# LA NUOVA NORMATIVA PER GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

*Le disposizioni contabili e tributarie*

*Raffaele Rizzardi*

*Bologna, 15 dicembre 2017*

# La trasparenza contabile e finanziaria

- Art. 13, co. 1 – Tutti gli ETS devono redigere il bilancio d'esercizio, formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario *(significato internazionale, relativo a tutti i dati contabili*), con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

- Art. 13, co. 2 – Gli ETS con proventi o entrate inferiori a € 220.000 possono limitarsi ad un rendiconto finanziario per cassa

- Art. 13, co. 7 e 48, co. 3 - I bilanci e i rendiconti delle raccolte fondi devono essere depositati presso il Registro nazionale entro il 30 giugno dell'anno successivo

- Possibile adozione di schemi tipo per il rendiconto per questi enti

## I registri obbligatori

- Art. 15 - Oltre alla scritture occorrenti per la rendicontazione, ogni ETS deve tenere i seguenti registri:

*a)* il libro degli associati o aderenti;

*b)* il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;

*c)* il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.

- Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto (deroga per gli ETS degli enti religiosi)

# La fiscalità degli ETS

- Articolo 79, commi 2 – 4.
- Sono proventi NON COMMERCIALI **i corrispettivi, compresi quelli per le attività accreditate o contrattualizzate con enti pubblici, che non superano i costi effettivi –** *compresa una quota di spese generali* - salvo importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento e tenendo conto degli apporti economici degli enti pubblici
- NON CONCORRONO AL REDDITO i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche, i contributi delle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento delle attività accreditate o contrattualizzate
- Articolo 79, comma 5 – L'ETS diventa COMMERCIALE quando i proventi delle attività svolte in forma di impresa non in conformità con il comma 2 (e diverse dalla sponsorizzazione conforme ad un prossimo D.M.) superano le entrate delle attività non commerciali
- *Riflessione critica CNDC*: la legge delega aveva privilegiato una non lucratività soggettiva, consistente nella devoluzione di tutti gli utili alle finalità di interesse generale; il CTS continua ad individuare una non commercialità quantitativa. Il legislatore delegato intende verosimilmente spingere gli ETS commerciali verso l'impresa sociale

# La fiscalità delle ATS

- Articolo 79, comma 6.
- Il primo periodo parla di NON COMMERCIALITA' per l'attività svolta dalle ATS (associazioni del terzo settore) nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi (*) in conformità alle finalità istituzionali.
- Il secondo periodo parla di NON CONCORSO AL REDDITO (quindi a prescindere dalla commercialità o meno) per le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.
- Il terzo periodo individua la COMMERCIALITA' per le cessioni e prestazioni agli associati, familiari o conviventi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto

(*) *Potrebbe essere la convivenza disciplinata dalla legge 76/2016 – ma in altre disposizioni si parla di «familiari o conviventi» oppure di «familiari conviventi»*

# Le norme fiscali proprie degli ODV

- Articolo 84

Non si considerano commerciali queste attività, se svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

a) vendita di beni acquisiti da titolo gratuito a fini di sovvenzione, curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario (1);
b) vendita di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
c) somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili *a carattere occasionale*.

(1) disposizione presente anche al comma 6 dell'art. 85 per le APS

## Le norme fiscali proprie delle APS

- Articolo 85

1. Non commercialità delle attività: svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali – verso pagamento di corrispettivi specifici – nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi, ovvero degli associati di altra analoga associazione aderente alla stessa struttura di vertice

2. Non commercialità IRES delle vendite a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e familiari conviventi in attuazione degli scopi istituzionali

## Le norme fiscali proprie delle APS

- Articolo 85

3. Commercialità IRES assoluta per cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, somministrazione di pasti, erogazioni di acqua, luce, gas, energia elettrica e vapore, prestazioni alberghiere e di alloggio, trasporto, deposito, servizi portuali e aeroportuali, gestione di spacci aziendali e mense, organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, gestione di fiere ed esposizioni commerciali, pubblicità commerciale, telefonia e radiodiffusione *(norma equivalente all'art. 4, quarto comma, legge IVA*)

## Le norme fiscali proprie delle APS

- Articolo 85

4. Non commercialità per le APS *con finalità assistenziali riconosciute dal Ministero dell'Interno (si aggiunge al Ministero del Lavoro?), iscritte nell'apposito registro* (*quale?*) relativamente alla **somministrazione di alimenti e vivande nei bar della sede nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, alle seguenti condizioni**:

a) natura complementare dell'attività per quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei soli confronti degli associati e dei familiari conviventi;

b) non utilizzo di strumenti pubblicitari o di diffusione a terzi per lo svolgimento di queste attività.

*(norma equivalente all'art. 4, sesto comma, legge IVA*)

## La fiscalità degli ODV e APS minori

- Articolo 86
- Proventi commerciali sino a 130.000 euro
- IVA non dovuta e non detraibile (occorre autorizzazione UE)
- Reddito imponibile = 3% di questi proventi (1% per le ODV)
- Esonero dalla tenuta di contabilità – Mera conservazione documenti emessi e ricevuti
- Esonero dall'effettuazione di ritenute, indicando in dichiarazione i nominativi e gli importi dei percipienti

# La fiscalità degli ETS non commerciali

- Articolo 80 – opzione per reddito forfetario in % dei proventi commerciali

a) attività di prestazioni di servizi:

1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;

2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;

3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;

b) altre attività *(considerate prevalenti in assenza della distinta annotazione)*:

1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;

2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;

3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.

- Più eventuali plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi, interessi, proventi immobiliari
- Nella determinazione analitica le perdite sono riportabili (al 100%) per un quinquennio

## Le scritture contabili obbligatorie

- Art. 87 – ETS diversi da quelli che adottano il regime di esenzione IVA/forfait dell'articolo 86 (< 130.000 €) – a pena di decadenza dai benefici fiscali:

a) scritture cronologiche e sistematiche (*conti di mastro*) per l'attività sia istituzionale che commerciale – libro giornale e registro inventari

b) registri IVA integrati per l'attività commerciale (rif. art. 18 D.P.R. 600/73, anche oltre i limiti delle imprese minori)

- Obbligo di contabilità separata per l'attività commerciale
- Esonero da scritture contabili sino a 50.000 € di proventi commerciali (basta il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive)
- Abolizione del modello EAS per tutti gli ETS (art. 94, co. 4, in riferimento all'art. 30 del D.L. 185/2008)

# Le agevolazioni per le imposte indirette

- Art. 82 – *in via transitoria a ONLUS, ODV e APS iscritte nei registri attuali*

- no imposte donazione, successione, ipocatastali per gli immobili che saranno utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale
- tasse fisse di registro, ipocatastali per la costituzione e le operazioni di riorganizzazione. Registrazione gratuita per gli adeguamenti a norma di legge
- registro e ipocatastali fisse per trasferimento di immobili destinati
- esenzione da bollo per gli atti emessi o richiesti dagli ETS
- esenzione IMU a determinate condizioni
- esenzione o riduzione IRAP decise da ciascuna regione
- esenzione dall'imposta sugli intrattenimenti per gli eventi promozionali
- esenzione dalle tasse di CC.GG. per gli atti e i provvedimenti relativi agli ETS

## Deduzioni e detrazioni per i contributi agli ETS

- Articolo 81 CTS – detto *Socialbonus (*ricalca l'*Art bonus:* art. 1, D.L. 83/2014 e succ. modificazioni)
- Destinazione: progetti per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati agli ETS per essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività con modalità non commerciali
- credito d'imposta pari al 65 per cento delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del 50 per cento se effettuate da enti o società – max. 10% del reddito complessivo, utilizzabile in tre anni.

## Deduzioni e detrazioni per i contributi agli ETS

- Articolo 83 CTS – *scompare qualsiasi riferimento nel TUIR*
- Dal periodo di imposta 2018 (art. 104, co. 1) – sino all'operatività del registro, a favore di ONLUS, APS legge 383, ODV legge 266
- IRPEF: detrazione del 30% (35% per le donazioni alle ODV) delle erogazioni liberali in denaro o in natura agli ETS non commerciali, sino a € 30.000 – pagamento tracciabile – anche a ETS commerciali, coop sociali o imprese sociali se destinati a finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale
- IRPEF o IRES: deduzione (*alternativa alla detrazione*) sino al 10% del reddito complessivo – l'eventuale eccedenza rispetto al reddito imponibile è riportabile entro il quarto anno successivo