applicare in tema di obblighi di rendicontazione e pubblicazione** se in base al nuovo dettato dell'art. 8 del D. Lgs. n. 111/2017 ovvero alla preesistente disciplina di cui agli artt. 12 e 12-bis DPCM 23.4.2010 (modificato ed integrato dal D.P.C.M. 7.7.2016). **Il Ministero, in assenza del DPCM attuativo, ritiene ancora vigente la precedente disciplina.**

5 x MILLE - ENTI BENEFICIARI («vecchia» disciplina in vigore)

✓ Enti del «volontariato» ammessi al 5 per mille - «vecchia» disciplina (in vigore)

1. **ODV** - Organizzazioni di volontariato L. n. 266 del 1991
2. **ONLUS** - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (art. 10 del Dlgs 460/1997)
3. **Cooperative sociali** e i consorzi di cooperative sociali L. n. 381 del 1991
4. **ONG** organizzazioni non governative idonee ai sensi della L. n. 49 del 1987 alla data del 29/8/2014 e iscritte all'Anagrafe ONLUS su istanza (art. 32, co. 7 della L. n. 125 del 2014)
5. **Enti ecclesiastici** delle confessioni religiose con cui lo Stato ha stipulato patti accordi e intese, considerate ONLUS parziali ai sensi del co. 9 dell'art. 10 del D. Lgs. n. 460 del 1997
6. **APS** - Associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno, ONLUS parziali ex co. 9 dell'art. 10 del D Lgs. n. 460 del 1997
7. **APS** - Associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali (art. 7, co. da 1 a 4, L. 383/2000)
8. **Associazioni e Fondazioni** di diritto privato che operano nei settori indicati dall'articolo 10, co. 1, lettera a) del Dlgs 460/1997.

5 x MILLE - OBBLIGHI DI RENDICONTO («vecchia» disciplina in vigore)

▪ DPCM 7.7.2016 (di modifica del DPCM 23.4.2010) - *Disposizioni su trasparenza e efficacia*

✓ **Obblighi di rendicontazione da parte dei beneficiari**

I soggetti destinatari **devono redigere un apposito rendiconto:**

- dal quale risulti con chiarezza la **destinazione** delle somme attribuite;
- utilizzando il **modulo** disponibile sul sito istituzionale delle Amministrazioni competenti;
- accompagnato da una **relazione illustrativa**;
- **entro un anno** dalla ricezione degli importi.

✓ **Trasmissione del rendiconto all'Amministrazione competente**

- In caso di importi percepiti **pari o superiori a 20.000 €**, i rendiconti e le relative relazioni devono essere trasmessi all'Amministrazione che ha erogato le somme per consentirne il controllo che potrà **richiedere ulteriore documentazione integrativa**;
- Gli enti con importi **inferiori a 20.000 € non sono tenuti**, salva espressa richiesta dell'amministrazione, all'invio del rendiconto e della relazione, che **dovranno comunque essere redatti entro un anno dalla ricezione** degli importi e **conservati per 10 anni**.

ALTRE NORME - 5 x MILLE ENP («vecchia» disciplina in vigore)

▪ DPCM 7.7.2016 (di modifica del DPCM 23.4.2010)

✓ **Pubblicazione e controllo dei rendiconti**

Le Amministrazioni erogatrici:

- sono tenute a **pubblicare i rendiconti e le relazioni illustrative** trasmessi dai beneficiari in un'apposita **sezione del proprio sito web, entro un mese dalla ricezione**;
- possono operare **controlli** amministrativo-contabili delle rendicontazioni, anche a campione e presso le sedi degli enti beneficiari.

✓ **Recupero delle somme non spettanti o non rendicontate**

Le somme erogate **sono soggette a recupero** qualora:

- l'erogazione sia stata determinata in base **dichiarazioni mendaci** o basate su false attestazioni;
- venga accertato che il contributo erogato sia stato **impiegato per finalità diverse da quelle perseguite istituzionalmente** dal soggetto beneficiario;
- le somme erogate **non siano state oggetto di rendicontazione**;
- gli enti obbligati alla trasmissione **non abbiano inviato il rendiconto e la relazione**;
- gli enti non obbligati alla trasmissione del rendiconto **non ottemperino alla richiesta di trasmettere, ai fini dei controlli, il rendiconto, la relazione illustrativa** e l'eventuale ulteriore documentazione;
- a seguito di controlli, l'ente beneficiario sia risultato **non in possesso dei requisiti**;
- **dopo l'erogazione delle somme, l'ente risulti aver cessato l'attività o non svolgere più l'attività.**

RENDICONTO 5xmille

- Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha emanato (dicembre 2010 e luglio 2013) le linee guida per la predisposizione del **rendiconto** circa la destinazione delle quote del **5‰ dell'Irpef+** fornendo le necessarie istruzioni ed un **Modello FAC-SIMILE**, ancorché non obbligatorio.



RENDICONTO DEGLI IMPORTI DEL "5 PER MILLE DELL'IRPEF" PERCEPITI DAGLI AVENTI DIRITTO

Anagrafica

Denominazione sociale _____
(eventuale acronimo e nome esteso)
Scopi dell'attività sociale _____

C.F. dell'Ente _____
con sede nel Comune di _____ prov _____
CAP _____ via _____
telefono _____ fax _____ email _____
PEC _____
Rappresentante legale _____ C.F. _____

Rendiconto anno finanziario _____

Data di percezione del contributo _____
IMPORTO PERCEPITO _____ EUR

- 1. Risorse umane _____ EUR
(dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: compensi per personale; rimborsi spesa a favore di volontari e/o del personale). N.B. nel caso in cui i compensi per il personale superano il 50% dell'importo percepito è obbligatorio per le associazioni allegare copia delle buste paga del personale imputato fino alla concorrenza dell'importo rendicontato.
- 2. Costi di funzionamento _____ EUR
(dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: spese di acqua, gas, elettricità, pulizia; materiale di cancelleria; spese per affitto delle sedi; ecc...)
- 3. Acquisto beni e servizi _____ EUR
(dettagliare i costi a seconda della causale, per esempio: acquisto e/o noleggio apparecchiature informatiche; acquisto beni immobili; prestazioni eseguite da soggetti esterni all'ente; affitto locali per eventi; ecc...)
- 4. Erogazioni ai sensi della propria finalità istituzionale _____ EUR
(N.B. In caso di erogazioni liberali in favore di altri enti/soggetti è obbligatorio allegare copia del bonifico effettuato)
- 5. Altre voci di spesa connesse alla realizzazione di attività direttamente riconducibili alle finalità e agli scopi istituzionali del soggetto beneficiario _____ EUR
- 6. Accantonamento _____ EUR
(è possibile accantonare in tutto o in parte l'importo percepito, fermo restando per il soggetto beneficiario l'obbligo di specificare nella relazione allegata al presente documento le finalità dell'accantonamento allegando il verbale dell'organo direttivo che abbia deliberato l'accantonamento. Il soggetto beneficiario è tenuto ad utilizzare le somme accantonate e a rinviare il presente modello entro 24 mesi dalla percezione del contributo)

TOTALE _____ EUR

I soggetti beneficiari sono tenuti a redigere, oltre al presente rendiconto, una relazione che dettagli i costi inseriti e sostenuti ed illustri in maniera analitica ed esaustiva l'utilizzo del contributo percepito.

_____, Li _____

Firma del rappresentante legale (per esteso e leggibile)

Note: Il rendiconto deve essere compilato in modalità digitale cliccando sugli appositi spazi e successivamente stampato, firmato - dal legale rappresentante - e inviato, mediante raccomandata A/R oppure all'indirizzo PEC rendicontazione5xmille@pec.lavoro.gov.it - completo della relazione illustrativa e della copia del documento di identità del legale rappresentante.

dott. Francesco Capogrossi Guarna . 10.04.2019

RENDICONTO 5xmille È *istruzioni e principali questioni*

Principali istruzioni 2013 Min.Lavoro modificative rispetto al 2010:

- l'obbligo di allegare sempre una relazione descrittiva per la destinazione della quota ricevuta
- la possibilità di accantonare in tutto o in parte l'importo percepito (c.d. accantonamento) specificando le finalità dell'accantonamento e allegando la delibera effettuata dall'organo competente nonché la documentazione a supporto di tale differimento,
- L'obbligo di allegare una dichiarazione del rappresentante legale dell'ente per certificare che l'acquisto di beni mobili registrati non è stato oggetto di altri contributi pubblici,
- l'obbligo di allegare copia delle buste paga del personale imputato fino alla concorrenza dell'importo rendicontato nel caso in cui i compensi per il personale superano il 50% del percepito
- L'obbligo di inviare il rendiconto, ove obbligatorio, al Ministero del Lavoro esclusivamente in via cartacea per raccomandata a/r e non via pec
- possibilità di redigere un bilancio sociale in alternativa al rendiconto.

RENDICONTO 5xmille *È istruzioni e principali questioni*

✓ *Devoluzione patrimonio e 5 per mille*

- Il contributo del 5 per mille **non può essere devoluto**. Infatti, ai sensi del DPCM del 23/4/2010 art. 11 commi 5, l'ente beneficiario non ha diritto alla corresponsione del contributo qualora, prima dell'erogazione delle somme allo stesso destinate, risulti aver cessato l'attività' o non svolgere più l'attività' che da' diritto al beneficio.
- **Unica deroga nel caso in cui l'ente sia stato autorizzato alla devoluzione dall'Ex Agenzia del Terzo Settore prima della norma suddetta. Solo all'Agenzia delle Entrate spetta l'individuazione dei beneficiari e il conteggio della somma ricavabili dalle dichiarazioni dei redditi.** (v. anche decisione del ricorso straordinario al Presidente della Repubblica previo parere n. 2627/2011 reso nell'adunanza del 14 novembre 2012 dal Consiglio di Stato, Sezione II)

✓ *Riscossione in prossimità chiusura anno*

- Nel caso in cui la **riscossione** dell'importo del 5% dell'IRPEF+ **cade in prossimità della chiusura dell'anno** e, di conseguenza, **il bilancio non può rendere conto dell'utilizzo dell'intero ammontare della somma percepita, tale obbligo**

RENDICONTO 5xmille È istruzioni e principali questioni

✓ **Accantonamento**

- È possibile per le associazioni beneficiarie del contributo **accantonare in tutto o in parte l'importo percepito**, fermo restando che l'Ente beneficiario deve specificare nella relazione allegata al rendiconto le finalità dell'accantonamento effettuato ed **allegare il verbale dell'organo competente previsto dallo Statuto in cui viene deliberato l'accantonamento e specificata la destinazione delle somme.**
- Inoltre, **l'Ente beneficiario dovrà allegare tutta la documentazione relativa al futuro utilizzo delle somme** (es: in caso di accantonamento per costruzione immobile o sua ristrutturazione l'Ente dovrà allegare permessi di costruzione, progetti e/o preventivi di spesa).
- È **obbligatorio**, comunque, per gli Enti **spendere tutte le somme accantonate e rinviare il modello di rendiconto opportunamente compilato entro 24 mesi** dalla percezione del contributo.

✓ **Cessione del credito**

- È possibile la **cessione del credito dopo la pubblicazione dell'elenco definitivo** in cui l'ente risulta ammesso al contributo del 5 per mille. La data da cui occorre rendicontare le spese decorre comunque dalla avvenuta pubblicazione dell'elenco definitivo in cui l'ente risulta ammesso al contributo del 5 per mille.

RENDICONTO 5xmille *È istruzioni e principali questioni*

✓ *Rimborso anticipazione somme soci*

“ È possibile rimborsare le anticipazioni ai soci **ove si tratti di un programma di investimento strutturale e le spese siano state destinate esclusivamente alle finalità di utilità sociale** che contraddistinguono l'Ente interessato. Pertanto si richiede una **relazione illustrativa alla quale si dovrà fare riferimento negli anni successivi e, secondo il caso, ulteriori integrazioni (es. atto di acquisto di un immobile).**

✓ *Bilancio sociale*

Il rendiconto non dovrà essere predisposto e trasmesso solo nel caso in cui il soggetto beneficiario rediga un bilancio sociale. A tale proposito si specifica che:

1. il bilancio sociale sia pubblicato sul sito dell'ente dovrà essere inviata la sola comunicazione della avvenuta pubblicazione sul sito e la delibera dell'organo competente di approvazione dello stesso.
2. Qualora il bilancio sociale non sia pubblicato sul sito dell'ente dovrà essere trasmesso al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali allegando la delibera dell'organo competente di approvazione dello stesso, con le stesse tempistiche previste per la trasmissione del Rendiconto.

RENDICONTO 5 x MILLE È nuove previsioni *(non ancora applicabili)*

✓ **TRASPARENZA IMPORTI - Art.8 DLgs n.111/2017** (manca il decreto operativo sul 5xmille)

▪ **Comma 1:** I beneficiari del 5xmille hanno l'obbligo di:

1. redigere un **rendiconto (con apposito schema)**, **entro un anno** dalla ricezione delle somme;
2. **accompagnare** il rendiconto da una **relazione illustrativa** da cui risultino in modo chiaro, trasparente e dettagliato la destinazione e l'utilizzo delle somme percepite (**criterio di cassa**);
3. **trasmettere il rendiconto** all'amministrazione erogatrice **entro i successivi 30 giorni** (ETS a prescindere dall'importo, ante DLgs n.111/2017 solo se importo > 20 mila €)

▪ **Comma 2:** I beneficiari del 5xmille hanno altresì l'obbligo di:

- **pubblicare** sul proprio sito **web**, **entro 30 giorni dalla scadenza** del termine di trasmissione, **gli importi ed il rendiconto**, dandone **comunicazione** all'amministrazione erogatrice nei **successivi sette giorni**.

RENDICONTO 5 x MILLE È nuove previsioni *(non ancora applicabili)*

✓ **TRASPARENZA DESTINAZIONE CONTRIBUTO 5XMILLE È Art.8 DLgs n.111/2017**

“ **Comma 3: Violazioni e sanzioni**

- In caso di **violazione** degli obblighi di **pubblicazione via web** del rendiconto 5xmille l'amministrazione erogatrice **diffida il beneficiario** ad effettuare la citata pubblicazione con un **termine di 30 giorni**;
- In caso di **inerzia** provvede all'irrogazione di una **sanzione amministrativa** pecuniaria pari al **25 per cento del contributo percepito**.

“ **Comma 4: Pubblicazione elenchi**

- L'amministrazione erogatrice **pubblica sul proprio sito web entro 90 giorni** dalla erogazione del 5xmille gli **elenchi** dei **beneficiari** con il relativo **importo** nonché il **link** al rendiconto pubblicato sul sito web del beneficiario, **entro 30 giorni dall'acquisizione dei dati dall'ente**.

RENDICONTO 5 x MILLE È nuove previsioni *(non ancora applicabili)*

✓ **TRASPARENZA DESTINAZIONE CONTRIBUTO 5XMILLE È DLgs n.111/2017**

“ **Altre disposizioni sulla rendicontazione - Comma 7: *Spese di pubblicità***

“ I beneficiari del 5xmille **non possono utilizzare le somme per coprire le spese di pubblicità sostenute per campagne di sensibilizzazione sulla destinazione della quota**, a pena di **recupero** del contributo utilizzato in violazione di tale divieto.

“ **Nessuna conferma sulla sostituzione del rendiconto con il bilancio sociale**

“ **Non** è confermata dalle nuove norme **la possibilità di sostituire il rendiconto del 5xmille con il bilancio sociale pubblicato on line** (*ipotesi prevista dalle linee guida del Ministero del Lavoro emanate nel 2013*)

IMPRESA SOCIALE - MISURE FISCALI e IMPOSTE SUL REDDITO

✓ **Art. 18 co. 1 e 2 - DLgs n.112 del 3.7.2017 e correttivo DLgs n. 95 del 20.7.2018**

Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali:

- **Le somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva** di cui all'art.15 (max 3% degli utili netti annuali, dedotte eventuali perdite di esercizi precedenti);
- **Le somme destinate a riserva** (ex art. 3 co.1 e 2):
 1. per lo svolgimento dell'attività statutaria o per l'incremento del patrimonio;
 2. per il rimborso ai soci del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti dell'art. 3 co.3 lett. a) (per le imprese sociali costituite in forma di società);

L'utilizzo delle riserve a copertura di perdite è consentita e non comporta la decadenza dal beneficio, sempre che non si dia luogo a distribuzione di utili fino a quando le riserve non siano state ricostituite

- **Le imposte sui redditi riferibili alle variazioni in aumento e in diminuzione** effettuate ex art. 83 TUIR (nel caso in cui si determini un maggior utile destinato a incremento del patrimonio).
La detassazione opera anche con riferimento agli utili prodotti con lo svolgimento di attività secondarie e strumentali, se reinvestiti nelle modalità sopra specificate.

- **Sono escluse da studi di settore, indici di affidabilità fiscale, società di comodo e in perdita sistemica**

IMPRESA SOCIALE - PROFILI FISCALI e IMPOSTE SUL REDDITO

- ✓ **Risultano imponibili gli utili distribuiti sotto qualsiasi forma (nei limiti di cui all'art. 3 co. 3):**
 - Distribuzione diretta o indiretta di dividendi ai soci (anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o emissione di strumenti finanziari);
 - Erogazioni liberali a favore di altri ETS diversi dalle imprese sociali finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale.

Nel rispetto del principio di assenza dello scopo di lucro, in ogni caso gli utili a ciò destinati devono essere inferiori al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti.

✓ **Art,18 co.3-4**

In linea con le agevolazioni per start up e PMI innovative (art. 29 D.Lgs. 179/2012), sono previsti **vantaggi fiscali per i contribuenti che capitalizzano le imprese sociali costituite in forma di società** (incluse società cooperative) e che abbiano acquisito la **qualifica** di impresa sociale **da non più di 5 anni**.
(EFFICACIA: subordinata all'autorizzazione da parte della Commissione Europea)

Tali agevolazioni sono estese anche agli atti di dotazione e ai contributi di qualsiasi natura posti in essere a favore delle fondazioni (comma 5).

IMPRESA SOCIALE È SCRITTURE CONTABILI

✓ *Fini civilistici (art. 9 D. Lgs. n. 112/2017)*

Comma 1

- L'impresa sociale deve tenere il **libro giornale** e il **libro degli inventari** in conformità al codice civile, deve **redigere e depositare** presso il **registro delle imprese** il **bilancio di esercizio** redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli **artt. 2423 e segg., 2435- bis o 2435-ter del codice civile**, in quanto compatibili.

✓ *Fini fiscali (art. 87 co. D. Lgs. n. 117/2017)*

- **Scritture obbligatorie** (ETS commerciali) artt. 14-15-16 DPR n. 600/1973 (**contabilità ordinaria**):
 1. libro giornale
 2. libro inventari
 3. registri IVA
 4. altre scritture richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa
 5. inventario e bilancio entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi
 6. registro beni ammortizzabili