



Aspetti contabili e fiscali della Riforma del Terzo Settore

# Modulo I

## Gli aspetti contabili della Riforma del Terzo Settore

Ernesto Gatto

21 ottobre 2020

# MOTIVAZIONI ALLA BASE DELLA RIFORMA

Disciplina unitaria sotto il profilo  
civilistico, aziendalistico e fiscale



Nuovi obblighi di rendicontazione  
per gli enti più strutturati

Agevolazioni fiscali indirizzati  
verso gli enti più meritori



Razionalizzazione criteri  
di accreditamento 5 x mille

# LEGENDA DEGLI ACRONIMI UTILIZZATI NELLE SLIDES

RUNTS = Registro Unico  
Nazionale del Terzo Settore



ETS = Enti del Terzo Settore



APS = Associazioni  
di Promozione Sociale



ASD = Associazioni Sportive  
Dilettantistiche

CTS = Codice del Terzo Settore  
(Dlgs. 3 luglio 2017 n. 117)



ODV = Organizzazioni  
Di Volontariato



ONLUS = Organizzazioni  
Non Lucrative di Utilità Sociale

# REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE (RUNTS)



# REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE (RUNTS)

## Art. 54

- ✓ Gli enti attualmente iscritti nei registri delle ODV e delle APS verranno automaticamente iscritti al RUNTS;
- ✓ Gli Uffici del RUNTS avranno 180 giorni di tempo per richiedere agli enti le informazioni ed i documenti mancanti e per verificare la sussistenza dei requisiti per l'iscrizione;
- ✓ Fino al termine della procedura di trasmigrazione automatica, gli enti continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva qualifica

# PRINCIPALI LEGGI ABROGATE DALLA RIFORMA

~~Legge quadro sul volontariato  
(L. 266/1991)~~



~~Legge quadro sulle ONLUS  
(Dlgs 460/1997)~~

~~Legge quadro sulle associazioni  
di promozione sociale (L. 383/2000)~~



Resta invece la Legge n. 398/1991  
per le sole Associazioni Sportive  
Dilettantistiche non iscritte al RUNTS

# ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE ED ATTIVITÀ DIVERSE

## ✓ **Art. 5 Dlgs 117/2017: Principali attività di interesse generale**

Servizi sociali, prestazioni sanitarie e socio-sanitarie, educazione, istruzione, formazione professionale, attività culturali di interesse sociale con finalità educative, servizi finalizzati alla protezione dell'ambiente, tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e paesaggistico, formazione universitaria e post-universitaria, ricerca scientifica di particolare interesse sociale, attività culturali, radiodiffusione sonora a carattere comunitario, attività turistiche, formazione extra-scolastica, servizi strumentali ad ETS, cooperazione allo sviluppo, attività sportive dilettantistiche.

## ✓ **Art. 6 Dlgs 117/2017: Attività diverse**

Possono essere svolte attività diverse da quelle di cui all'art. 5 a condizione che lo statuto lo consenta e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale secondo criteri e limiti che saranno definiti con decreto del Ministero del lavoro.

# IL DECRETO ATTUATIVO SULLE ATTIVITÀ DIVERSE (1/2)

- ✓ Tutte le attività diverse sono considerate strumentali se volte a finanziare le attività di interesse generale svolte dall'ETS
- ✓ Le attività diverse sono considerate secondarie se i relativi proventi non superano uno dei seguenti parametri: 30% entrate complessive dell'ETS ovvero 66% costi complessivi dell'ETS
- ✓ Nel caso in cui vengano superati entrambi i parametri, obbligo per gli amministratori di comunicarlo al RuntS entro 30 giorni dalla approvazione del bilancio

- ✓ Gli amministratori devono attestare il criterio adottato in concreto per documentare il carattere secondario delle attività diverse
- ✓ Per ricavi commerciali si intendono i corrispettivi derivanti da cessione beni o prestazione servizi
- ✓ Per entrate complessive si intendono tutti i tipi di entrate, fra cui: quote associative, erogazioni liberali, contributi e sovvenzioni da enti



# IL DECRETO ATTUATIVO SULLE ATTIVITÀ DIVERSE (2/2)

- ✓ Tra i costi complessivi rientrano i costi figurativi dei volontari, il valore normale dei beni/servizi erogati, la differenza tra il valore normale dei beni/servizi acquistati per l'attività istituzionale ed il loro costo effettivo di acquisto;
- ✓ Gli eventuali sforamenti dei parametri in un anno, devono essere recuperati nell'anno successivo, pena la cancellazione dal RUNTS;
- ✓ **Esempio:**
  - Nel 2020 i proventi da attività diverse sono stati pari al 38% delle entrate complessive;
  - Nel 2021 i proventi da attività diverse non devono superare il 22% delle entrate complessive.

# CHIARIMENTI CIRCOLARE MIN.LAVORO N. 34 DEL 29/12/2017

- ✓ Indipendentemente dal relativo deposito presso il RUNTS, tutti gli ETS sono tenuti alla redazione del bilancio di esercizio nelle forme di cui ai commi 1 e 2 dell'art.13.
- ✓ L'attuale mancanza della modulistica, che sarà comunque definita con decreto ministeriale, si tradurrà conseguentemente nella eterogeneità dei documenti contabili in questione.
- ✓ L'obbligo di pubblicare sul proprio sito internet emolumenti, compensi e corrispettivi attribuiti a Consiglieri, Revisori, Dirigenti o soci sussiste dal 2019 con riferimento alle attribuzioni effettuate nel 2018.
- ✓ Il nuovo acronimo ETS potrà essere previsto nella denominazione sociale ma non sarà spendibile nei rapporti con i terzi negli atti, nella corrispondenza e, in generale, nelle comunicazioni con il pubblico.

# IMPIANTO CONTABILE DEGLI ETS

Art. 13

Gli ETS devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, 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

Rendiconti e bilanci devono essere depositati al RUNTS entro il 30 giugno di ogni anno, le modifiche devono essere comunicate entro 30 giorni

# IMPIANTO CONTABILE DEGLI ETS

Art. 13

Il bilancio degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a € 220.000 può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa

In entrambi i casi, il bilancio deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore

Decreto 5  
marzo 2020

Modello  
Rendiconto  
Gestionale

1

ONERI E COSTI	Es.t	Es.t-1	PROVENTI E RICAVI	Es.t	Es.t-1
<b>A) Costi e oneri da attività di interesse generale</b>			<b>A) Ricavi, rendite e proventi da attività di interesse generale</b>		
			1) Proventi da quote associative e apporti dei fondatori		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			2) Proventi dagli associati per attività mutuali		
2) Servizi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
			4) Erogazioni liberali		
3) Godimento beni di terzi			5) Proventi del 5 per mille		
4) Personale			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
5) Ammortamenti			8) Contributi da enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			9) Proventi da contratti con enti pubblici		
7) Oneri diversi di gestione			10) Altri ricavi, rendite e proventi		
8) Rimanenze iniziali			11) Rimanenze finali		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
<b>B) Costi e oneri da attività diverse</b>			<b>B) Ricavi, rendite e proventi da attività diverse</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Ricavi per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Ricavi per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Ammortamenti			5) Proventi da contratti con enti pubblici		
6) Accantonamenti per rischi ed oneri			6) Altri ricavi, rendite e proventi		
7) Oneri diversi di gestione			7) Rimanenze finali		
8) Rimanenze iniziali					
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			Avanzo/disavanzo attività diverse (+/-)		
<b>C) Costi e oneri da attività di raccolta fondi</b>			<b>C) Ricavi, rendite e proventi da attività di raccolta fondi</b>		
1) Oneri per raccolte fondi abituali			1) Proventi da raccolte fondi abituali		
2) Oneri per raccolte fondi occasionali			2) Proventi da raccolte fondi occasionali		
3) Altri oneri			3) Altri proventi		
<b>Totale</b>			<b>Totale</b>		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
<b>D) Costi e oneri da attività finanziarie e patrimoniali</b>			<b>D) Ricavi, rendite e proventi da attività finanziarie e patrimoniali</b>		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su prestiti			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Da patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Da altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		

Decreto 5  
marzo 2020

Modello  
Rendiconto  
Gestionale

2

5) Accantonamenti per rischi ed oneri					
6) Altri oneri			5) Altri proventi		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		
<b>E) Costi e oneri di supporto generale</b>			<b>E) Proventi di supporto generale</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Proventi da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altri proventi di supporto generale		
3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Ammortamenti					
6) Accantonamenti per rischi ed oneri					
7) Altri oneri					
Totale			Totale		
<b>Totale oneri e costi</b>			<b>Totale proventi e ricavi</b>		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio (+/-)		

**Costi e proventi figurativi<sup>1</sup>**

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		

Decreto 5  
marzo 2020

Modello  
Rendiconto  
Semplificato

1

USCITE	Es.t	Es.t-1	ENTRATE	Es.t	Es.t-1
<b>A) Uscite da attività di interesse generale</b>			<b>A) Entrate da attività di interesse generale</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
2) Servizi			2) Entrate dagli associati per attività mutuali		
			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
3) Godimento beni di terzi			4) Erogazioni liberali		
4) Personale			5) Entrate del 5 per mille		
			6) Contributi da soggetti privati		
5) Uscite diverse di gestione			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di interesse generale		
<b>B) Uscite da attività diverse</b>			<b>B) Entrate da attività diverse</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate da contratti con enti pubblici		
			6) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività diverse		
<b>C) Uscite da attività di raccolta fondi</b>			<b>C) Entrate da attività di raccolta fondi</b>		
1) Uscite per raccolte fondi abituali			1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite per raccolte fondi occasionali			2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite			3) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività di raccolta fondi		
<b>D) Uscite da attività finanziarie e patrimoniali</b>			<b>D) Entrate da attività finanziarie e patrimoniali</b>		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su investimenti finanziari			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Su patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Su altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite			5) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/disavanzo attività finanziarie e patrimoniali		
<b>E) Uscite di supporto generale</b>			<b>E) Entrate di supporto generale</b>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da distacco del personale		
2) Servizi			2) Altre entrate di supporto generale		

Decreto 5  
marzo 2020

Modello  
Rendiconto  
Semplificato

2

3) Godimento beni di terzi					
4) Personale					
5) Altre uscite					
Totale			Totale		
<b>Totale uscite della gestione</b>			<b>Totale entrate della gestione</b>		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima delle imposte		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali, e finanziamenti		

Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1	Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi	Es.t	Es.t-1
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti di immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			3) Disinvestimenti di attività finanziarie e patrimoniali		
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti			4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti		
Totale			Totale		
			Imposte		
			Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		

	Es.t	Es.t-1
Avanzo/disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti		
Avanzo/disavanzo complessivo		

	Es.t	Es.t-1
<b>Cassa e banca</b>		
Cassa		
Depositi bancari e postali		

**Costi e proventi figurativi<sup>1</sup>**

Costi figurativi	Es.t	Es.t-1	Proventi figurativi	Es.t	Es.t-1
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale		
2) da attività diverse			2) da attività diverse		
Totale			Totale		



# LA RELAZIONE DI MISSIONE

Trattasi di un documento informativo centrato sul perseguimento della missione istituzionale

Il Decreto 5 marzo 2020 identifica per la Relazione di Missione tre aree di rendicontazione:

1

Missione e identità dell'Ente

2

Attività istituzionali volte al perseguimento diretto della missione

3

Attività strumentali rispetto al perseguimento della missione

# IMPIANTO CONTABILE DEGLI ETS

## Art. 14

- ✓ Gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a € 1.000.000 devono depositare presso il RUNTS e pubblicare nel proprio sito internet il bilancio sociale redatto secondo linee guida dettate dal Ministero del lavoro con Decreto 4 luglio 2019;
- ✓ Gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a € 100.000 devono pubblicare annualmente sul proprio sito e tenere aggiornati gli eventuali compensi a qualsiasi titolo attribuiti ai Consiglieri, Revisori, Dirigenti nonché agli associati

# IL BILANCIO SOCIALE: CARATTERISTICHE

- ✓ Il bilancio sociale è uno strumento di informazione e trasparenza al quale sono tenuti i soli Ets con proventi complessivi oltre € 1.000.000;
- ✓ Il documento viene messo a disposizione degli stakeholder (lavoratori, associati, cittadini, pubbliche amministrazioni, ecc.), secondo modalità definite dalle linee guida, stabilite con Decreto del 4 luglio 2019;
- ✓ Il documento deve contenere informazioni circa le attività svolte, i risultati sociali conseguiti dall'ente nell'anno ed è al tempo stesso uno strumento utile all'organizzazione per una valutazione e controllo dei risultati conseguiti e che può quindi contribuire ad una gestione più efficace e coerente con i valori e la missione;
- ✓ Viene redatto anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale.

# RACCOLTA FONDI DEGLI ETS

## Art. 79

- ✓ Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli ETS non commerciali;
- ✓ Le raccolte pubbliche occasionali di fondi effettuate in occasione di campagne di sensibilizzazione e ricorrenze realizzate anche offrendo al sovventore beni di modico valore a condizione che vengano separatamente indicate all'interno del proprio rendiconto

# CONTABILITÀ SEPARATA PER ATTIVITÀ COMMERCIALI

- ✓ La normativa fiscale obbliga gli ETS che svolgano sia attività istituzionale che commerciale a tenere una contabilità separata che sia in grado di evidenziare le diverse appostazioni contabili in funzione della natura del singolo accadimento.
- ✓ Ciò non significa dover tenere registri fisicamente separati, bensì organizzare un'unica contabilità che possa consentire di evidenziare a fine anno le diverse componenti.
- ✓ In particolare lo Stato Patrimoniale sarà unico, ma dovrà ove possibile tenere distinte le immobilizzazioni afferenti le attività istituzionali da quelle afferenti le attività commerciali, al fine di poter ricondurre alle diverse sezioni del conto economico le quote annue di ammortamento.

# CONTABILITÀ SEPARATA PER ATTIVITÀ COMMERCIALI

- ✓ Per quanto riguarda il conto economico, sarà necessario da un lato distinguere i proventi istituzionali da quelli commerciali e dall'altro i costi istituzionali da quelli commerciali, con un'ulteriore sezione dedicata, ove presenti, ai costi promiscui.
- ✓ Alla fine di ciascun esercizio bisognerà altresì distinguere l'avanzo/disavanzo della gestione istituzionale dall'utile/perdita derivante dalla gestione commerciale, tali distinti componenti potranno successivamente essere girati alla voce unica “*patrimonio netto*”.
- ✓ In sede di contabilizzazione delle imposte dirette ci si ricorderà che l'Ires non può che afferire all'area commerciale dell'ETS, mentre l'Irap potrebbe avere separata origine, sia nell'area istituzionale che in quella commerciale

# IL PIANO DEI CONTI DEGLI ETS

- ✓ Non si dovranno istituire due separati piani dei conti per le attività istituzionali e commerciali eventualmente svolte dall'ETS, ma si potrà istituire un unico piano dei conti su almeno tre livelli (mastri, conti e sottoconti) che distingua adeguatamente le diverse attività svolte;
- ✓ Particolare attenzione dovrà essere dedicata alla sezione dei costi promiscui, che concorreranno alla determinazione del reddito d'impresa in proporzione all'incidenza proporzionale dei proventi commerciali su tutti i proventi (commerciali ed istituzionali) dell'ETS

# LIBRI SOCIALI OBBLIGATORI

## Art. 15

- ✓ Oltre le scritture prescritte negli artt. 13, 14 e 17, gli ETS devono tenere

**Il Libro degli associati o aderenti**

**Il Libro verbali assemblee dei soci**



**Il Libro verbali organo amministrativo**

**Il Libro verbali organo di controllo**

- ✓ Ancorché non esplicitato nella norma, si ritiene opportuno procedere alla previa bollatura e vidimazione dei suddetti libri al fine di conferire valore giuridico al loro contenuto



Modulo II

# Gli aspetti fiscali della Riforma del Terzo Settore

A cura di Ernesto Gatto

# CONTABILITÀ ORDINARIA O SEMPLIFICATA

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

€ 400.000

Attività di prestazione di servizi

€ 700.000

Tutte le altre attività (commercio o produzione)

Al superamento delle superiori soglie (o per opzione) l'Ets determinerà il reddito d'impresa in contabilità ordinaria mediante Libro Giornale e Libro degli Inventari e seguendo il criterio di competenza economico temporale

# CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Dal 2017 è cambiata la modalità di determinazione del reddito d'impresa per gli Enti non commerciali in contabilità semplificata, si passa dal criterio di competenza al criterio di cassa

Gli enti e le associazioni del terzo settore che svolgono attività commerciali



Se in regime di contabilità semplificata, applicano quindi obbligatoriamente il criterio di cassa

Gli Ets potranno altresì optare per la modalità di determinazione del reddito disciplinata dall'Art.18, co. 5 del Dpr 600/73 e cioè la presunzione che l'incasso o il pagamento corrisponde con la data di registrazione ai fini Iva del documento

# CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

La gestione delle perdite nel regime di contabilità semplificata  
dopo le modifiche apportate dalla Legge n. 145/2018

Da 2017 le perdite possono essere  
riportate agli esercizi successivi  
per non oltre l'80% degli utili

Le perdite di start-up (primi tre  
periodi di imposta) possono  
abbattere integralmente gli utili

Non esiste più alcun limite  
temporale al riporto delle perdite

La legge di Bilancio 2019 ha  
previsto un utilizzo graduale delle  
perdite 2017-2019

# CONTABILITÀ E REGISTRAZIONI IVA

- ✓ L'art. 4-comma 4, del Dpr n. 633/72 precisa che, per gli enti non commerciali, sono considerate in ogni caso commerciali le seguenti attività:
  - Cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
  - Gestione di spacci aziendali, mense e somministrazione di pasti;
  - Organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
  - Prestazioni alberghiere e di alloggio;
  - Pubblicità commerciale.
- ✓ Conseguentemente, sia le operazioni attive che quelle passive correlate alle prime, dovranno trovare accoglienza nei registri IVA e concorreranno alle liquidazioni periodiche.

# DISPOSIZIONI IVA PER GLI ETS

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



**Art.10, n.15)** Prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati

**Art. 10, n. 19)** Prestazioni di ricovero e cura compresa la somministrazione di medicinali

**Art. 10, n. 20)** Prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere anche per la formazione e riconversione professionale

**Art. 10, n. 27/ter)** Prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in favore degli anziani ed inabili adulti di tossicodipendenti etc...



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

# DISPOSIZIONI IVA PER GLI ETS

Oggi tali prestazioni di servizi sono esenti da Iva se svolte da Onlus ma non si chiede alle Onlus di lavorare gratuitamente o in perdita



Domani, con la piena entrata in vigore del Cts, taluni Ets, che mostrano corrispettivi superiori ai costi effettivi, dovranno applicare le relative aliquote Iva



Bisogna al più presto togliere le parole «non commerciali» dalle richiamate disposizioni normative

Perché il rischio concreto è che a pagare lo scotto dell'applicazione dell'Iva saranno gli utenti

# LE COMUNICAZIONI DELLE LIQUIDAZIONI IVA

- ✓ Gli ETS titolari di partita IVA (non in Legge 398/91) sono soggetti all'invio della comunicazione trimestrale delle liquidazioni IVA in relazione ai soli periodi in cui sono stati registrati documenti attivi o passivi;
- ✓ La scadenza per la trasmissione telematica dei modelli è fissata al 31 maggio (1<sup>^</sup> trimestre), 16 settembre (2<sup>^</sup> trimestre), 30 novembre (3<sup>^</sup> trimestre) e 28 febbraio (4<sup>^</sup> trimestre);
- ✓ In caso di errori si potrà rimediare direttamente nella dichiarazione annuale Iva mediante indicazione del dato corretto nel quadro VH, ferma restando la sanzione formale di € 250 (ravvedibile)



# IL REVERSE CHARGE E LO SPLIT PAYMENT DEGLI ETS

- ✓ L'ETS cedente o prestatore applicherà il Reverse Charge in tutti i casi previsti dalla legge (appalti, subappalti, prestazioni di installazione impianti, pulizia, demolizione e completamento di edifici, etc...) ma soltanto nel caso in cui il cessionario/committente sia un soggetto IVA;
- ✓ L'ETS cessionario o committente non potrà mai ricevere fatture in reverse charge se comunica al fornitore il proprio codice fiscale (invece della partita IVA) mentre il R.C. si applicherà agli acquisti "commerciali".

# IL REVERSE CHARGE E LO SPLIT PAYMENT DEGLI ETS

- ✓ L'ETS in qualità di cessionario/committente sarà soggetto a Split Payment solo se il proprio fondo di dotazione sia riconducibile per oltre il 70% ad un ente pubblico (economico o non economico);
- ✓ L'ETS in qualità di cedente/prestatore applica lo Split Payment per le fatture emesse nei confronti degli organi della Pubblica Amministrazione, delle società e degli enti e fondazioni dalle stesse controllate, nonché infine delle società quotate al FTSE MIB;
- ✓ L'associazione che abbia optato per il regime forfettario di cui alla Legge 398/91 costituisce l'unica eccezione al divieto di pagamento dell'IVA al fornitore da parte della P.A., alla stessa quindi lo S.P. non si applica.

# OBBLIGHI DI FATTURAZIONE ELETTRONICA

- ✓ Dal 2019 tutti gli ETS soggetti IVA sono soggetti all'obbligo di emettere fattura elettronica (tramite sistema d'interscambio SDI) sia per operazioni B2B che B2C (sia per le cessioni che per le prestazioni);
- ✓ Le associazioni in Legge 398/91 con proventi commerciali < € 65.000 sono esonerate da FE, mentre se hanno proventi superiori devono assicurarsi che la FE venga emessa per loro conto dal committente;
- ✓ Gli ETS possono conservare in formato cartaceo le fatture di acquisto che non riguardano la loro eventuale attività commerciale

# OBBLIGHI DI PRESENTAZIONE DEL MODELLO EAS

- ✓ Il Mod. EAS deve essere trasmesso telematicamente entro 60 giorni dalla costituzione ovvero entro il 31 marzo per le variazioni intervenute nell'anno precedente;
- ✓ Il Mod. EAS deve essere trasmesso dagli enti associativi che ricevono quote o contributi associativi nonché corrispettivi specifici dai soci al fine di rendere non imponibili tali proventi;
- ✓ Con l'entrata in vigore della Riforma, i soli enti iscritti al RUNTS saranno esonerati dalla trasmissione di tale modello, in quanto le relative informazioni saranno fornite attraverso altri mezzi di comunicazione

# LA DE-COMMERCIALIZLAZIONE DELLE ATTIVITÀ DEGLI ETS

Novità importante introdotta dal CTS: previsione esplicita - contenuta nell'art. 79, c. 2 - di quando un'attività è considerata **non commerciale**:

*“Le attività di interesse generale di cui all'art. 5 (...) si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a **titolo gratuito** o dietro versamento di **corrispettivi che non superano i costi effettivi**, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra (...)”.*

Sono le attività fondanti la natura di ETS - Il CTS fornisce **due criteri positivi** per stabilire se queste siano non commerciali o meno, ancorandoli a parametri oggettivi, ossia la **gratuità** e il **non superamento dei costi effettivi**.

# LA DE-COMMERCIALIZLAZIONE DELLE ATTIVITÀ DEGLI ETS

Art. 79, co. 4: attività che vengono defiscalizzate con una presunzione:

- ✓ le somme derivanti da raccolte pubbliche **OCCASIONALI** di fondi in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione (di derivazione da art. 2, D. Lgs. 460/97 e art. 25, c. 1, L. 133/99), anche attraverso la cessione di *beni di modico valore o di servizi ai sovventori*;
- ✓ contributi ed apporti di PP.AA. finalizzati allo svolgimento delle attività istituzionali di interesse generale dell'ente.

Art. 79, co. 6: Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei soci verso pagamento di corrispettivi specifici si considerano di natura commerciale

# IL TRATTAMENTO DELLE SPONSORIZZAZIONI NEL CTS

## Ricavi da sponsorizzazione

Entrate di natura commerciale (Trattasi di contratto a prestazioni sinallagmatiche).

**Non rilevano** nel calcolo della prevalenza ai fini del mantenimento della qualifica di ETS non commerciale (art. 79, c. 5, CTS).

**Irrilevanza** di carattere generale, **estesa a tutti gli ETS**, senza alcun tipo di distinzione (***tranne le imprese sociali ex comma 1 art. 79***).

Rilevante differenza con lo stesso genere di proventi percepiti dalle ASD/SSD.

Ai sensi dell'art. 90, c. 8, L. 289/2002 tali corrispettivi, **per il soggetto erogante**, sono spese di pubblicità (presunzione legale assoluta).

Nel caso del CTS resterebbe il problema della qualificazione (pubblicità/rappresentanza).

# PERDITA QUALIFICA NON COMMERCIALITA'

Art. 79, co. 5) Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli Ets perdono la qualifica di non commercialità quando i proventi delle attività d'interesse generale svolte con marginalità > 5% e quelli da attività diverse, superano nel periodo d'imposta le entrate derivanti da attività non commerciali

Ciò significa che, ove un Ets dovesse svolgere un'attività di interesse generale generando avanzi di gestione, lo stesso perderebbe lo status di Ets non commerciale

Il mutamento della qualifica da Ets non commerciale in Ets commerciale opera a partire dal periodo d'imposta nel corso del quale l'ente assume natura commerciale

Si ricorda che l'ente commerciale è disciplinato dal Tuir e non più dal Cts, lo stesso ente compilerà il Mod. Redditi SC e quindi tutti i proventi concorreranno a determinare il reddito d'impresa



# I NUOVI REGIMI FISCALI FORFETARI

- ✓ L'art. 80 CTS si basa su opzione e riprende l'attuale art. 145 TUIR (*Regime forfetario degli enti non commerciali*), **alleggerendo il carico impositivo** mediante riduzione delle percentuali per scaglioni, divisi tra “prestazioni di servizi” ed “altre attività” (in caso di non separata annotazione, si applicano quelle per le prestazioni di servizi). Si applica ai proventi derivanti sia da art. 5 (quando svolti in modalità commerciale) sia da art. 6 CTS.
- ✓ L'art. 145 TUIR comprende i ricavi fino ad € 400.000,00 (per prestazioni di servizi, tipologia più diffusa), quindi con limite massimo per l'applicabilità (*potrà costituire un fattore di scelta per enti di cui al nuovo art. 148, c. 3, TUIR che potranno optare per Runtts o meno, quindi ASD ed Enti religiosi*).

# I NUOVI REGIMI FISCALI FORFETARI

<b>Prestazioni di servizi</b>	<b>CTS</b>
<i>Ricavi fino ad € 130.000</i>	7%
<i>Ricavi da € 130.001 ad € 300.000</i>	10%
<i>Ricavi oltre € 300.000</i>	17%
<b>Altre attività</b>	
<i>Ricavi fino ad € 130.000</i>	5%
<i>Ricavi da € 130.001 ad € 300.000</i>	7%
<i>Ricavi oltre € 300.000</i>	14%

<b>Prestazioni di servizi</b>	<b>TUIR</b>
<i>Ricavi fino ad € 15.494</i>	15%
<i>Ricavi da € 15.494 ad € 400.000</i>	25%
<b>Altre attività</b>	
<i>Ricavi fino ad € 25.823</i>	10%
<i>Ricavi da € 25.823 ad € 700.000</i>	15%

# I NUOVI REGIMI FISCALI FORFETARI

## **Caratteristiche essenziali del regime ex art. 80 CTS**

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

# I NUOVI REGIMI FISCALI FORFETARI

**Art. 86:** regime forfetario previsto per le **OdV e APS** sicuramente **più vantaggioso** rispetto a quello dell'art. 80.

*In primis*, si riscontrano percentuali di redditività **fisse** e nettamente inferiori; inoltre, **viene regolamentata tutta la materia impositiva IVA**, con numerosi vantaggi in termini di adempimenti (totalmente assente nel regime ex art. 80).

Ancorché l'IVA sia una imposta neutrale, la totale assenza di regolamentazione nel regime dell'art. 80 potrebbe costituire un limite per gli Enti che avrebbero intenzione di iscriversi al Runts (ad esempio, le ASD).

L'art. 86 sarebbe applicabile anche agli ETS commerciali, se OdV o APS (la norma non li esclude come fa l'art. 80).

# I NUOVI REGIMI FISCALI FORFETARI (1/2)

## **Caratteristiche essenziali regime art. 86 (OdV e APS)**

1. Ricavi da attività commerciale anno precedente, max € 130.000,00 (in caso di superamento non si applica il regime dall' 1/1 anno successivo ex co. 14)
2. **Reddito d'impresa pari all'1% dei ricavi (OdV) e 3% (APS)**
3. Opzione in dichiarazione dei redditi o ex art. 35 Dpr 633/72
4. Esonero da obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili (permane obbligo conservazione documenti emessi e ricevuti, ex art. 22, Dpr 600/73)
5. Esonero da obbligo di ritenuta ma indicazione nel mod 770 del percipiente e redditi erogati
6. Esclusione da studi di settore, parametri e nuovi indici di affidabilità fiscale
7. Non eseguono la rivalsa IVA nelle operazioni nazionali
8. Le vendite e gli acquisti intracomunitari non sono assoggettate ad imposta

# I NUOVI REGIMI FISCALI FORFETARI (2/2)

## **Caratteristiche essenziali regime art. 86 (OdV e APS)**

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

# IL DESTINO DELLA LEGGE 398/91

- ✓ La Legge 398/91 costituisce oggi un vantaggio per gli enti associativi con proventi commerciali nell'anno precedente < € 400.000 che optando per tale legge, versano forfettariamente il 50% dell'iva incassata su fatture/ corrispettivi;
- ✓ Sul fronte delle imposte dirette la Legge 398/91 consente di applicare ai proventi commerciali un coefficiente di redditività del solo 3% maggiorato di proventi finanziari e plusvalenze;
- ✓ Tale regime forfettario consente anche una lunga serie di semplificazioni: esonero dalla tenuta dei registri Iva, dalla dichiarazione annuale Iva, dalle comunicazioni trimestrali LIPE, dalla compilazione degli ISA, etc.....

- ✓ I vantaggi di tale norma potranno essere mantenuti ancora per il 2021 ma, con la piena entrata in vigore del Cts, gli enti associativi che si iscriveranno al Runts perderanno irrimediabilmente la facoltà di permanenza nel regime agevolato ;
- ✓ Di contro, al di fuori del Runts, potranno mantenere i benefici della Legge 398/91 esclusivamente le Asd/Ssd iscritte al CONI.

# DEDUZ/DETRAZ PER EROGAZIONI LIBERALI

## Situazione post CTS (da 1.1.2018) – profilo oggettivo

- ✓ Potenziamento delle agevolazioni a favore dei soggetti erogatori: *la norma istituisce una detrazione d'imposta dall'Irpef pari al 30% (35% per le ODV) dell'importo erogato – in denaro o in natura – a favore degli ETS, con max € 30.000 per anno d'imposta. Nel caso di denaro, obbligo di tracciabilità, mentre le erogazioni in **natura** saranno valorizzate in base ad apposito decreto del Ministero del Lavoro;*
- ✓ ***In alternativa** alla detrazione, è prevista una deduzione pari al 10% del reddito dichiarato **anche per enti e società**. Se incapiente, l'eccedenza è riportabile non oltre il quarto periodo d'imposta successivo.*



# DEDUZ/DETRAZ PER EROGAZIONI LIBERALI

## **Situazione *post* CTS (da 1.1.2018) - profilo soggettivo**

- ✓ Le agevolazioni di cui all'art. 83 si applicano soltanto a ONLUS, APS e ODV dall'1.1.2018 e per tutta la durata del periodo transitorio, valendo sempre l'iscrizione nei relativi registri tenuti dai vari enti (Regione, Prefettura, ecc.);
- ✓ Le erogazioni liberali per tutti gli altri enti non commerciali, per lo stesso periodo, godranno delle norme del TUIR vigente. Per questi enti, l'art. 83 si applicherà dopo il periodo transitorio se transiteranno nel Runtts, tranne imprese sociali costituite in forma societaria.

# VALUTAZIONI STRATEGICHE FINALI

## Depongono a favore dell'iscrizione al RUNTS

- ✓ È probabile che la Pubblica Amministrazione convoglierà le proprie erogazioni preferibilmente nei confronti degli ETS in quanto garanti di una maggiore trasparenza informativa;
- ✓ In presenza di erogazioni liberali corrisposte da privati ed imprese, l'iscrizione al RUNTS garantisce benefici maggiori ai contributors (detrazioni/deduzioni).

## Depongono a sfavore dell'iscrizione al RUNTS

- ✓ Per le ASD l'iscrizione al RUNTS comporta la rinuncia alle agevolazioni contabili e fiscali contenute nella L. n. 398/91 (indifferente per gli altri enti);
- ✓ Tutti gli enti saranno soggetti a più onerosi e complessi obblighi di contabilità, rendicontazione e controlli se decideranno di iscriversi al RUNTS.

# VALUTAZIONI STRATEGICHE FINALI

Depongono a favore dell'iscrizione al RUNTS (Categ. APS, artt. 84-86)

- ✓ La disposizione di cui all'art. 85, c.1 del CTS che rende decommercializzati i corrispettivi specifici versati dai soci o dai loro familiari conviventi in funzione di prestazioni svolte dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali;
- ✓ L'istituzione di un regime forfettario, in presenza di proventi commerciali non superiori a € 130.000, con coefficiente di redditività pari al 3%;
- ✓ La disposizione di cui all'art.86, c.7 del CTS che esclude dall'applicazione dell'Iva e dai relativi obblighi dichiarativi tutte le operazioni nazionali;

Si ricorda, per completezza, che l'art. 35 del CTS dispone per le APS un numero minimo di sette soci PF o tre APS ed impone che l'attività venga svolta avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati, fermo restando che le APS possono svolgere una o più delle attività di cui all'art. 5 del CTS.

# VALUTAZIONI STRATEGICHE FINALI

Depongono a favore dell'iscrizione al RUNTS (Imprese Sociali – DI 112/2017)



- ✓ La disposizione di cui all'art. 18, c.1 che dispone la non imponibilità degli utili destinati ad apposita riserva indivisibile;
- ✓ La disposizione di cui all'art.18, c. 3 che dispone una detrazione/deduzione Irpef pari al 30% delle somme investite nel capitale sociale di una o più imprese sociali

Si ricorda, per completezza, che l'art. 1 del DI n. 112/2017 dispone che possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati che esercitano in via stabile e principale (oltre 70%) un'attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Grazie e Arrivederci