




APSI 

ASSOCIAZIONE PROFESSIONI SANITARIE ITALIANA
PROVIDER NAZIONALE n. 1772



L'ATTUAZIONE DELLA RIFORMA: IL CODICE DEL TERZO SETTORE, CENNI SUL REGIME FISCALE DEGLI ETS

DR. DARIO VERGINE



L'ATTUAZIONE DELLA RIFORMA: IL CODICE DEL TERZO SETTORE

IL CODICE DEL TERZO SETTORE: IL D.LGS. 117/2017 E LA SUA RATIO.

Gli anni 80. L'interesse del legislatore per il terzo settore.

- ▶ la legge quadro n. 266/1991 sul volontariato,
- ▶ la legge n. 381/1991, contenente la disciplina cooperative sociali,
- ▶ il d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, con il quale il legislatore è intervenuto sulla disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lavorative di utilità sociale ONLUS;
- ▶ la legge 383/2000, contenente la disciplina delle Associazioni di promozione sociale.
- ▶ e, infine, il d.lgs. 155/2006, contenente le norme di disciplina dell'impresa sociale;

La necessità di una riforma e di una normativa organica: la legge delega 106/2016

- ▶ La l. 106 era costituita da 12 articoli, il primo dei quali ne individuava le finalità (“sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa) conferendo al Governo la delega per emanare entro il termine di 12 mesi uno o più decreti legislativi per riformare il Terzo settore
- ▶ non ne fanno parte: le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche

I cinque oggetti della legge-delega venivano indicati nel secondo comma dell'art. 1

- ▶ revisione della disciplina del codice civile in tema di associazioni,
- ▶ riordino della disciplina speciale della normativa vigente in materia di enti del Terzo settore;
- ▶ revisione della disciplina tributaria applicabile agli enti del Terzo settore;
- ▶ revisione della disciplina dell'impresa sociale;
- ▶ revisione del servizio civile nazionale.

In base all'art. 2, i decreti legislativi dovevano osservare una serie di principi e criteri direttivi generali, indicati nella stessa norma:

- a) riconoscere, favorire e garantire il più ampio esercizio del diritto di associazione ai sensi degli articoli 2, 3, 18 e 118 della Costituzione;
- b) riconoscere e favorire l'iniziativa economica privata assicurare, nel rispetto delle norme vigenti, l'autonomia statutaria degli enti
- c) semplificare la normativa

L'art. 4 indicava i principi e criteri direttivi ai quali i decreti attuativi

- a) “stabilire le disposizioni generali e comuni applicabili, nel rispetto del principio di specialità, agli enti del Terzo settore”), superando, in tal modo ambiguità e incertezze createsi in passato;
- b) “individuare le attività di interesse generale attraverso una elencazione e) (“prevedere il divieto di distribuzione, anche in forma indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e del patrimonio dell'ente”,
- c) “disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione”;
- d) “previsione di un Registro unico nazionale del Terzo settore,

- ▶ L'art. 5 prevedeva il riordino e la revisione organica della disciplina vigente in materia di attività di volontariato, promozione sociale e mutuo soccorso, indicando i criteri in base
- ▶ Art 6 Di riordino e revisione della disciplina vigente in materia di impresa sociale
- ▶ L'art. 7 assegnava le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sugli enti del Terzo settore,
- ▶ In base all'art. 9, i decreti legislativi avrebbero dovuto disciplinare anche le misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore e procedere anche al riordino e all'armonizzazione della relativa disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio, nel rispetto della normativa dell'Unione europea La norma prevedeva come obiettivi principali la revisione della definizione di ente non commerciale, l'introduzione di un regime tributario agevolato; la razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali, in denaro o natura, devolute a favore degli stessi enti; la riforma del e per mille; l'introduzione di obblighi di pubblicità;




L'ATTUAZIONE DELLA RIFORMA: IL CODICE DEL TERZO SETTORE

Il d.lgs. 111/2017: la nuova disciplina del 5 per mille


- ▶ con il d.lgs. 3 luglio 2017, n. 111, ha completato la riforma, operando una razionalizzazione e revisione dei criteri di accreditamento e di accesso al beneficio; semplificando e contestualmente accelerando la procedura per il calcolo e l'erogazione del contributo; introducendo un obbligo di pubblicità delle risorse erogate; e, infine, modificando la disciplina sanzionatoria.
- ▶ Un primo significativo elemento di novità è rappresentato dall'ampliamento della platea dei beneficiari, ora rappresentati da tutti gli enti iscritti nel nuovo Registro unico nazionale degli enti del terzo settore


- ▶ sono definite le modalità e i termini per l'accesso al riparto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche degli enti destinatari del contributo;
- ▶ le modalità e i termini per la formazione, l'aggiornamento e la pubblicazione dell'elenco permanente degli enti iscritti e per la pubblicazione degli elenchi annuali degli enti ammessi;
- ▶ i criteri di riparto della quota del cinque per mille;
- ▶ l'importo minimo erogabile a ciascun ente delle somme risultanti sulla base delle scelte effettuate dai contribuenti;
- ▶ le modalità di riparto delle scelte non espresse dai contribuenti
- ▶ le modalità per il pagamento del contributo e i termini entro i quali i beneficiari comunicano alle amministrazioni erogatrici i dati necessari per il pagamento delle somme assegnate
- ▶ L'art. 7 prevede espressamente il divieto di utilizzare il contributo per finanziare per coprire le spese di pubblicità sostenute per campagne di sensibilizzazione



La revisione della disciplina in materia di impresa sociale: il d.lgs. 112/2017

D.LGS. 3 LUGLIO 2017, N. 112. IL NUOVO D.LGS. ABROGA E SOSTITUISCE IL D.LGS. 155/2006, RECANTE LA DISCIPLINA DELL'IMPRESA SOCIALE

- 
- ▶ possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, che, senza scopo di lucro, perseguano finalità di interesse generale, esercitando in via stabile e principale una delle attività di impresa specificamente previste dalla norma (“civiche, solidaristiche e di utilità sociale” coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e degli altri soggetti interessati alle loro attività)
 - ▶ Le cooperative sociali e i loro consorzi, di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, acquisiscono di diritto la qualifica di imprese sociali e sono assoggettati alle disposizioni del decreto n. 112/2017, nel rispetto della normativa specifica delle cooperative ed in quanto compatibili



L'impresa commerciale agevolabile deve, quindi, avere due caratteristiche: avere un fine non di lucro soggettivo ed essere esercitata per le finalità indicate nell'art. 1

Al fine di garantire l'assenza dello scopo di lucro, l'art. 3 prevede che:

- ▶ sia vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, soci o associati,
- ▶ gli utili e gli avanzi di gestione siano destinati al finanziamento dell'attività statutaria di interesse generale oppure ad incremento del patrimonio, creando per essi un vincolo di destinazione
- ▶ consente di superare la mancanza del requisito dell'"assenza di scopo di lucro", consentendo all'impresa sociale, costituita in forma societaria, di destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali



Il Codice del Terzo Settore: il d.lgs. 117/2017 e la sua ratio

3 AGOSTO 2017 È ENTRATO IN VIGORE ANCHE IL D.LGS. N. 117/2017,
NOTO COME “CODICE DEL TERZO SETTORE”

L'iscrizione nel registro Unico nazionale del terzo settore quale condizione per ottenere la qualifica di ETS


- ▶ l'istituzione “un Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), suddiviso in specifiche sezioni, da istituire presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, la funzione di “anagrafe del Terzo settore”
- ▶ d.lgs. 117/2017 è stato inserito l'art. 22, in base al quale “le associazioni e le fondazioni del Terzo settore possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore”



IL REGIME FISCALE DEGLI ETS


Il regime fiscale e la contrapposizione tra ente commerciale-ente non commerciale

- ▶ Il Codice del Terzo settore dedica il Titolo X al regime fiscale degli ETS, ad eccezione delle imprese sociali;
- ▶ L'art. 9, in particolare, contiene numerose misure di intervento: revisione della definizione di ente non commerciale, collegata alle attività svolte e non alle finalità;
- ▶ si considerano “non commerciali” gli enti del Terzo settore che svolgano in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5 (attività di interesse generale civiche, solidaristiche e di utilità sociale), (a titolo gratuito o con ricavi pari ai costi o superiori a questi ultimi ma al massimo del 5% e per non più di due anni periodi di imposta consecutivi; ai fini della distinzione (ente commerciale o non commerciale) pertanto diviene fondamentale stabilire se i ricavi ottenuti dallo svolgimento di un'attività non commerciale siano superiori a quelli ottenuti dallo svolgimento di un'attività commerciale

- 
- ▶ Il c.5bis specifica che “Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti
 - ▶ Un ente del Terzo settore vien, invece, qualificato come commerciale quando i proventi delle attività indicate nell'art. 5, svolte in forma di impresa, superino nello stesso periodo di imposta le entrate derivanti da attività non commerciali. Pertanto, se al 31 dicembre i ricavi risultino, anche di 1 solo euro, superiori ai proventi non commerciali, il reddito dell'ente viene determinato ossia secondo le regole del reddito d'impresa.
 - ▶ Essere, invece, un ente commerciale del Terzo settore comporta, sotto il profilo fiscale, altre conseguenze, alcune delle quali anche penalizzanti, come la perdita di agevolazioni fiscali, riservate agli enti non commerciali.

Ma quali sono le attività “non commerciali”?

- ▶ le attività di interesse generale svolte a titolo gratuito e quelle, sempre di interesse generale, svolte dietro corrispettivo che non superino i costi effettivi (art. 79, c.2), a condizione che i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo di imposta
- ▶ Se vengono rispettate le predette condizioni, le attività di interesse generale sono considerate non commerciali sia ai fini IVA che ai fini delle imposte indirette.
- ▶ L'art. 79, c.3 elenca le attività che non sono ritenute commerciali, annoverando tra queste “l'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale”, purché svolta dagli enti del Terzo settore

- 
- ▶ Il 4° comma, invece, esclude che possano concorrere alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore “i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche” e “i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche”; vediamo, nello specifico a quali condizioni:
 - ▶ Nel primo caso, il legislatore che queste raccolte si realizzino in occasione di celebrazioni,
 - ▶ Nel secondo, invece, è la finalizzazione dei contributi a giustificare l’esclusione più che la loro provenienza, poiché la norma esige che siano diretti allo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 dell’art.79.
 - ▶ Il 6° e ultimo comma dell’art. 79 prevede che non si considera “commerciale” l’attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei, familiari e conviventi

Vediamo ora quali sono le “attività commerciali”. Sono ritenute tali:

- ▶ Le attività svolte in forma di impresa e attività di interesse generale svolte non a titolo gratuito e dietro corrispettivi specifici che superino i costi effettivi.
- ▶ Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati verso pagamento di corrispettivi specifici.

Le agevolazioni

Il regime forfettario art 80


- ▶ Ottenuto il riconoscimento di ETS “non commerciale”, gli enti possono godere di una serie di agevolazioni in campo fiscale. I benefici loro riconosciuti riguardano: il regime forfettario opzionale; le agevolazioni per le imposte indirette e i tributi locali; le agevolazioni per le erogazioni liberali
- ▶ L'art. 80 CTS riconosce agli “enti del Terzo settore non commerciali” la possibilità di optare per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, prodotto dall'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6, svolte con modalità commerciali. La norma si limita a prevedere il regime forfettario solo per il calcolo dell'imposta sui redditi, mentre non dispone alcunchè per l'IVA.
- ▶ Essendo il regime forfettario opzionale è necessario indicarlo nella dichiarazione dei redditi e diviene produttivo di effetti a partire dal periodo di imposta in cui l'opzione sia stata esercitata, con valenza triennale o fino all'eventuale revoca


Il calcolo forfettario si ottiene applicando al reddito d'impresa il coefficiente di redditività nella misura indicata

- ▶ la lettera a) fa riferimento alle “attività di prestazione dei servizi”, prevedendo i seguenti coefficienti:
 - ▶ 7 % per i ricavi fino a 130.000 euro;
 - ▶ 10 % per i ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro;
 - ▶ 17 % per i ricavi oltre 300.000 euro.
- ▶ La lettera b), invece, si riferisce alle “altre attività”, rispetto alle quali la norma prevede i seguenti coefficienti:
 - ▶ 5% per i ricavi fino a 130.000 euro;
 - ▶ 7% per i ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro;
 - ▶ 14% per i ricavi oltre 300.000 euro.

Il social bonus art 81


- ▶ un credito d'imposta pari al 65 per cento " a favore delle persone fisiche che abbiano effettuato delle erogazioni liberali in denaro
- ▶ 50%se effettuate da enti o società, in favore degli enti del Terzo settore che abbiano presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero (manutenzione, protezione e restauro) degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti del Terzo settore e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di cui all'art. 5 con modalità non commerciali

- 
- ▶ Ai soggetti beneficiari delle erogazioni liberali è imposto un obbligo di comunicazione con cadenza trimestrale, nei confronti del Ministero, relativo all'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel periodo di riferimento
 - ▶ un onere di pubblicità circa l'ammontare, la destinazione e l'utilizzo delle erogazioni stesse tramite il proprio sito web istituzionale, “nell'ambito di una pagina dedicata e facilmente individuabile, e in un apposito portale, gestito dal medesimo Ministero, in cui ai soggetti destinatari delle erogazioni liberali sono associate tutte le informazioni relative allo stato di conservazione del bene, gli interventi di ristrutturazione o riqualificazione bene, nonché' le informazioni relative alla fruizione

- 
- ▶ il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1 è riconosciuto alle persone fisiche nel limite del 15% dell'imponibile
 - ▶ soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui
 - ▶ Se, in entrambi i casi, per effetto di detrazioni e deduzioni l'importo complessivo dell'imposta da pagare risultasse inferiore al credito, questo potrà essere utilizzato negli esercizi successivi.

Le agevolazioni per le imposte dirette e i tributi locali. Art 82

- ▶ l'art. 82, al c.2, fa riferimento “all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale ai trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti per l'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale
- ▶ per gli atti traslativi(della proprietà di beni immobili o di diritti reali immobiliari di godimento) e per quelli costitutivi (di diritti reali di godimento) a titolo oneroso, invece, le suddette imposte sono dovute in misura fissa (comma 4).
- ▶ gli atti costitutivi le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore, rispetto ai quali le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa

- 
- ▶ Il 5° comma prevede che “Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti” sono esenti dall’imposta di bollo
 - ▶ Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, sono esenti dall’imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili; l’esenzione da IMU e TASI
 - ▶ Mentre la riduzione dell’imposta regionale sulle attività produttive può essere disposta solo dalle regioni e dalle Province autonome
 - ▶ Gli ultimi due commi prevedono rispettivamente che non sia dovuta dagli ETS la tassa sugli intrattenimenti, purché le attività , siano svolte occasionalmente e in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze

Le agevolazioni sulle erogazioni liberali art 83

è rivolto a coloro che intendano sostenere finanziariamente gli ETS,

- ▶ Se il soggetto erogatore è una persona fisica, le viene riconosciuta la possibilità di scegliere, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, tra la detrazione dall'imposta e la deduzione dal reddito della donazione effettuata
- ▶ nel primo caso si ha una detrazione IRPEF del 30% dell'erogazione, in denaro oppure in natura, fino ad un massimo di 30.000 euro per ciascun periodo di imposta; una percentuale più elevata, pari al 35%, è prevista, come detto solo per quelle erogazioni a favore di ODV
- ▶ La seconda possibilità è quella di optare per la deduzione del reddito complessivo netto delle erogazioni liberali, entro il limite del 10% del reddito dichiarato
- ▶ Se l'erogatore è un ente o una società, l'unica possibilità è quella della deduzione dal reddito della donazione. Se l'ente beneficiario è un'ODV, la percentuale è del 10%

Il regime fiscale delle organizzazioni di volontariato (ODV e APS artt. 84 e 85)


- ▶ L'art. 84 CTS prevede, in aggiunta alle attività "non commerciali", purché siano poste in essere da organizzazioni di volontariato e siano svolte "senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato
- ▶ 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 alcun intermediario
- ▶ cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario
- ▶ attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale

Il regime forfettario applicabile alle ODV e alle APS

- ▶ L'art. 86 del CTS prevede un regime forfettario opzionale, con valenza almeno triennale
- ▶ alle ODV di godere di significative semplificazioni in materia di IVA e di obblighi contabili
- ▶ non sono tenuti al versamento dell'Imposta sul valore aggiunto e ai relativi adempimenti e alla tenuta delle scritture contabili, fatta eccezione per l'onere di conservazione dei documenti emessi o ricevuti,

Il regime forfettario previsto dalla norma si differenzia da quello previsto ex art. 80

- ▶ la prima concerne i soggetti essendo il primo riservato solo alle ODV e alle APS
- ▶ secondo trova applicazione nei confronti di tutti gli ETS che abbiano natura non commerciale
- ▶ tra le due norme emerge, inoltre, una differenza quantitativa che concerne i coefficienti di redditività: l'art. 86 ne prevede solo due, uno per le ODV, uno per le APS, inferiori a quelli previsti dall'art. 80, inoltre, quest'ultima norma, a differenza della precedente non prevede un limite per i ricavi percepiti nel periodo di imposta
- ▶ Infine, una differenza fondamentale tra i due regimi si riscontra in relazione all'IVA: l'art. 86 esclude l'imposta dal regime ("le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfettario non hanno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto")

- 
- ▶ per le ODV che potranno beneficiarne per la prima volta
 - ▶ Il terzo comma prevede che le ODV che applichino il regime forfettario calcolino il loro reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti “un coefficiente di redditività pari all'1 per cento”, mentre per le APS, il coefficiente è elevato al 3(%)

Grazie per l'attenzione