



L'attuazione della Riforma del Terzo Settore: *diritto intertemporale, adeguamenti statutari e riflessi tributari*

Il coordinamento e le modifiche di norme fiscali già vigenti ante riforma

Francesco Capogrossi Guarna

Presidente Commissione Terzo Settore e Non profit ODCEC Roma

15 dicembre 2017



ENTRATA IN VIGORE NORME FISCALI

COORDINAMENTO E MODIFICHE ANTE CODICE TERZO SETTORE (CTS)

Articolo	Titolo	Contenuto
Art.104 co.1-2	Entrata in vigore	<i><u>Interpretazione autentica</u></i>
Art.99 co.2-3	Modifiche normative	<i>c.d. «<u>Più dai meno versi</u>»</i>
Art.89	Coordinamento normativo	<i><u>Disapplicazione ETS artt. 143, 144, 145, 148, 149 TUIR, L.398/91, successioni e donazioni, erogazioni liberali, art.6 DPR 601/73, sostituzione ONLUS/ETS</u></i>
Art.94 co.4	Controlli fiscali	<i><u>Disapplicazione ETS Mod. EAS</u></i>
Art.102 co. 2	Abrogazioni	<i><u>Esclusione soggetti non ETS L.398/91</u></i>



ENTRATA IN VIGORE NORME FISCALI

INTERPRETAZIONE AUTENTICA DECORRENZA NORME FISCALI (Art.104 CTS)

ART.5-sexies DL n.148/2017 convertito con modif. nella L. n.172 del 4/12/2017

*L'art.104 CTS (entrata in vigore) si interpreta nel senso che i termini di decorrenza delle norme fiscali (co.1-2) valgono anche ai fini dell'applicabilità delle **disposizioni fiscali** che prevedono corrispondenti modifiche o abrogazioni di norme **vigenti prima** dell'entrata in vigore del CTS.*

Co.1-2 art.104:

- 1. applicazione da 1/1/2018 a ONLUS, ODV, APS** - in via transitoria- di alcune norme fiscali agevolative ETS (artt.77, 78, 81, 82, 83, 84 co.2, 85 co.7, 102 co.1);
- 2. applicazione norme fiscali Titolo X** (artt.79-89) **a ETS iscritti al Registro Unico** dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione Commissione europea (art.101 co.10) e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello di operatività del Registro



MODIFICHE NORMATIVE ART.99 co.3 CTS - ABROGAZIONI ART. 102 co.2 CTS

MODIFICHE NORMATIVE

ART.99 co.3 CTS modif. da art 5-ter DL n.148/2017 conv. L. n.172 del 4/12/2017

- “ La **soppressione** dei riferimenti a **ONLUS e APS tra i beneficiari di erogazioni liberali deducibili** ex art. 14 DL n.35/2005 (c.d. **«Più dai meno versi»**) **decorre dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2017** (rimangono quindi fino alla definitiva abrogazione della norma le fondazioni e le associazioni di ricerca scientifica e di tutela dei beni artistici, storici e paesaggistici).
- “ Pertanto **fino al periodo di imposta in corso al 31/12/2017 continuano a trovare applicazione senza soluzione di continuità le norme sulle liberalità a favore di ONLUS e APS** (deduzione 10% dal reddito nel limite di 70 mila € annui);



COORDINAMENTO NORMATIVO – 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 “**occasionalmente**”
- 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.

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 (l'art.89 co.18)
- “ **contenuto simile lett.b)**, più ampio, non concorrendo alla formazione del reddito i contributi e gli apporti erogati da parte di pubbliche amministrazioni (art.1 co.2 DLgs n.165/2001) per lo svolgimento delle attività di interesse generale (art.79 co.2 e 3)



COORDINAMENTO NORMATIVO – 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 riconosciuti*), **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 – **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 – ART.89 co.1 lett. a) CTS

DISAPPLICAZIONE ETS - Art. 148 (co. 1-9) – 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 – ART.89 co.4 CTS

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

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

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, cfr. *Ris. Ag.Entr. n.38/E/2010*)
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**
-
5. associazioni sportive dilettantistiche
(solo se non ETS) e SSD
-
- Escluse se non ETS (*)**
-
- Escluse**

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



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

DISAPPLICAZIONE ETS – 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 o **non** svolgono attività commerciali (solo ETS)
- “ **APS** L. n.383/2000 (solo ETS)



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

DISAPPLICAZIONE ETS

Art. 149 del TUIR – 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 DI QUALIFICA ETS - Art.79 co.5 CTS e art.87 co.7 (inventario)

Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli ETS assumono la qualifica di enti commerciali se i proventi in forma d'impresa delle attività di interesse generale (art.5) e delle attività diverse (art.6), escluse le sponsorizzazioni, superano nel periodo d'imposta le entrate da attività non commerciali, tenuto conto altresì del valore normale di cessioni o prestazioni afferenti le attività con modalità non commerciali.

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



COORDINAMENTO NORMATIVO – ART.89 co.1 lett. b) CTS

DISAPPLICAZIONE ETS – Successioni e donazioni, imposte ipotecarie e catastali

- “ Trasferimenti non soggetti a imposta successioni e donazioni a favore di enti persone giuridiche con scopo esclusivo di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o altre finalità di pubblica utilità. Per **enti diversi** l'esenzione si applica se sono stati disposti per le medesime finalità (Art.3, co.1-2 DLgs n.346/1990)
- “ **Imposte ipotecaria e catastale non soggette (Art.1 co.2, art.10 co.3 DLgs n.347/1990):** formalità e vulture eseguite nell'interesse dello Stato e quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sulle successioni e donazioni

Art.89 co.2 CTS

Tali norme **continuano ad applicarsi** ai trasferimenti a titolo gratuito, non relativi alle attività di interesse generale (art. 5), eseguiti a favore degli **enti religiosi** civilmente riconosciuti **iscritti nel RUNTS** (art. 4 co.3).

NUOVA PREVISIONE più favorevole - Art.82 co.2 CTS

Non soggetti alle imposte su successioni, donazioni, ipotecarie e catastali **trasferimenti gratuiti a ETS** per finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale



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

DISAPPLICAZIONE ETS

” L. n.398 del 16/12/1991 (*regime forfetario*)

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

” 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>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 – ART.89 co.3 CTS

APPLICAZIONE Art.145 TUIR ad ENTI ESCLUSI ETS ex lege e ad ENTI RELIGIOSI

“ **Regime forfetario enti non commerciali** (*in contabilità semplificata, anche non associativi, 10-25 % ai ricavi, nessuna semplificazione contabile*)

Il regime forfetario art.145 TUIR si applica agli soli enti di cui **all’art.4 co.2-3 CTS**:
(*non si tratta di disapplicazione, cfr. la Relazione illustrativa al CTS*)

“ **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*)



COORDINAMENTO NORMATIVO – ART.89 co.5 CTS

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

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 elencate all’art.5 (attività di interesse generale)

Previsione art.6 DPR n.601/1973

Co. 1. L’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.



COORDINAMENTO NORMATIVO – 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 1° 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 – 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]**