ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

GLI ETS A CHE PUNTO SIAMO? NOVITA' IN CORSO

Lo stato dell'arte sotto il profilo dell'autorizzazione della Commissione Europea e della disciplina IVA

BORGHISANI CHIARA

21 gennaio 2025

A CHE PUNTO SIAMO?

Agosto 2017 è stato approvato il D. Lgs. 117/2017 che ha introdotto la figura dell'Ente del Terzo Settore.

Con l'approvazione del D. Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) è stata rivista completamente la normativa fiscale regolante la qualificazione fiscale (commerciale e non commerciale) dell'ente del terzo settore.

La normativa fiscale recata dal Titolo X, articoli da 79 a 89, del Codice del Terzo Settore entrerà in vigore dal 1° gennaio dell'anno successivo all'autorizzazione della commissione Europea (articolo 104 comma 2) .

A CHE PUNTO SIAMO?

Gli articoli che devono essere autorizzati non sono tutti quelli contenuti nel Titolo X ma, ai sensi dell'art. 101 c. 10, unicamente:

Articolo 77 – emissione di «titoli di solidarietà»

Articolo 79. c. 2-bis: soglia di tolleranza dei ricavi eccedenti i costi per la natura non commerciale dell'AIG;

Articoli 80 e 86: regimi forfettari ETS, ODV e APS.

A CHE PUNTO SIAMO?

Gli articoli contenuti nel Titolo X già in vigore, ai sensi dell'articolo 104 comma 1, sono:
Articolo 81: social bonus;
Articolo 82: disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali;
Articolo 83: detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali;
Articolo 84, comma 2: esenzione redditi fondiari per ODV;
Articolo 85, comma 7: esenzione redditi fondiari per APS.

Tutti gli altri articoli del Codice del Terzo Settore, non collegati al Titolo X sono già in vigore dal 3 agosto 2017.

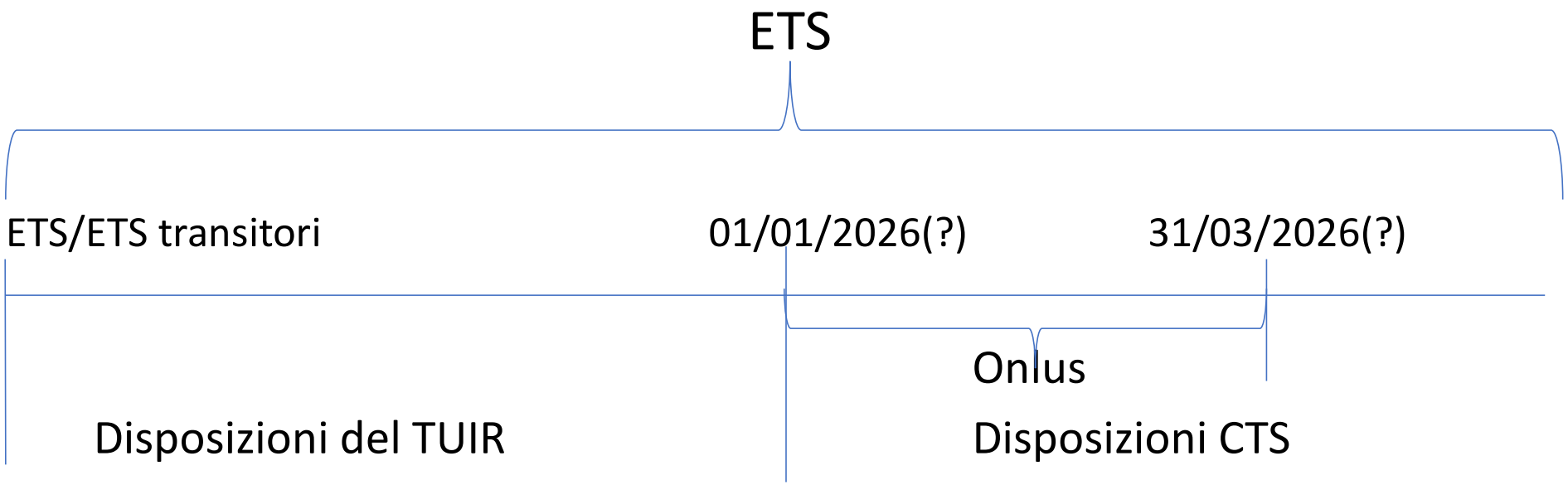
A CHE PUNTO SIAMO?

Autorizzazione Europea un lungo «calvario» che dura da quasi 8 anni.

Gli step fondamentali:

- Settembre 2022 avviata interlocuzione ufficiale dal Ministero del Lavoro e delle politiche Sociali con la Commissione Europea;
- Estate 2023: Istituito tavolo tecnico di lavoro con MLPS, MEF, Agenzia delle Entrate e rappresentanze degli ETS;
- Gennaio 2024: Interrogazione Parlamentare n. P-000145/2024;
- Estate 2024: inviato «position paper» a Bruxelles;
- Dicembre 2024: da più fonti viene date per prossima l'autorizzazione, con decorrenza delle disposizioni dal 1° gennaio 2026.

LA FISCALITA' OGGI DEGLI ETS



LA FISCALITA' OGGI DEGLI ETS

ETS

ETS/ETS transitori

01/01/2026(?)

Disposizioni del TUIR

ENTI NON COMMERCIALI

SE L'ATTIVITÀ PREVALENTE DELL'ENTE OSSIA QUELLA CHE CONSENTE DI REALIZZARE GLI SCOPI PRIMARI È RICONDUCIBILE IN UNA DELLE ATTIVITÀ INDICATE NELL'ART. 2195 DEL C.C.

L'ENTE È QUALIFICATO COME COMMERCIALE

REQUISITI ATTIVITA' COMMERCIALE

UN'ATTIVITÀ È COMMERCIALE QUANDO RICORRONO CONTEMPORANEAMENTE LE SEGUENTI CONDIZIONI:

- È SVOLTA CON PROFESSIONALITÀ
- È ABITUALE OSSIA POSTA IN ESSERE CON REGOLARITÀ, STABILITÀ , SISTEMATICITÀ
- RIENTRA IN QUELLE ELENCATE NELL'ART. 2195 C.C.

ENTI NON COMMERCIALI

PUR NON RIENTRANDO IN QUELLE ELENCATE NELL'ART. 2195 C.C. È ORGANIZZATA IN FORMA D'IMPRESA. TRA GLI ELEMENTI IDENTIFICATIVI DI ORGANIZZAZIONE SI POSSONO INDICARE L'ESISTENZA DI LOCALI, DI PERSONALE DI SEGRETERIA, DI COLLABORATORI, ECC.

I BENI E I SERVIZI REALIZZATI SONO DESTINATI AL MERCATO OVVERO AD ESSERE SCAMBIATI

È ECONOMICA, OSSIA I CORRISPETTIVI CHE SE NE RICAVANO SONO IN GRADO DI REMUNERARE I DIVERSI FATTORI PRODUTTIVI IMPIEGATI

LA FISCALITA' OGGI DEGLI ETS

Art. 73 del TUIR: oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività non commerciali.

La commercialità o meno di un'attività è determinata, ai fini fiscali, sulla base di parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere e dalle sue finalità. In sostanza, la qualificazione ai fini fiscali dell'attività deve essere operata verificando se la stessa possa ricondursi fra quelle previste dall'art. 2195 c.c. o qualora essa consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel menzionato articolo (es. prestazioni didattiche, sanitarie, terapeutiche, etc,), se venga svolta con i connotati dell'organizzazione, della professionalità e abitualità. (Circolare 12/2009)

LA FISCALITA' OGGI DEGLI ETS

Art. 73 del TUIR: oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività non commerciali.

L'ente che svolga in via abituale un'attività riconducibile tra quelle elencate nell'art. 2195 c.c., il carattere commerciale dell'attività si configura a prescindere dall'esistenza di una organizzazione di impresa, mentre nelle ipotesi in cui l'ente effettui un'attività non rientrante in tale articolo, è necessario, al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, verificare l'esistenza di un'organizzazione in forma di impresa i cui requisiti si rinvengono quando si predispone un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico e/o quando vi è impiego e coordinamento di capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica.(Risoluzione 146/2011)

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

MA QUALI ATTIVITA' SVOLGE UN ETS?

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

Art. 5

AIG

Art. 6

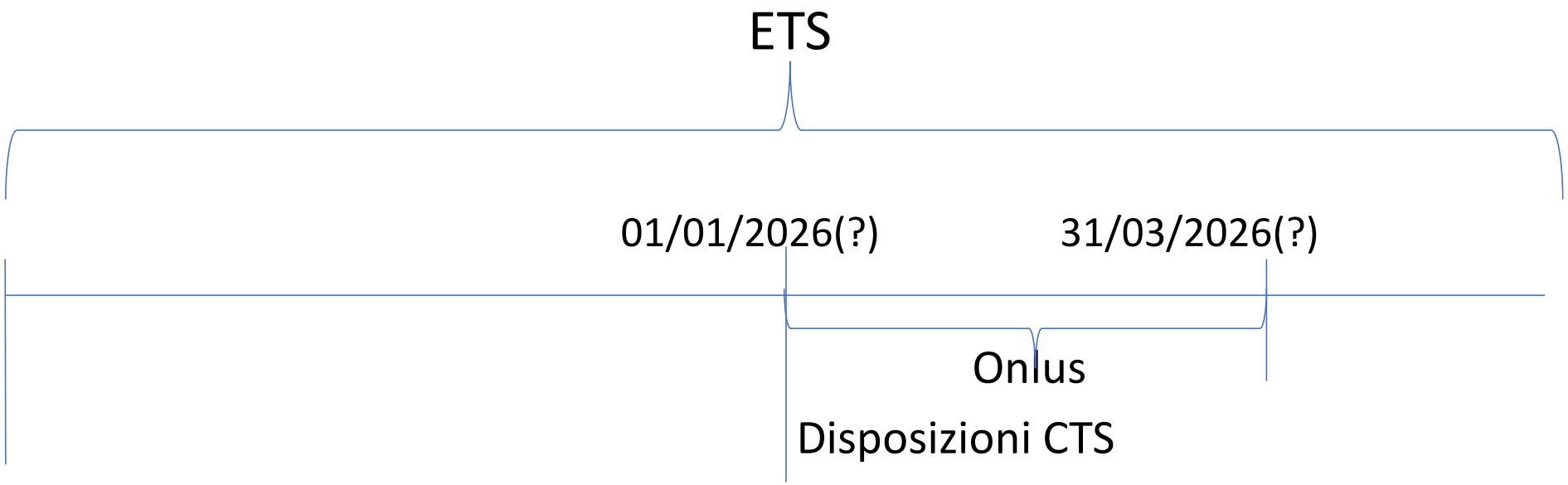
ATTIVITA' DIVERSE

Art. 7

RACCOLTA FONDI

REDDITI DA MERO GODIMENTO/ALTRE ENTRATE

LA FISCALITA' OGGI DEGLI ETS



LA NATURA FISCALE DELLE ATTIVITA' DEGLI ETS

L'analisi è condotta su due livelli progressivi:

a) Verifica della ***natura delle attività di interesse generale*** esercitate.

b) Verifica della ***natura dell'ente*** facendo concorrere tutti i proventi/ricavi generati dall'ente.

PERCHÉ È IMPORTANTE?

ETS NON COMMERCIALE ≠ ETS COMMERCIALE

Soprattutto in relazione alle differenti disposizioni agevolative contenute nel codice.

LA NATURA FISCALE DELLE ATTIVITA' DEGLI ETS

Il caso delle Onlus

Le Onlus sono ancora «alla finestra» in attesa di capire quale sarà il loro destino all'interno del RUNTS, come voluto dal legislatore del Codice del Terzo Settore.

In attesa di vedere come evolverà l'orientamento legislativo, le ONLUS sono comunque chiamate a valutare se attendere il parere della Commissione Europea e definire nel concreto il loro destino con l'abrogazione della loro norma istitutiva, o anticipare i tempi e abbandonare la qualifica di ONLUS per entrare da subito nel Registro RUNTS e assumere di fatto e di diritto la qualifica di ETS.

LA NATURA FISCALE DELLE ATTIVITA' DEGLI ETS

Il caso delle ODV

- **Art. 33, c. 3:** Per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere, soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, salvo che tale attività sia svolta quale attività secondaria e strumentale nei limiti di cui all'articolo 6.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

LA DISCIPLINA IVA

LA DISCIPLINA IVA

IL QUADRO DI RIFERMENTO EUROPEO – DIRETTIVA 2006/112/CE

ATTIVITA' COME SI QUALIFICANO SOTTO UN PROFILO IVA

- Art. 2, par. 1: sono soggette a IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo…;

- Art. 9, par. 1: Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.
  Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché' quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.

LA DISCIPLINA IVA

SITUAZIONE ANTECEDENTE LA LEGGE DI BILANCIO 2021

ATTIVITA' COME SI QUALIFICANO SOTTO UN PROFILO IVA

- Le attività svolte dagli enti non profit possono essere soggettivamente attività rilevanti ai fini IVA: in esenzione (Art. 10, D.P.R. 633/72) o imponibili
- Attività escluse: **art. 4 D.P.R. 633/72** e art. 8, c. 2, L. 266/1991

MA NON E' TUTTO TRANQULLO

LA DISCIPLINA IVA

ANTEFATTO

LA PROCEDURA DI INFRAZIONE UE N.2008/2010

- La Commissione europea sostiene che alcune norme del D.P.R. 633/72 contrastino con la Direttiva 2006/112/CE, in quanto escludono dall'IVA alcune operazioni che dovrebbero o andarne soggette o, quantomeno, andarne «esenti».
- L'art. 132 della Direttiva prevede, al massimo, che "determinate" attività economiche, in quanto finalizzate ad uno scopo «pubblico» (si noti: solo le attività espressamente enumerate dalla Direttiva e non "tutte" le attività di interesse pubblico), possano essere "esenti", ma non «escluse»

COSA DICE LA NORMATIVA EUROPEA

Art. 132 Direttiva 2006/112/CE

Gli stati membri esentano le operazioni seguenti:

…….

l) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate nei confronti dei propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;

m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica;

o) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate dagli enti o dagli organismi le cui operazioni sono esenti a norma delle lettere b), g), h), i), l), m) e n) in occasione di manifestazioni per la raccolta di fondi, organizzate a loro esclusivo profitto, purché l'esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza;

LA DISCIPLINA IVA

Cosa cambierà dal 1° gennaio 2026 in tema di IVA:

Passaggio dal regime di esclusione al regime di esenzione (art. 4 ➡ art. 10 DPR 633/1972)

LA DISCIPLINA IVA

Attività ESCLUSE
Art. 4 D.P.R. 633/72
CHI: associazioni, politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di formazione sociale e di formazione extra-scolastica della persona
COSA: cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate in conformità alla finalità istituzionali
A CHI: soci, associati o partecipanti, ad associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI ODCEC di MILANO

LA DISCIPLINA IVA

Cosa cambierà dal 1° gennaio 2026 in tema di IVA:

Passaggio dal regime di esclusione al regime di imponibilità per ODV???

Attività ESCLUSE

Art. 8, c. 2 L. 266/91

LA DISCIPLINA IVA

Cosa cambierà dal 1° gennaio 2026 in tema di IVA:

Passaggio dal regime di esenzione al regime di imponibilità per ETS commerciali delle attività di cui all'articolo 10 DPR 633/1972 numeri:

-15: prestazioni di trasporto

-19: prestazioni di ricovero e cura

-20: prestazioni educative, didattiche e di formazione;

-27-ter: prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale…..

Art. 10 DPR 633/72

- 15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da enti del Terzo settore di natura non commerciale;

- 19) le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di medicinali presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali;

- 20) Le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale. Le prestazioni di cui al periodo precedente non comprendono l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B;

- 27-ter le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all’art. 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale.

ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

FONDAZIONE COMMERCIALISTI
ODCEC di MILANO

Riferimenti

Chiara Borghisani
Dottore commercialista
borghisani@areanonprofit.com