



## LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: Nuove prospettive ed opportunità?

### *Aspetti fiscali della riforma*

Luigi Turrini – Dottore Commercialista in Bologna

# TITOLO X REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

**ART. 79 CTS** – Disposizioni in materia di imposte sui redditi

## **Comma 1: NORME APPLICABILI AGLI ETS**

Agli Enti del Terzo Settore **diversi dalle imprese sociali**, si applicano

- LE DISPOSIZIONI DEL TITOLO X

E

- LE NORME DEL TITOLO II (*Imposta sul Reddito delle Società*) DEL TUIR  
(in quanto compatibili)

# TITOLO X

## REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

#### **ART. 79 CTS** – Disposizioni in materia di imposte sui redditi

### **Comma 2: DEFINIZIONE DI ATTIVITÀ NON COMMERCIALI**

**Attività di interesse generale** (art. 5 CTS), incluse quelle accreditate, contrattualizzate o convenzionate con le P.A. italiane e straniere, l'UE, e gli altri organismi pubblici internazionali

#### CONDIZIONI

- ) se svolte a titolo gratuito
- ) oppure dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi

Si tiene anche conto degli apporti economici degli enti suindicati  
Salvo eventuali importi di partecipazioni alla spesa previsti dall'ordinamento

# TITOLO X

## REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

#### **ART. 79 CTS** – Disposizioni in materia di imposte sui redditi

### **Comma 3: ALTRE ATTIVITÀ NON COMMERCIALI**

**lett. a)** **Ricerca scientifica di particolare interesse sociale** [art. 5, comma 1, lett. h)] svolta da ETS diversi dalle imprese sociali, con finalità principale lo svolgimento di tale attività di ricerca scientifica

#### CONDIZIONI

- ) tutti gli utili vanno reinvestiti nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati
- ) divieto accesso preferenziale di terzi privati alle capacità di ricerca e ai risultati

**lett. b)** **Ricerca scientifica di particolare interesse sociale** [art. 5, comma 1, lett. h)] **affidata da ETS diversi dalle imprese sociali, ad università** ed altri organismi di ricerca **che la svolgono direttamente** in base al D.P.R. 20/3/2003, n. 135

**D.P.R. 20 marzo 2003, n.135.** Regolamento di attuazione dell'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 11, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, per la definizione degli **ambiti** e delle **modalità di svolgimento** dell'**attività di ricerca scientifica, di particolare interesse sociale**, da parte di fondazioni senza fini di lucro.

### **AMBITI**

- a) prevenzione, diagnosi e cura di tutte le patologie dell'essere umano;
- b) prevenzione e limitazione dei danni derivanti da abuso di droghe;
- c) studio delle malattie ad eziologia di carattere ambientale;
- d) produzione di nuovi farmaci e vaccini per uso umano e veterinario;
- e) metodi e sistemi per aumentare la sicurezza nella categoria agroalimentare e nell'ambiente a tutela della salute pubblica;
- f) riduzione dei consumi energetici;
- g) smaltimento dei rifiuti;
- h) simulazioni, diagnosi e previsione del cambiamento climatico;
- i) prevenzione, diagnosi e cura di patologie sociali e forme di emarginazione sociale;
- l) miglioramento dei servizi e degli interventi sociali, sociosanitari e sanitari.

### **MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITÀ**

- 1) Attività svolta direttamente dalle fondazioni con idonee strutture e adeguate risorse.**
- 2) Attività affidata ad università o altri organismi, le cui convenzioni disciplinano:**
  - a) le linee guida dell'attività da svolgersi presso gli enti ai quali viene affidata la ricerca;
  - b) i rapporti tra la fondazione e l'ente per la prestazione di collaborazione, di consulenza, di assistenza, di servizio, di supporto e di promozione delle attività;
  - c) le modalità di utilizzazione di personale di ricerca e tecnico amministrativo, nonché di conferimento di beni, di strutture e di impianti necessari allo svolgimento dell'attività di ricerca;
  - d) le forme di finanziamento, anche attraverso il concorso di altre istituzioni pubbliche e private.

# TITOLO X

## REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

#### ART. 79 CTS – Disposizioni in materia di imposte sui redditi

**Comma 4:**     **NON CONCORRONO IN OGNI CASO ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO DEGLI ETS** (di cui al comma 5 =====> NON COMMERCIALI)

- lett. a)**     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
- lett. b)**     i **contributi e gli apporti erogati da parte delle A.P.** per lo svolgimento delle **attività di interesse generale** e della **ricerca scientifica di particolare interesse sociale** (cui ai precedenti commi 2 e 3)

# TITOLO X

## REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

#### **ART. 79 CTS** – Disposizioni in materia di imposte sui redditi

#### **Comma 5:      DEFINIZIONE DI ETS NON COMMERCIALE**

- 1) ETS di cui al comma 1 ==> diversi dalle imprese sociali
- 2) Svolgono esclusivamente o prevalentemente le attività di cui all'art. 5 CTS
- 3) In conformità ai commi 2 e 3, ossia:
  - 3.a) a titolo gratuito o dietro pagamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi;
  - 3.b) reinvestendo gli utili nell'attività, diffondendo gratuitamente i risultati e vietando l'accesso preferenziale di terzi privati alle capacità di ricerca e ai risultati, nel caso di attività di ricerca di particolare interesse sociale.

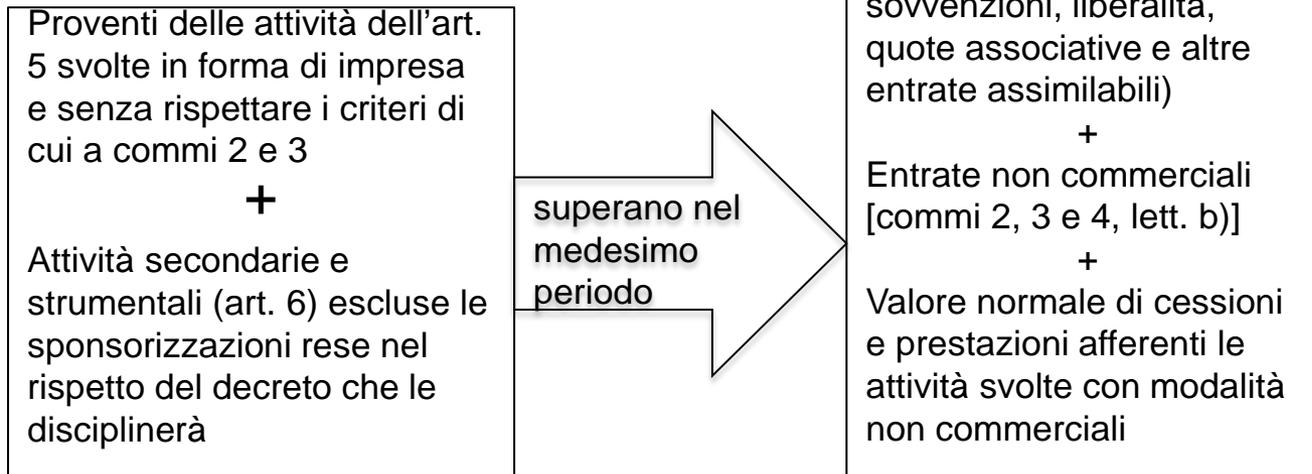
# TITOLO X REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

## Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

### ART. 79 CTS – Disposizioni in materia di imposte sui redditi

#### **Comma 5: L'ETS DIVENTA ENTE COMMERCIALE QUANDO**

##### **Indipendentemente dalle previsioni statutarie**



**N.B. Il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale**

## LA DEFINIZIONE DI ENTE NON COMMERCIALE CONTENUTA NEL TUIR (ART. 73)

### **Comma 1, lett. c)**

«...gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale **l'esercizio di attività commerciale** nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato»

### **Comma 4**

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

---

## DEFINIZIONE DI ATTIVITÀ COMMERCIALE (ART. 55 TUIR)

**Comma 1.** Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c. (industriale di produzione, intermediaria nella circolazione beni, trasporto, bancaria/assicurativa e ausiliarie), e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

**Comma 2.** «Sono inoltre considerati redditi d'impresa: a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.»

# TITOLO X

## REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

**ART. 79 CTS** – Disposizioni in materia di imposte sui redditi

### **Comma 6:      ATTIVITÀ SVOLTA DALLE ASSOCIAZIONI TS**

#### **-) NON COMMERCIALE**

- ⇒ Attività svolta nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.
- ⇒ Non concorrono alla formazione del reddito le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi

#### **-) COMMERCIALE**

- ⇒ Cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto



abitudine  
Reddito d'impresa



occasionalità  
Reddito diverso

# TITOLO X

## REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

**ART. 80 CTS – REGIME FORFETARIO degli ETS NON COMMERCIALI**

### **Commi 1 e 2: DETERMINIAZIONE FORFETARIA DEL REDDITO D'IMPRESA PER COEFFICIENTI DI REDDITIVITÀ**

<b>Ammontare ricavi conseguiti</b>	<b>Prestazioni di servizi</b>	<b>Altre attività</b>
Fino 130.000 euro	7%	5%
Da 130.001 a 300.000 euro	10%	7%
Oltre 300.000 euro	17%	14%

Esercizio contemporaneo di servizi ed altre attività → coeffic. attività prevalente  
Senza distinta annotazione dei ricavi → coefficiente attività di servizi

Al reddito così determinato vanno aggiunti plusvalenze patrimoniali (art.86 TUIR), sopravvenienze attive (art. 88 TUIR), dividendi (art. 89 TUIR) e proventi immobiliari (art. 90 TUIR)

## REGIME FORFETARIO (Art. 145 del TUIR)

Riservato agli enti ammessi alla contabilità semplificata (400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività)

Vengono applicati i seguenti coefficienti di redditività

### PRESTAZIONI DI SERVIZI

Fino a euro 15.493,71	-----	15%
Da euro 15.493,71 a euro 309.874,14	-----	25%

### ALTRE ATTIVITÀ

Fino a euro 25.822,84	-----	10%
Da euro 25.822,84 a euro 516.456,90	-----	15%

ATTIVITÀ MISTE: verificare la prevalenza se vi è distinta annotazione, *altrimenti* si considerano prevalenti le attività di servizi

## TITOLO X REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

**ART. 80 CTS – REGIME FORFETARIO degli ETS NON COMMERCIALI**

### **Commi 3 e 4: DETERMINIAZIONE FORFETARIA DEL REDDITO ED ESERCIZIO DELL'OPZIONE**

- esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi
- ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata
- permane valida fino a quando non è revocata e comunque per un triennio
- la revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi
- ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.

Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 633/1972

# TITOLO X

## REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

#### **ART. 83 CTS – DETRAZIONI E DEDUZIONI PER EROGAZIONI LIBERALI** beneficiari solo ETS NON COMMERCIALI (art.79, comma 5)

##### **Comma 1: DETRAZIONE EROGAZIONI PERSONE FISICHE**

Dall'IRPEF lorda si detrae un importo pari al 30% delle erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli ETS N.C.(art. 79, comma 5), in ciascun periodo d'imposta, per un importo complessivo non superiore a 30.000 euro. L'importo è elevato al 35% se l'erogazione liberale in denaro è a favore di organizzazioni di volontariato. Il versamento va eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. 241/1997

##### **Comma 2: DEDUZIONE EROGAZIONI P.F./ENTI/SOCIETÀ**

Sono deducibili dal reddito complessivo netto nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato le liberalità in denaro e in natura a favore degli ETS N.C. (art. 79, comma 5) effettuate da persone fisiche, enti e società  
**Se deduzione > (reddito complessivo – deduzioni)**, l'eccedenza è computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi, non oltre il quarto

Con decreto sono stabiliti tipologie dei beni in natura detraibili/deducibili e criteri e modalità di valorizzazione delle liberalità

# TITOLO X

## REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

**ART. 83 CTS – DETRAZIONI E DEDUZIONI PER EROGAZIONI LIBERALI**  
beneficiari solo ETS NON COMMERCIALI (art.79, comma 5)

#### **Comma 3: CONDIZIONI PER LA DEDUCIBILITÀ DETRAIBILITÀ**

L'ETS deve dichiarare la propria natura non commerciale (art. 79, comma 5) al momento dell'iscrizione nel RUNTS

La perdita della natura non commerciale va comunicata al RUNTS entro 30 gg. dalla chiusura del periodo d'imposta, pena applicazione di sanzione amministrativa da 500 a 5.000 euro

#### **Comma 4: DIVIETO DI CUMULO**

Deducibilità o detraibilità non sono cumulabili con altra agevolazione fiscale prevista a titolo di deduzione o di detrazione di imposta da altre disposizioni di legge, a fronte delle medesime erogazioni

## TITOLO X REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### Capo I – DISPOSIZIONI GENERALI

#### **ART. 83 CTS – DETRAZIONI E DEDUZIONI PER EROGAZIONI LIBERALI** beneficiari solo ETS NON COMMERCIALI (art.79, comma 5)

#### **Commi 5 e 6: ULTERIORI DISPOSIZIONI SU DEDUCIBILITÀ/DETRAIBILITÀ**

Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19% dei contributi associativi per un importo superiore a 1.300 euro versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'art. 1 della L.15 aprile 1886, n. 3818 (assistenziale, socio sanitario, sussidi e supporto economico), al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie

**DEROGA IN ORDINE ALLA NATURA DEI BENEFICIARI DELLE EROGAZIONI**  
Le disposizioni relative a deduzioni/detrazioni del presente articolo si applicano anche agli enti del terzo settore di cui al comma 1 dell'art. 82 («enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società») **a condizione** che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'art. 8, comma 1 («utilizzato per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale»).

## TITOLO X

# REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

## Capo II – DISPOSIZIONI SULLE ODV E SULLE APS

### **ART. 84 CTS – REGIME FISCALE DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO**

**Comma 1: PER LE ODV NON SI CONSIDERANO COMMERCIALI** (oltre alle attività di cui all'art. 79, commi 2 e 3 del CTS)

#### **CESSIONE DI BENI E SOMMINISTRAZIONE ALIMENTI E BEVANDE**

- a) vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dalla ODV senza alcun intermediario;
- b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari con vendita curata direttamente dalla ODV;
- c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

***NOTA:** l'attività deve essere svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato*

**Comma 2: REDDITI DEGLI IMMOBILI.** I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle ODV sono esenti dall'imposta sul reddito delle società

**NORMATIVA VIGENTE ODV. Attività commerciali e produttive marginali** (art. 8, comma 4, L. 266/1991). I proventi derivanti da **attività commerciali e produttive marginali** non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'IRES, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'ODV.

**Attività commerciali e produttive marginali** (D.I. 25 maggio 1995)

- a)** Attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione;
- b)** 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 l'intervento di intermediari;
- c)** cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia gestita direttamente dall'ente senza alcun intermediario;
- d)** attività occasionale di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili;
- e)** attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili all'art. 148, comma 3 del TUIR, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

Continua ==>

**NORMATIVA VIGENTE ODV. Attività commerciali e produttive marginali** (art. 8, comma 4, L. 266/1991). I proventi derivanti da **attività commerciali e produttive marginali** non costituiscono redditi imponibili ai fini dell'IRES, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'ODV.



## MODALITÀ DI SVOLGIMENTO DELLE ATTIVITÀ

Le attività commerciali e produttive marginali devono essere svolte dalle organizzazioni iscritte nei registri:

- a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale;
- b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato (ad esempio attraverso l'uso di pubblicità, mediante insegne elettriche, in locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, con utilizzo di marchi di distinzione dell'impresa).

**Non rientrano**, comunque, tra i proventi delle attività commerciali e produttive marginali quelli derivanti da convenzioni.

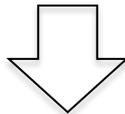
## ENTRATA IN VIGORE DISPOSIZIONI DEL TITOLO X, ARTT. DA 79 A 89 (art. 104 CTS)

Le disposizioni del TITOLO X (regime fiscale degli enti del terzo settore) si applicano agli ETS iscritti nel RUNTS:

- a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e
- **comunque non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del RUNTS**

Poiché:

- in base all'art. 53 del CTS, il Ministero predispone la procedura per l'iscrizione al RUNTS entro un anno dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. 117/2017 (ossia entro il 3/8/2018)
- le regioni hanno 180 gg. decorrenti da tale data per disciplinare i rispettivi procedimenti di iscrizione (30/1/2019) ed entro sei mesi dalla predisposizione della struttura informatica rendono operativo il Registro



ENTRATA IN VIGORE VEROSIMILE DELLE DISPOSIZIONI FISCALI  
**Periodo d'imposta 2020**

Continua ==>

## ENTRATA IN VIGORE DISPOSIZIONI DEL TITOLO X, ARTT. DA 79 A 89 (art. 104 CTS)

### DEROGA PARZIALE ALL'ENTRATA IN VIGORE DI ALCUNE DISPOSIZIONI

Le disposizioni di cui agli articoli 77 (*Titoli di solidarietà*), 78 (*Regime fiscale del Social Lending*), 81 (*Social Bonus*), 82 (*Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali*), 83 (*Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali*) e 84, comma 2 (*Esenzione IRES redditi immobiliari ODV*), 85 comma 7 (*Esenzione IRES redditi immobiliari APS*) e dell'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g) [*abrogazione artt. 100, comma 2, lettera l), 15, comma 1, lettera i-quater) e 15, comma 1, lettera i-bis)*] del TUIR, *in materia di deduzioni e detrazioni delle erogazioni liberali*],

si applicano in via transitoria **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017** e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al TITOLO X,

- alle ONLUS di cui all'art. 10 del D.Lgs. 460/1997 iscritte negli appositi registri
- alle ODV iscritte nei registri di cui alla L. 266/1991
- alle APS iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 della L. 383/2000.