

IL TERZO SETTORE : PROBLEMI, SOLUZIONI E PROSPETTIVE.

**ENTI DEL TERZO SETTORE: GLI ASPETTI DI FISCALITA' DIRETTA,
INDIRETTA E GLI ACCERTAMENTI FISCALI.**

Relazione dell'Avv. Patrizio Braccioni

Segrate, 19 gennaio 2019

PAUL
HASTINGS

- La novità più rilevante introdotta dal Codice del Terzo Settore (Decreto Legislativo 3 luglio 2017 n 117 e successive modificazioni) è la nuova elencazione delle attività di interesse generale (art.5), cioè di quelle attività che devono essere perseguite senza scopo di lucro per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- nell'elencazione vi sono molte novità. Si citano, a mero titolo di esempio, la formazione extra-scolastica finalizzata alla prevenzione del bullismo, la promozione della cultura della legalità, la riqualificazione dei beni confiscati alla criminalità organizzata e altro;
- in questo modo vengono superati gli ambiti di applicazione molto ristretti previsti dalla disciplina delle ONLUS, risalente ormai a oltre 20 anni fa. Le ONLUS sono infatti destinatarie dei più significativi benefici previsti dalla normativa a favore degli enti non commerciali;
- quando il Codice del Terzo Settore sarà integralmente applicabile, cioè l'anno successivo all'ottenimento delle prescritte autorizzazioni comunitarie e all'emanazione dei decreti attuativi (notizie di stampa di questa settimana riferiscono che tutto dovrebbe avvenire nel corso del corrente anno), l'ambito di applicazione di benefici risulterà assai più ampio di quello attuale

- Pur restando fermo il criterio generale della non prevalenza dell'attività commerciale, gli elementi per distinguere gli enti non commerciali da quelli commerciali sono assai più chiari e semplici;
- per i tecnici, il raffronto riguarda la disciplina di cui all'art.79 del Codice del Terzo Settore («**CTS**») con l'art.149 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi («**TUIR**»);
- L'art. 79 del CTS, infatti, fa riferimento alla prevalenza di ricavi di natura non commerciale, quindi, oltre ai contributi, sovvenzioni ed erogazioni liberali in genere, **a corrispettivi che non superino i costi effettivi, fatti salvi eventuali contributi e apporti pubblici**, mentre, in tema di «prevalenza» l'art.149 richiama al primo comma genericamente l'esercizio prevalente di attività commerciale, e al secondo comma, alcune chiavi di lettura specifiche del principio rinvenibili nei ricavi, nei redditi, nelle spese e addirittura nelle immobilizzazioni, rendendo di fatto la valutazione di prevalenza più complessa e incerta.

- Ai fini della rilevazione della commercialità o meno dell'ente resta essenziale verificare che l'ente non «svolga attività in forma di impresa». Questo è un requisito che ha radici nella nozione di impresa mutuata dal diritto civile ma che ha assunto una rilevanza propria in diritto tributario
- Nei termini più semplici possibili, lo svolgimento di attività in forma di impresa significa la creazione di organizzazioni di persone e mezzi che perseguono con modalità inequivocabili scopi lucrativi. A questi fini non rilevano affatto le previsioni dello Statuto dell'ente ma l'attività materialmente ed effettivamente svolta, che può essere verificata ed accertata dall'Agenzia delle Entrate e/o dalla Guardia di Finanza utilizzando i mezzi di prova previsti dalla legge
- E' considerata non commerciale l'attività svolte dalle associazioni del Terzo Settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Attenzione alle finalità ricreative !

- L'art.80 del CTS prevede che gli enti del Terzo Settore non commerciali possono optare per un regime forfetario, cioè non analitico, di determinazione del reddito
- L'opzione viene esercitata nella dichiarazione dei redditi ed ha validità dall'inizio di questo esercizio sino alla revoca, e comunque la sua efficacia non è inferiore a un triennio
- Il regime forfetario opera applicando all'ammontare dei ricavi, dei coefficienti di redditività segmentati per prestazioni di servizi, altre attività e ammontare dei ricavi. Al reddito così determinato si aggiungono plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze, dividendi, interessi e proventi immobiliari
- Le perdite fiscali di esercizi precedenti all'ingresso nel regime forfetario vengono computate in diminuzione del reddito

- Gli articoli 84 e 85 del CTS prevedono un regime fiscale particolare per le associazioni di promozione sociale («**APS**»), le organizzazioni di volontariato («**OdV**») e gli enti filantropici
- sono infatti previste eccezioni 1) in ordine alla qualificazione della commercialità dell'ente; 2) in ordine al regime di tassazione
- per le OdV non sono considerate attività commerciali la vendita di prodotti acquistati da terzi a titolo gratuito ovvero realizzati dagli assistiti e dai volontari, sempre a condizione che detta vendita sia gestita direttamente senza utilizzo di intermediari, oltre attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni o manifestazioni a carattere occasionale (art.84)
- per le APS non sono considerate attività commerciali quelle svolte dietro pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e loro familiari, salvo che si tratti di cessione di beni nuovi prodotti per la vendita, somministrazione di pasti ed erogazioni di gas, acqua, energia elettrica, gestione di spacci aziendali o mense, organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, gestione di fiere o esposizioni commerciali, e altro (art.85)

- L'art.86 prevede che se le APS e gli OdV svolgono attività commerciali, cioè non rientrano nelle eccezioni descritte nella slide precedente, e nell'esercizio precedente non hanno avuto ricavi commerciali superiori a Euro 130.000 (salvo diverso limite che potrebbe porre l'Unione Europea), possono optare per un regime forfetario sia ai fini delle imposte dirette sia ai fini IVA
- quanto alle imposte dirette, le OdV potranno applicare ai ricavi un coefficiente di redditività dell'1% , mentre le APS del 3%. Tale percentuale sarà tassata ai fini dell'imposta sul reddito delle società (24%)
- gli enti che aderiscono al sistema forfetario non devono effettuare le ritenute. E' previsto esonero dalla tenuta della contabilità e registrazione fatture
- quanto all'IVA, sia OdV sia APS non effettuano la rivalsa e non hanno diritto a detrazione IVA, oltre ad una serie di disposizioni specifiche (art. 86, comma 7)
- vi sono poi regole specifiche che disciplinano il periodo di passaggio dal regime ordinario al regime forfetario (art.86, comma 10 e seguenti)

- L'art.83 del CTS riforma le regole fiscali che disciplinano le erogazioni liberali, cioè i contributi che persone fisiche e persone giuridiche versano (verseranno !) agli enti del terzo Settore non commerciali
- Le persone fisiche potranno detrarre dall'imposta lorda il 30% delle erogazioni liberali (35% se destinate alle OdV) fino ad un limite di Euro 30.000 oppure, se più conveniente, optare per il regime descritto al punto seguente
- Gli enti e le società commerciali potranno dedurre dal reddito le erogazioni fino ad ammontare pari al 10% del reddito complessivo dichiarato. Se la deduzione supera il reddito, l'eccedenza si può riportare in avanti per i quattro anni consecutivi
- A partire dallo scorso anno (2018), pur in attesa dell'attuazione del Registro unico nazionale del Terzo Settore, le norme di cui sopra si applicano a favore delle ONLUS e delle OdV iscritte nei registri di cui alla L.11 agosto 1991 n.266

- I trasferimenti a titolo gratuito a favore degli enti del Terzo Settore (quindi anche gli enti del Terzo Settore commerciali) non sono soggetti né ad imposta sulle successioni e donazioni né ad imposta ipotecaria e catastale
- Se gli immobili sono utilizzati direttamente dagli enti del Terzo Settore per gli scopi istituzionali entro 5 anni dal trasferimento, le imposte di registro, ipotecaria e catastale non si applicano agli atti di trasferimento della proprietà
- Con qualche condizione in parte diversa, gli immobili posseduti e utilizzati da enti del Terzo Settore non commerciali non sono soggetti né a IMU né a TASI
- Atti, documenti, contratti, copie conformi, certificazioni e attestazioni richieste da enti del Terzo Settore sono esenti da imposta di bollo
- L'IVA è invece normalmente dovuta

- La correttezza degli adempimenti fiscali e della corretta osservanza della normativa sin qui decritta è condotta autonomamente dall'Amministrazione Finanziaria
- I controlli sugli enti del Terzo Settore finalizzati ad accertare la sussistenza dei requisiti, il perseguimento effettivo delle attività dichiarate, il diritto di avvalersi dei benefici, anche fiscali e altro saranno condotti dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo Settore (Ufficio del Registro)
- I due soggetti «controllori» si scambieranno dati e informazioni sull'esito dei controlli perché ciascuno, secondo le proprie attribuzioni e i propri poteri, prenda i provvedimenti opportuni
- L'Amministrazione Finanziaria, a pena della nullità degli avvisi di accertamento (art.94,1^a comma), è obbligata a convocare l'ente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento stesso. Analogo diritto non è previsto in relazione agli accertamenti dell'Ufficio del Registro

- La riforma del Terzo Settore è ancora un cantiere aperto. Nel corso del 2018 sono state approvate importanti misure correttive all'impianto originario del Codice. Si ricorda il D. Lgs. 20 luglio 2018 n.95 (Gazz. Uff. 3 agosto) in materia di impresa sociale, il D. Lgs 3 agosto 2018 n.105, che tra altro, ha rinviato l'obbligo di adeguamento degli statuti , fino alla Manovra Finanziaria che ha raddoppiato l'aliquota IRES, sul cui tema dovrebbe intervenire un correttivo per ripristinare la situazione precedente
- Mancano poi i decreti attuativi sui punti principali della riforma, in primo luogo la creazione del Registro unico nazionale del Terzo Settore, senza il quale la riforma non è di fatto concretamente attuabile
- L'auspicio è che occasioni come quella odierna rendano tutti gli operatori del settore più informati e consapevoli, che a mio modo di vedere è una delle condizioni principali del futuro successo di questa riforma

THE AMERICAS

Atlanta
Century City
Chicago
Houston
Los Angeles
New York

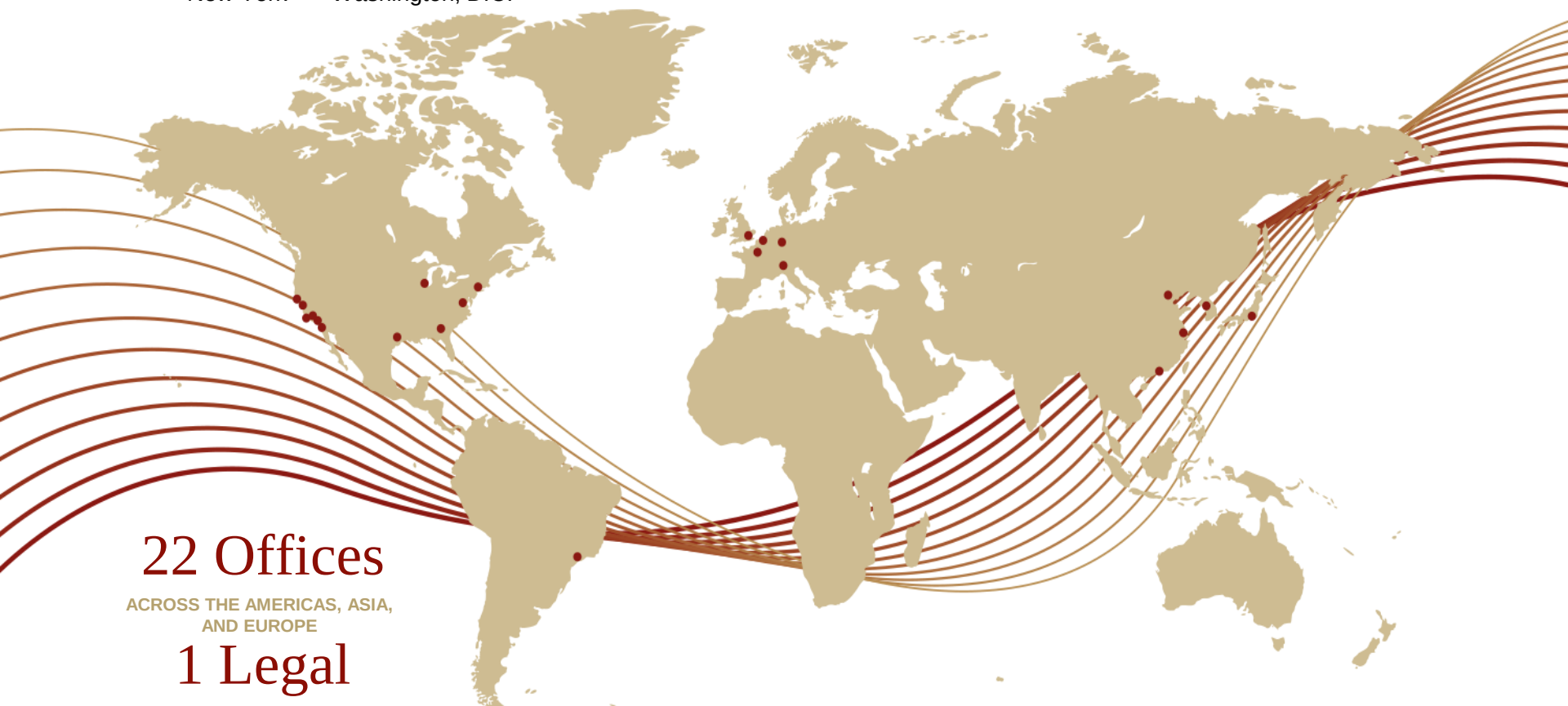
Orange County
Palo Alto
San Diego
San Francisco
São Paulo
Washington, D.C.

ASIA

Beijing
Hong Kong
Seoul
Shanghai
Tokyo

EUROPE

Brussels
Frankfurt
London
Milan
Paris



22 Offices

ACROSS THE AMERICAS, ASIA,
AND EUROPE

1 Legal

Team

TO INTEGRATE WITH THE STRATEGIC
GOALS OF YOUR BUSINESS

PAUL
HASTINGS

OUR OFFICES

THE AMERICAS

Atlanta

1170 Peachtree Street, N.E.
Suite 100
Atlanta, GA 30309
t: +1.404.815.2400
f: +1.404.815.2424

Century City

1999 Avenue of the Stars
Los Angeles, CA 90067
t: +1.310.620.5700
f: +1.310.620.5899

Chicago

71 S. Wacker Drive
Forty-Fifth Floor
Chicago, IL 60606
t: +1.312.499.6000
f: +1.312.499.6100

Houston

600 Travis Street
Fifty-Eighth Floor
Houston, TX 77002
t: +1.713.860.7300
f: +1.713.353.3100

Los Angeles

515 South Flower Street
Twenty-Fifth Floor
Los Angeles, CA 90071
t: +1.213.683.6000
f: +1.213.627.0705

New York

200 Park Avenue
New York, NY 10166
t: +1.212.318.6000
f: +1.212.319.4090

Orange County

695 Town Center Drive
Seventeenth Floor
Costa Mesa, CA 92626
t: +1.714.668.6200
f: +1.714.979.1921

Palo Alto

1117 S. California Avenue
Palo Alto, CA 94304
t: +1.650.320.1800
f: +1.650.320.1900

San Diego

4747 Executive Drive
Twelfth Floor
San Diego, CA 92121
t: +1.858.458.3000
f: +1.858.458.3005

San Francisco

101 California Street
Forty-Eighth Floor
San Francisco, CA 94111
t: +1.415.856.7000
f: +1.415.856.7100

São Paulo

Av. Presidente Juscelino
Kubitschek, 2041
Torre D, 21º andar
Sao Paulo, SP
04543-011
Brazil
t: +55.11.4765.3000
f: +55.11.4765.3050

Washington, D.C.

875 15th Street, N.W.
Washington, D.C. 20005
t: +1.202.551.1700
f: +1.202.551.1705

ASIA

Beijing

26/F Yintai Center Office Tower
2 Jianguomenwai Avenue
Chaoyang District
Beijing 100022, PRC
t: +86.10.8567.5300
f: +86.10.8567.5400

Hong Kong

21-22/F Bank of China Tower
1 Garden Road
Central Hong Kong
t: +852.2867.1288
f: +852.2526.2119

Seoul

33/F West Tower
Mirae Asset Center1
26, Eulji-ro 5-gil, Jung-gu,
Seoul, 04539, Korea
t: +82.2.6321.3800
f: +82.2.6321.3900

Shanghai

43/F Jing An Kerry Center Tower II
1539 Nanjing West Road
Shanghai 200040, PRC
t: +86.21.6103.2900
f: +86.21.6103.2990

Tokyo

Ark Hills Sengokuyama Mori Tower
40th Floor, 1-9-10 Roppongi
Minato-ku, Tokyo 106-0032
Japan
t: +81.3.6229.6100
f: +81.3.6229.7100

EUROPE

Brussels

Avenue Louise 480-5B
1050 Brussels
Belgium
t: +32.2.641.7460
f: +32.2.641.7461

Frankfurt

TaunusTurm – Taunustor 1
60310 Frankfurt am Main
Germany
t: +49.69.907485.0
f: +49.69.907485.499

London

Ten Bishops Square
Eighth Floor
London E1 6EG
United Kingdom
t: +44.20.3023.5100
f: +44.20.3023.5109

Milan

Via Rovello, 1
20121 Milano
Italy
t: +39.02.30414.000
f: +39.02.30414.005

Paris

32, rue de Monceau
75008 Paris
France
t: +33.1.42.99.04.50
f: +33.1.45.63.91.49