

# ENTI ECCLESIASTICI E RIFORMA DEL TERZO SETTORE

*Enti ecclesiastici  
e riforma del Terzo Settore*

*Patrizia Clementi*



DIOCESI DI BRESCIA

**Giovedì**  
**9 marzo 2023**  
**15.00/18.00**  
Aula Magna  
Centro Pastorale Paolo VI  
Via Gezio Calini, 30 - Brescia

**Gli enti ecclesiastici nella riforma del Terzo Settore.**

**La necessità del «ramo» ETS / IS**

# LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE



**D.LGS. 3.7.2017, N. 117 – Codice del Terzo Settore**

**D.LGS. 3.7.2017, N. 112 – Disciplina dell'Impresa sociale**

**COSA**

**attività di interesse generale**

**COME**

**esclusività e non lucratività**

**CHI**

**enti privati**

## ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE

```
graph TD; A[ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE] --> B[D.Lgs. 117/2017<br/>Articolo 5, c. 2]; A --> C[D.Lgs. 112/2017<br/>Articolo 2, c. 1];
```

**D.Lgs. 117/2017**  
**Articolo 5, c. 2**

**D.Lgs. 112/2017**  
**Articolo 2, c. 1**

## ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (D.Lgs. 117/17, art. 5 e D.Lgs. 112/17, art. 2)

- interventi e servizi sociali;
- interventi e prestazioni sanitarie;
- prestazioni socio-sanitarie;
- educazione, istruzione e formazione professionale;
- interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali;
- interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio;
- formazione universitaria e post-universitaria;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale;
- radiodiffusione sonora a carattere comunitario;
- organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

## ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (D.Lgs. 117/17, art. 5 e D.Lgs. 112/17, art. 2)

- servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;
- cooperazione;
- attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi e di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale;
- servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone svantaggiate;
- alloggio sociale nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;
- accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;
- agricoltura sociale;
- organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;
- riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

## ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (D.Lgs. 117/17, art. 5 e D.Lgs. 112/17, art. 2)

SOLO LE IS

- microcredito
- 

SOLO GLI ETS DEL CODICE

- beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti, erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale;
- promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;
- promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi;
- cura di procedure di adozione internazionale;
- protezione civile;
- tutela degli animali e prevenzione del randagismo.

**ETS**

**ESERCIZIO DI ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE**

**D.Lgs. 117/2017  
Articoli 5 e 8**

**in via esclusiva o prevalente**

**senza scopo di lucro**



**ETS**

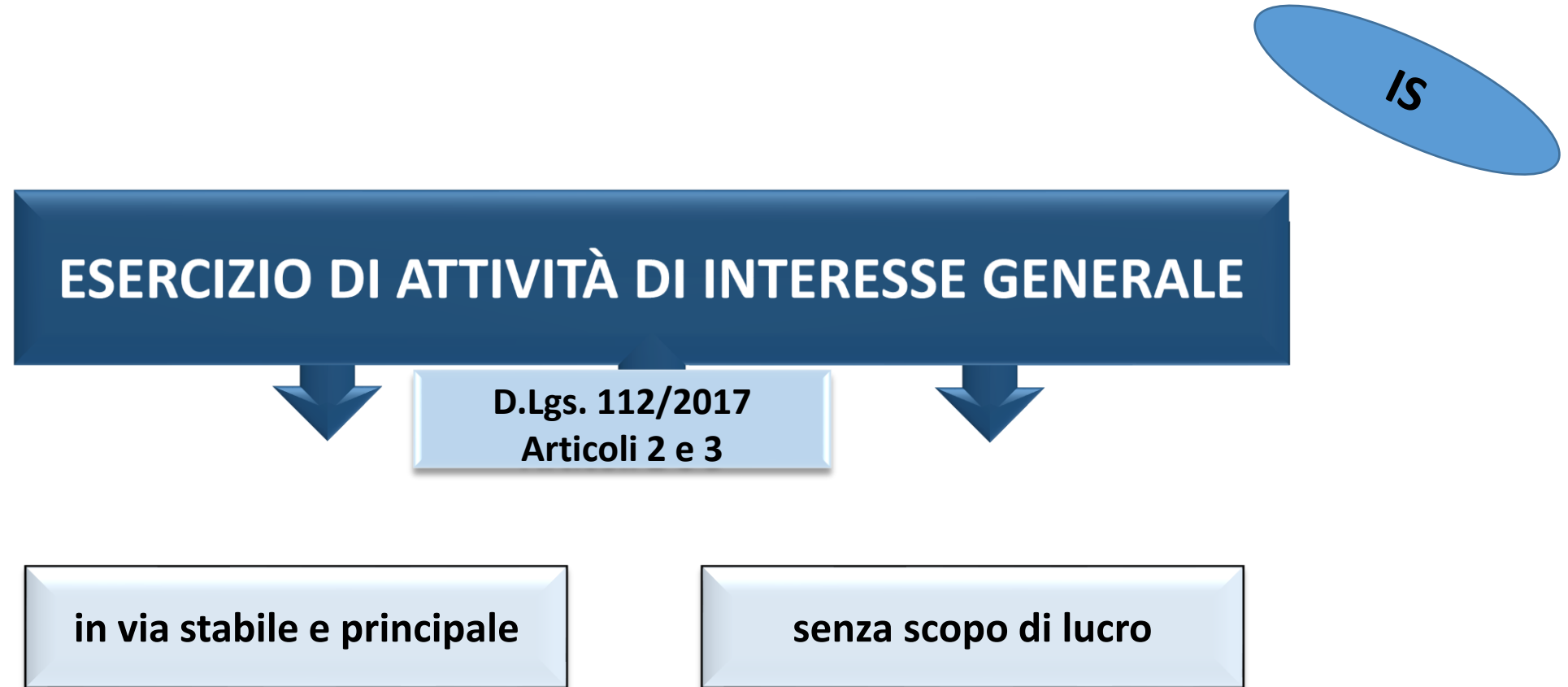
**ESERCIZIO DI ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE**



**D.Lgs. 117/2017  
Articolo 5**

**in via esclusiva o prevalente**





*IS*

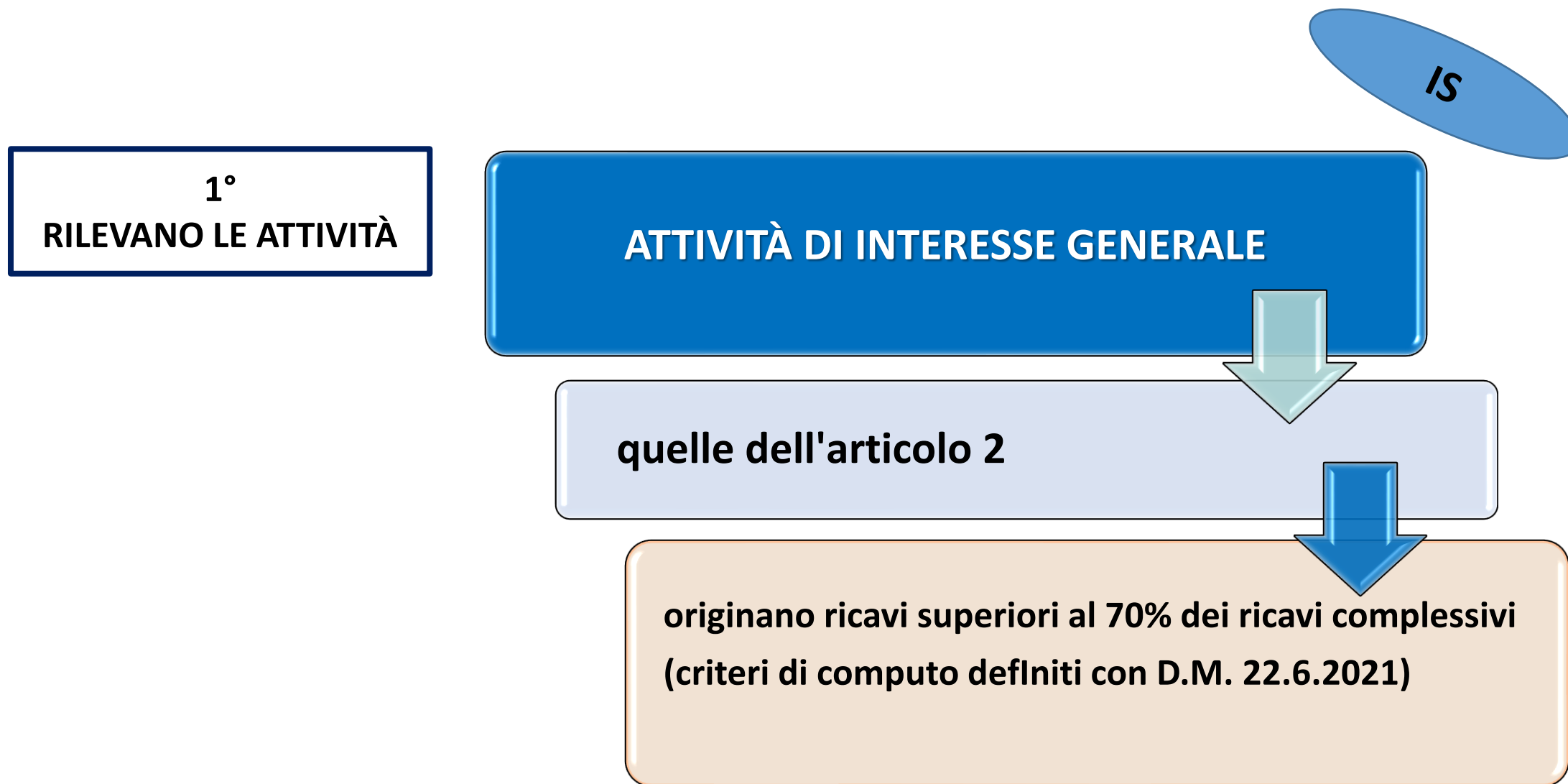
**ESERCIZIO DI ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE**

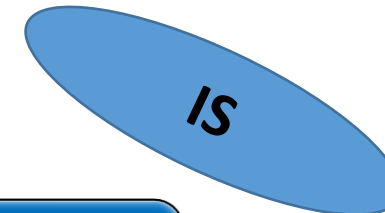


**D.Lgs. 112/2017  
Articolo 2**

**in via stabile e principale**

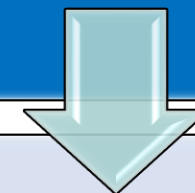
# COME: in via stabile e principale



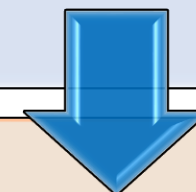


**2°  
RILEVANO I LAVORATORI**

**ATTIVITÀ DI QUALSIASI GENERE**



**svolte occupando**



- a) lavoratori molto svantaggiati**
- b) persone molto svantaggiate o con disabilità  
in numero non inferiore al 30% dei lavoratori**

**ETS-IS**

**ESERCIZIO DI ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE**

**D.Lgs. 117/2017  
Articolo 8  
D.Lgs. 112/2017  
Articolo 3**

**senza scopo di lucro**

# COME: non lucratività

ETS-IS

## UTILIZZO DELLE RISORSE

uso per attività statutaria

divieto distribuzione utili

## DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

estinzione o scioglimento

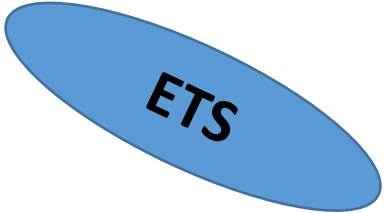
perdita dei requisiti

# CHI: Quali soggetti

Articolo 4  
D.Lgs. 117/2017



## Il «ramo» degli enti ecclesiastici

ETS

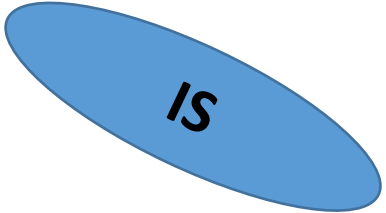
### Art. 4, c. 3, D.Lgs. n. 117/2017

«Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano **limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5**, a condizione che per tali attività adottino **un regolamento**, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel **rispetto della struttura e della finalità di tali enti**, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito **un patrimonio destinato** e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13».

## Il «ramo» degli enti ecclesiastici

### Art. 1, c. 3, D.Lgs. n. 112/2017

«Agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano **limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2**, a condizione che per tali attività adottino **un regolamento**, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel **rispetto della struttura e della finalità di tali enti**, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un **patrimonio destinato** e devono essere **tenute separatamente le scritture contabili** di cui all'articolo 9».



IS

## La necessità del «ramo»

EECR

Riconoscimento civile

fine religione o culto

attività: art. 15

artt. 1-2, L. 222/85

costitutivo ed essenziale

attività di religione/culto  
art. 16, lett. a), L. 222

culto,  
cura delle anime,  
formazione clero e religiosi,  
missione,  
catechesi,  
educazione cristiana

**necessarie**

attività diverse  
art. 16, lett. b), L. 222

assistenza,  
beneficenza,  
istruzione,  
educazione,  
cultura,  
attività commerciali o a scopo di lucro

**possibili**

## La necessità del «ramo»

attività di religione/culto

art. 16, lett. a), L. 222

culto,  
cura delle anime,  
formazione clero e religiosi,  
missione,  
catechesi,  
educazione cristiana

**necessarie**

attività diverse

art. 16, lett. b), L. 222

assistenza,  
beneficenza,  
istruzione,  
educazione,  
cultura,  
attività commerciali o a scopo di lucro

**possibili**

**le attività di interesse generale devono essere svolte:**

**ETS: in via esclusiva o principale  
(art. 5, c. 1, D.Lgs. 117/2017)**

**IS: in via stabile e principale  
(art. 1, c. 1, D.Lgs. 112/2017)**

**NON POSSONO ESSERE ATTIVITA' DEL RAMO ETS O DEL RAMO IS**

**TUTTE LE ATTIVITA' ISTITUZIONALI DELLA PARROCCHIA**

**LE ATTIVITA' DIVERSE DA QUELLE DI INTERESSE GENERALE**



**La decorrenza del regime fiscale degli ETS e delle IS**

## La decorrenza del regime fiscale degli ETS

Per la piena attuazione della Riforma del Terzo Settore:



- ✓ Partenza del RUNTS
- Autorizzazione della Commissione europea su alcune norme fiscali

### Art. 101 c. 10 CTS

*L'efficacia delle disposizioni di cui agli articoli 77, 79, comma 2-bis, 80 e 86 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.*

### Art. 104 c. 2 del CTS

*Le disposizioni del **titolo X**, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a **decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** di cui all'articolo 101, comma 10, e, **comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro.***

# La decorrenza del regime fiscale degli ETS

Il titolo X  
contiene tutte le norme  
sul regime fiscale degli ETS

## Titolo X

### Regime fiscale degli enti del terzo settore

#### Capo I - Disposizioni generali

Art. 79. Disposizioni in materia di imposte sui redditi - **NON È IN VIGORE**

Art. 80. Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali

Art. 81. Social Bonus

Art. 82. Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali

Art. 83. Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

#### Capo II - Disposizioni sulle OdV e sulle APS

Art. 84. Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e degli enti filantropici (**solo c. 2**)

Art. 85. Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale (**solo c. 7**)

Art. 86. Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle APS e dalle OdV

#### Capo III - Delle scritture contabili

Art. 87. Tenuta e conservazione delle scritture contabili degli Enti del terzo settore

#### Capo IV - Delle disposizioni transitorie e finali

Art. 88. «De minimis»

Art. 89. Coordinamento normativo

## La decorrenza del regime fiscale degli ETS

### REGIME TRANSITORIO ODV E APS E ONLUS

**Art. 104 c. 2 del CTS** → **decorrenza regime tributario ETS**

*Le disposizioni del titolo X, **salvo quanto previsto dal comma 1**, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro.*

**Art. 104 c. 1 del CTS** → **applicazione anticipata di alcune norme fiscali**

*Le disposizioni di cui agli articoli 77, 78, 81, 82, 83 e 84, comma 2, 85 comma 7 e dell'articolo 102, comma 1, lettere e), f) e g) **si applicano in via transitoria** a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni di cui al titolo X secondo quanto indicato al comma 2, alle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale [...], alle organizzazioni di volontariato [...] e alle associazioni di promozione sociale [...].*

oltre al regime proprio OdV, APS e Onlus che verrà abrogato solo quando il regime fiscale ETS entrerà in vigore (cfr. art. 102, c. 2)

## La decorrenza del regime fiscale degli ETS

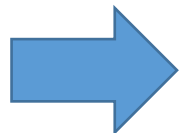
### I «rami» onlus

come i rami ETS

- si applicano gli articoli 81, 82 e 83
- partecipano alla ripartizione del 5 per mille
- **conservano il regime fiscale proprio delle Onlus, compresa la non commercialità delle attività istituzionali e la decommercializzazione delle attività connesse**

fino a **tutto il periodo d'imposta** nel corso del quale sarà ottenuta l'Autorizzazione comunitaria

Potranno chiedere l'iscrizione al RUNTS entro **il 31 marzo dell'anno successivo**



**solo attività da Onlus e raccolte occasionali di fondi**  
**possibile difficoltà ad essere considerati ETS**

## La decorrenza del regime fiscale delle IS

La defiscalizzazione degli utili reinvestiti, le agevolazioni per gli investimenti nelle IS e la deducibilità di quote degli utili annuali destiate agli enti e per le finalità dell'art. 16 non è ancora efficace

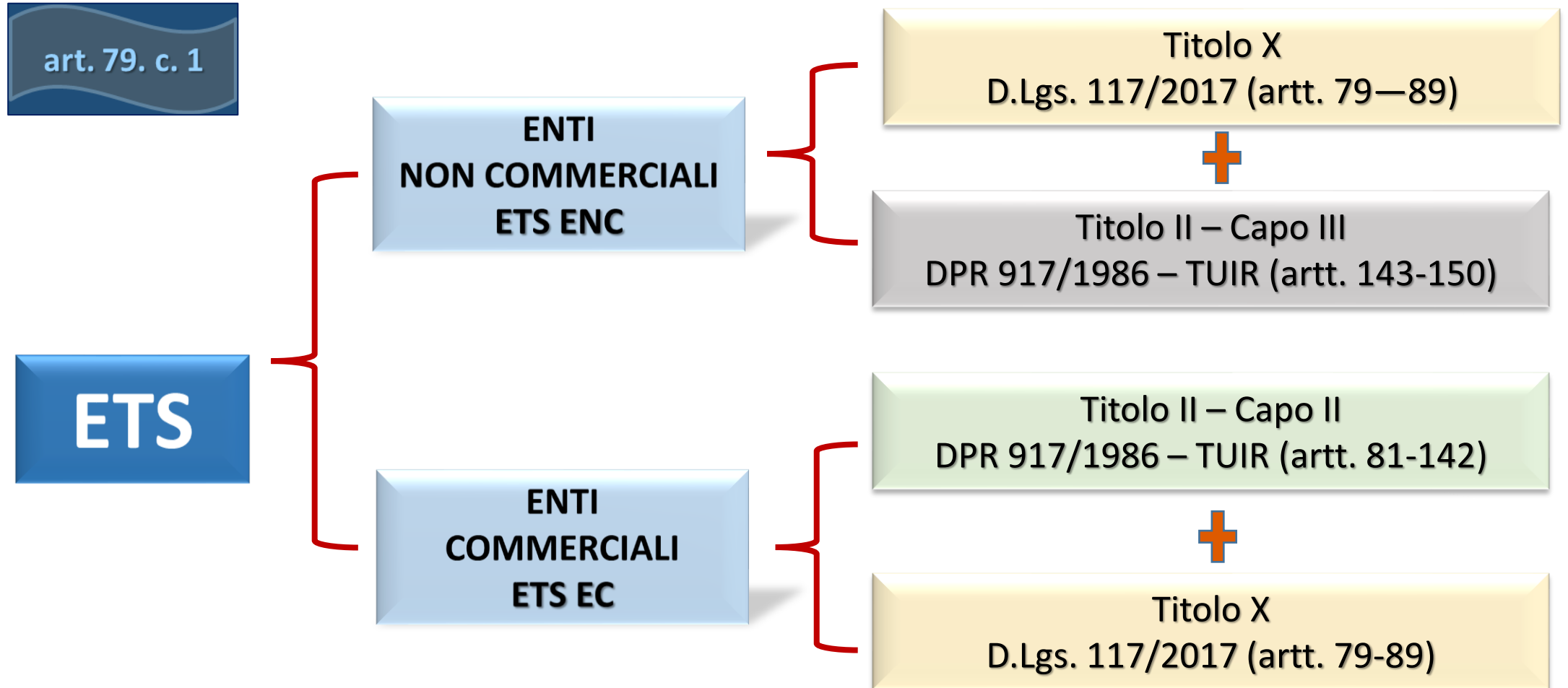


### **Art. 18 c. 9 D.Lgs. 112/2017**

*L'efficacia delle disposizioni del presente articolo e dell'articolo 16 è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.*

## **Il regime tributario degli ETS**

# Il regime tributario degli ETS



## **La natura dell'ente**

## La natura dell'ente

art. 79.  
cc. 2, 2-bis, 3, 5 e 5-bis

### DISCIPLINA APPLICABILE AGLI ETS

LA NATURA FISCALE  
DELLE AIG

art. 79. cc. 2, 2-bis e 3

LA NATURA FISCALE  
DELL'ENTE

art. 79. cc. 5 e 5-bis

**La natura dell'ente**

**Le attività degli ETS**

**ATTIVITÀ DI INTERESSE  
GENERALE**

**art. 5**



**ATTIVITÀ DIVERSE**

**art. 6**



**RACCOLTE DI FONDI**

**art. 7**

## La natura dell'attività di interesse generale

### NATURA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

#### Art. 79

Le AIG, comprese quelle convenzionate o accreditate 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** e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento; sono costi effettivi quelli diretti ed indiretti compresi quelli generali, finanziari e tributari(c. 2)

Le attività di cui al comma 2 si considerano **non commerciali** qualora i **ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi** per ciascun periodo d'imposta e per **non oltre tre periodi d'imposta consecutivi** (c. 2-bis)

Le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da **fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza**, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi (c. 3, lett. b-bis)

## La natura dell'attività di interesse generale

art. 79. c. 2

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE  
(diverse dalla ricerca scientifica)

NATURA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

si considerano di natura NON COMMERCIALE

quando svolte:

- a titolo **gratuito**
- verso **corrispettivi che non superano i costi effettivi**, tenuto conto **anche dei contributi degli enti pubblici** e senza considerare eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dalla legge (ticket)

## La natura dell'attività di interesse generale

art. 79. c. 2

**ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE  
(diverse dalla ricerca scientifica)**

**NATURA FISCALE DELL'ATTIVITÀ**

**si considerano di natura NON COMMERCIALE**

*«qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi»*

## La natura dell'attività di interesse generale

art. 79. c. 2

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE  
(diverse dalla ricerca scientifica)

NATURA FISCALE DELL'ATTIVITÀ

si applica ai sensi e nei limiti  
della normativa «de minimis»  
Art. 1, c. 83, L. 145/2018

si considerano di natura **NON COMMERCIALE**

svolte dalle **fondazioni ex IPAB**

- nell'ambito delle **attività sanitaria, socio-sanitarie, sociali**
- a condizione che gli avanzi di gestione siano reinvestiti nell'attività e che **non siano previsti compensi per gli organi di amministrazione**

## La natura dell'ente

art. 79. c. 5 e 5-bis

ETS NON COMMERCIALE

NATURA FISCALE DELL'ENTE

*Si **considerano non commerciali** gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 **in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3** del presente articolo.*

## La natura dell'ente

art. 79. c. 5 e 5-bis

ETS NON COMMERCIALE

NATURA FISCALE DELL'ENTE

*Si **considerano non commerciali** gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 **in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3** del presente articolo. **Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali** qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa **non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3** del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, **superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali** (c. 5)*

## La natura dell'ente

art. 79. c. 5 e 5-bis

ETS NON COMMERCIALE

NATURA FISCALE DELL'ENTE

*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, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali (c. 5-bis)*

## La natura dell'ente

art. 79. c. 5 e 5-bis

ETS NON COMMERCIALE

NATURA FISCALE DELL'ENTE

1°

svolge in via esclusiva o prevalente  
attività di interesse generale  
che si considerano di natura non commerciale  
(secondo la definizione del comma 2)

"sforamento" 6% per 3  
anni consecutivi

## La natura dell'ente

art. 79. c. 5 e 5-bis

ETS NON COMMERCIALE

NATURA FISCALE DELL'ENTE

2°

proventi delle attività di IG svolte  
in forma di impresa che si  
considerano commerciali

oltre lo "sforamento" 6% per  
3 anni consecutivi

## La natura dell'ente

art. 79. c. 5 e 5-bis

ETS NON COMMERCIALE

NATURA FISCALE DELL'ENTE

2°

proventi delle attività di IG svolte  
in forma di impresa che si  
considerano commerciali

proventi delle attività diverse ex  
art. 6 (no sponsorizzazioni)

---

entrate derivanti da attività non commerciali

<1

## La natura dell'ente

art. 79. c. 5 e 5-bis

ETS NON COMMERCIALE

NATURA FISCALE DELL'ENTE

2°

proventi delle attività di IG svolte  
in forma di impresa che si  
considerano commerciali

proventi delle attività diverse *ex*  
art. 6 (*e raccolte fondi ex art. 7*)  
(no sponsorizzazioni)

---

entrate derivanti da attività non commerciali

<1

- contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative e ogni altra entrata simile
- proventi e entrate delle AIG che si considerano di natura non commerciale ai sensi dei commi 2, 3 e 4
- **il valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali**

## La natura dell'ente

### ETS NON COMMERCIALE

- entrate da AIG non commerciali,
- contributi,
- sovvenzioni,
- liberalità,
- Raccolte occasionali di fondi
- raccolte fondi non corrispettive
- quote associative
- valore normale delle cessioni o prestazioni relative alle AIG non commerciali (beneficenza)



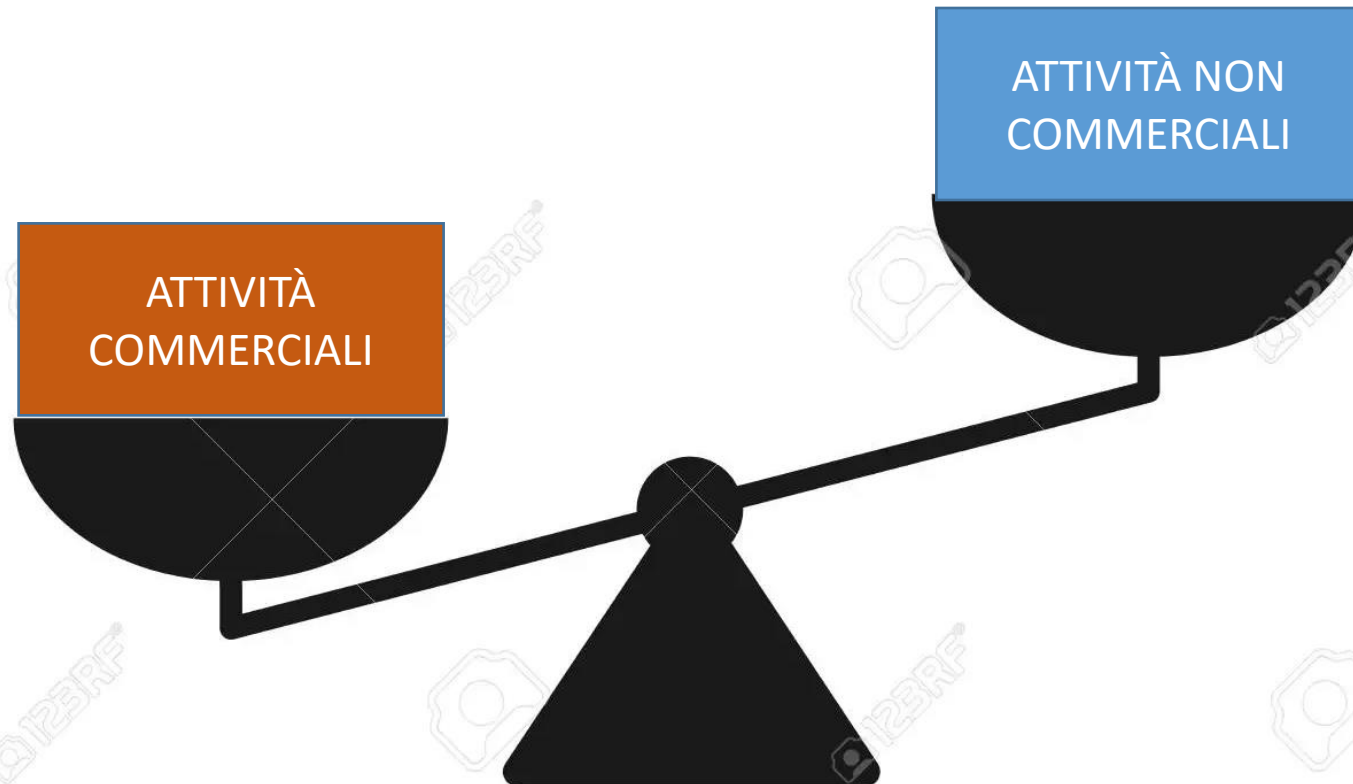
ATTIVITÀ  
COMMERCIALI

- entrate da AIG commerciali,
- attività diverse (no sponsorizzazioni)
- raccolte fondi corrispettive

## La natura dell'ente

### ETS COMMERCIALE

- entrate da AIG commerciali,
- attività diverse (no sponsorizzazioni)
- raccolte fondi corrispettive



- entrate da AIG non commerciali,
- contributi,
- sovvenzioni,
- liberalità,
- Raccolte occasionali di fondi
- raccolte fondi non corrispettive
- quote associative
- valore normale delle cessioni o prestazioni relative alle AIG non commerciali (beneficenza)

## Particolarità degli enti ecclesiastici

### **NATURA COMMERCIALE/NON COMMERCIALE DELL'ATTIVITÀ**

Articolo 79, cc. 2, 2-bis e 3

### **NATURA COMMERCIALE/NON COMMERCIALE DELL'ENTE**

Articolo 79, cc. 5, 5-bis e 5-ter

L'ente ecclesiastico resta sempre soggettivamente ente non commerciale (art. 149 TUIR).  
Commerciale o non commerciale può essere esclusivamente il ramo ETS

## **Le attività diverse e le raccolte di fondi**

## Le attività diverse e le raccolte di fondi

### Le attività degli ETS

**ATTIVITÀ DI INTERESSE  
GENERALE**

art. 5



**ATTIVITÀ DIVERSE**

art. 6



**RACCOLTE DI FONDI**

art. 7

## Le attività diverse e le raccolte di fondi

### ATTIVITÀ DIVERSE

art. 6



- secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale
  - consentite dall'atto costitutivo o statuto
  - svolte secondo criteri e limiti definiti con il D.M. 107/2021
  - tenendo conto dell'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate in tali attività in rapporto all'insieme delle risorse, anche volontarie e gratuite, impiegate nelle attività di interesse generale
- ➡ sono consentite le sponsorizzazioni (cf art. 79, c. 5)

## Le attività diverse e le raccolte di fondi

### D.M. 107/2021 ATTIVITÀ DIVERSE

#### 1. STRUMENTALITÀ: PRESUNTA

#### 2. LIMITI QUANTITATIVI (da verificare in ciascun esercizio)

- a. i ricavi non devono essere superiori al 30% delle entrate complessive oppure
- b. i ricavi non devono essere superiori dal 66% dei costi complessivi

Ai fini del computo della percentuale che fa riferimento ai **costi** si considerano anche:

- i costi figurativi relativi all'impiego di volontari
- il valore normale delle erogazioni gratuite di beni o servizi
- la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati e il loro costo effettivo

## Le attività diverse e le raccolte di fondi

### D.M. 107/2021 ATTIVITÀ DIVERSE

#### **IN CASO DI SFORAMENTO: AZIONI NECESSARIE**

- entro 30 giorni dalla data di approvazione del bilancio: segnalazione al RUNTS
- nell'esercizio successivo recupero dello sforamento

#### **IN CASO DI INADEMPIMENTO**

il RUNTS dispone la cancellazione dell'ente dal Registro

## Le attività diverse e le raccolte di fondi

### **RACCOLTE DI FONDI**

art. 7

c. 1 - per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un ente del Terzo settore al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva

c. 2 - può essere svolta anche:

- in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico
- attraverso la cessione di beni di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti

## Le attività diverse e le raccolte di fondi

### **RACCOLTE FONDI DI NATURA NON CORRISPETTIVA**



- lasciti
- donazioni
- contributi

### **RACCOLTE FONDI DI NATURA CORRISPETTIVA**



- cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore
- anche in forma organizzata e continuativa
- impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti
- nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori e il pubblico
- in conformità a linee guida adottate con decreto (D.M. 9.6.2022)

## **Le agevolazioni per gli ETS non commerciali**

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

| IMPOSTE SUI REDDITI                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>non hanno natura commerciale<br/>(art. 79, c. 2)</b>        | le attività di interesse generale "a pareggio"                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>non concorrono a formare il reddito<br/>(art. 79, c. 4)</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>■ raccolte occasionali di fondi anche con cessione di beni di modico valore o servizi ai sovventori</li><li>■ contributi pubblici erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale «<i>di cui ai commi 2 e 3</i>»</li></ul> |
| <b>non hanno natura commerciale<br/>(art. 79, c. 6)</b>        | l'attività svolta dalle associazioni nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi in conformità alle finalità istituzionali                                                                                                                                        |
| <b>non concorrono a formare il reddito<br/>(art. 79, c. 6)</b> | le somme versate dai soci a titolo di quote o contributi                                                                                                                                                                                                                         |

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

### IMPOSTE SUI REDDITI

**determinazione forfetaria del reddito  
d'impresa  
(art. 80)**

**v. oltre**

per le attività commerciali:

- attività di interesse generale «*svolte con modalità commerciali*»
- attività diverse *ex* articolo 6
- *raccolte di fondi non occasionali e di natura corrispettiva ex art. 7*

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

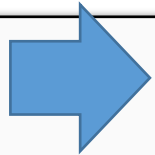
### IMPOSTE SUI REDDITI

#### enti associativi

**è fiscalmente rilevante  
(art. 79, c. 6)**

l'attività svolta dalle associazioni nei confronti dei propri associati, familiari o conviventi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, a meno che siano da considerare non commerciali secondo la definizione dei cc. 2 e 2-bis, costituisce fattispecie imponibile nella categoria come:

- reddito d'impresa, se l'attività è svolta con organizzazione specifica e in via abituale
- reddito diverso, se l'attività è svolta occasionalmente



la decommercializzazione delle prestazioni verso corrispettivo rese dagli enti associativi nei confronti dei soci **viene abrogata** dall'art. 148 del TUIR con l'eccezione delle associazioni sportive, religiose, sindacali e di categoria

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

### IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI

|                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecarie</b><br><b>(art. 82, c. 2)</b> | per i trasferimenti a titolo gratuito                                                                                                                                                                                      |
| <b>imposta di registro e ipotecarie fisse</b><br><b>(art. 82, c. 3)</b>                                | relative a atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione                                                                                                                       |
| <b>esenzione imposta di registro</b><br><b>(art. 82, c. 3)</b>                                         | relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche normative                                                                                                                               |
| <b>imposta di registro fissa</b><br><b>(art. 82, c. 3)</b>                                             | per atti, contratti e ogni altro documento relativo alle AIG accreditate o convenzionate                                                                                                                                   |
| <b>imposta di registro e ipotecarie fisse</b><br><b>(art. 82, c. 4)</b>                                | relative all'acquisto della proprietà di beni immobili e alla costituzione onerosa di diritti reali su beni immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto |

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

### IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI

|                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|----------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>esenzione bollo</b><br>(art. 82, c. 5)                                  | <i>«gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché 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»</i>                                                                                         |
| <b>esenzione imposta valore prodotti finanziari</b><br>(art. 82, c. 5-bis) | per i prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio detenuti all'estero                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>esenzione IMU e TASI</b><br>(art. 82, c. 6)                             | immobili posseduti e utilizzati direttamente e <i>«destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché alle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a) [attività di religione o culto]»</i> |

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

### IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI

|                                                                          |                                                                                                               |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>tributi locali diversi da IMU e TASI<br/>(art. 82, c. 7)</b>          | possibilità per enti locali di prevedere riduzioni o esenzioni                                                |
| <b>IRAP<br/>(art. 82, c. 8)</b>                                          | possibilità per regioni e province autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni            |
| <b>esenzione imposta sugli intrattenimenti (ISI)<br/>(art. 82, c. 9)</b> | per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione |
| <b>esenzione tasse concessioni governative<br/>(art. 82, c. 10)</b>      | riguardanti atti e provvedimenti                                                                              |

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

### REGIME FORFETTARIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA (ART. 80)

#### attività di prestazioni di servizi

|                                       |                                 |
|---------------------------------------|---------------------------------|
| ricavi fino a 130.000 euro            | coefficiente di redditività 7%  |
| ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro | coefficiente di redditività 10% |
| ricavi oltre 300.000 euro             | coefficiente di redditività 17% |

#### altre attività

|                                       |                                 |
|---------------------------------------|---------------------------------|
| ricavi fino a 130.000 euro            | coefficiente di redditività 5%  |
| ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro | coefficiente di redditività 7%  |
| ricavi oltre 300.000 euro             | coefficiente di redditività 14% |



**plusvalenze, sopravvenienze, dividendi, interessi e proventi immobiliari**

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

### LIBERALITÀ – SOCIAL BONUS (ART. 81)

credito di imposta per le liberalità in denaro del:

- 65% se effettuate dalle persone fisiche
- 50% se effettuate da enti o società

destinate al **recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati agli ETS** e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali

il credito di imposta spetta entro il limite:

- del 15% del reddito imponibile per persone fisiche e enti non commerciali
- del 5% del reddito d'impresa per i titolari di reddito d'impresa

il credito di imposta è ripartito in 3 quote annuali di pari importo

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

| LIBERALITÀ (ART. 83)                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                        |                                           |                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------|
| in denaro<br>in natura (*)                                                                                                                                                                                                                                                                                        | persone fisiche                                                                                        | detrazione 30%<br>(35% per ODV)           | 30.000 euro per periodo di imposta |
| in denaro<br>in natura (*)                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ persone fisiche</li> <li>▪ società</li> <li>▪ enti</li> </ul> | deduzione con possibilità di riporto (**) | 10% del reddito complessivo        |
| <p>(*) DM 28.11.2019</p> <p>(**) qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere dedotta dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare</p> |                                                                                                        |                                           |                                    |

## **Le agevolazioni per gli ETS commerciali**

## Le agevolazioni per gli ETS commerciali

| IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI                                                              |                                                                                                                                                                                                                            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecarie</b><br>(art. 82, c. 2) | per i trasferimenti a titolo gratuito                                                                                                                                                                                      |
| <b>imposta di registro e ipotecarie fisse</b><br>(art. 82, c. 3)                                | relative a atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione                                                                                                                       |
| <b>esenzione imposta di registro</b><br>(art. 82, c. 3)                                         | relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche normative                                                                                                                               |
| <b>imposta di registro fissa</b><br>(art. 82, c. 3)                                             | per atti, contratti e ogni altro documento relativo alle AIG accreditate o convenzionate                                                                                                                                   |
| <b>imposta di registro e ipotecarie fisse</b><br>(art. 82, c. 4)                                | relative all'acquisto della proprietà di beni immobili e alla costituzione onerosa di diritti reali su beni immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto |

## Le agevolazioni per gli ETS commerciali

### IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI

|                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|----------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>esenzione bollo</b><br>(art. 82, c. 5)                                  | <i>«gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché 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»</i>                                                                                             |
| <b>esenzione imposta valore prodotti finanziari</b><br>(art. 82, c. 5-bis) | per i prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio detenuti all'estero                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <b>esenzione IMU e TASI</b><br>(art. 82, c. 6)                             | immobili posseduti e utilizzati direttamente e <del>«destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché alle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a) [attività di religione o culto]»</del> |

## Le agevolazioni per gli ETS commerciali

### IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI

|                                                                              |                                                                                                               |
|------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>tributi locali diversi da IMU e TASI<br/>(art. 82, c. 7)</b>              | possibilità per enti locali di prevedere riduzioni o esenzioni                                                |
| <b>IRAP<br/>(art. 82, c. 8)</b>                                              | possibilità per regioni e province autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni            |
| <b>esenzione imposta sugli intrattenimenti<br/>(ISI)<br/>(art. 82, c. 9)</b> | per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione |
| <b>esenzione tasse concessioni governative<br/>(art. 82, c. 10)</b>          | riguardanti atti e provvedimenti                                                                              |

## Le agevolazioni per gli ETS non commerciali

| LIBERALITÀ (ART. 83)                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                        |                                           |                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------|
| in denaro<br>in natura (*)                                                                                                                                                                                                                                                                                        | persone fisiche                                                                                        | detrazione 30%<br>(35% per ODV)           | 30.000 euro per periodo di imposta |
| in denaro<br>in natura (*)                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ persone fisiche</li> <li>▪ società</li> <li>▪ enti</li> </ul> | deduzione con possibilità di riporto (**) | 10% del reddito complessivo        |
| <p>(*) DM 28.11.2019</p> <p>(**) qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere dedotta dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare</p> |                                                                                                        |                                           |                                    |

**Le norme non applicabili agli ETS  
che restano applicabili agli EECR**

Le norme non applicabili agli ETS che restano applicabili agli EECR

## ART. 89 - AMBITO SOGGETTIVO

*Agli enti del Terzo settore di cui **all'articolo 79, comma 1**, non si applicano le seguenti disposizioni:*



**enti del Terzo Settore, diversi dalle imprese sociali**

## Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

### Art. 89, c. 1, lett. a)

*«Agli enti del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 1, **non si applicano** le seguenti disposizioni:*

***a)** l'articolo 143, comma 3, l'articolo 144, commi 2, 5 e 6 e gli articoli 148 e 149 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»*

### **Norme sugli enti non commerciali**

**143:** non concorrenza all'imponibile delle raccolte fondi e dei contributi pubblici (c. 3)

**144:** obbligo di contabilità separata per le attività commerciali (c. 2) - costo figurativo del lavoro dei religiosi nell'attività commerciale del proprio istituto (c. 5) - esonero dall'obbligo di tenere la contabilità separata per gli enti soggetti alle norme in materia di contabilità pubblica (c. 6)

**148:** disciplina degli enti associativi

**149:** perdita di qualifica di ente non commerciale

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

### Art. 89, c. 3

«Ai *soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore* gli **articoli da 143 a 148** del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **si applicano limitatamente alle attività diverse** da quelle elencate all'articolo 5, purché siano in possesso dei requisiti qualificanti ivi previsti»

(modifica D.Lgs. 3 agosto 2018, n. 105, art. 31)

## Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

### Art. 89, c. 1, lett. b)

«**b)** l'articolo 3, commi 1 e 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e gli articoli 1, comma 2 e 10, comma 3 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347» (c. 1)

#### **Esenzione imposta sui trasferimenti a titolo gratuito e ipocatastali collegate**

«1. *Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore [...] e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità [...]*

2. *I trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1, non sono soggetti all'imposta se sono stati disposti per le finalità di cui allo stesso comma» (D.Lgs. 346/1990, art. 3).*

*Esenzione dalle imposte ipotecaria e catastali «relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346» (art. 1 e 10 D.Lgs. 347/1990)*

**Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR**

## **Art. 89, c. 2**

*«Le norme di cui al comma 1, lettera b) **continuano ad applicarsi** ai trasferimenti a titolo gratuito, **non relativi alle attività di cui alle attività di cui all'articolo 5**, eseguiti in favore dei soggetti di cui all'art. 4, c. 3, iscritti nel RUNTS»*

## Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

### Art. 89, c. 5

All'articolo 6, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, è aggiunto, in fine, il seguente comma: «*La riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore*» (c. 5)

### Aliquota IRES dimezzata

«1. L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti 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 di istruzione*» (art. 6, D.P.R. 600/1972)

**Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR**

### **Art. 89, c. 5**

«Ai *soggetti di cui all'articolo 4, comma 3, codice del Terzo settore* di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, **la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo**»

Le norme non applicabili agli ETS/IS che restano applicabili agli EECR

## L. 145/2018, art. 1, cc. 51-52-bis

«51. *L'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, è **abrogato**.*

52. *La disposizione di cui al comma 51 si applica a **decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis.***

**52-bis.** *Con successivi provvedimenti legislativi sono individuate **misure di favore**, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono **con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali** nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117»*

## **Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali**

## Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

### GLI UTILI

#### **defiscalizzazione utili reinvestiti (art. 18, c. 1)**

qualora vengano destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti, e risultino effettivamente destinati, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio

## Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

### GLI UTILI

**possibilità di distribuire una quota inferiore al 50% degli utili (art. 3, c. 3, lett. b)**

a erogazioni gratuite:

- in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali
- che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate
- finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale

## Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

### AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI (D.Lgs. 117/2017)

|                                                                                                        |                                                                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecarie</b><br><b>(art. 82, c. 2)</b> | per i trasferimenti a titolo gratuito (no IS societarie diverse da coop. sociali)                                                                                                                                          |
| <b>imposta di registro e ipotecarie fisse</b><br><b>(art. 82, c. 3)</b>                                | relative a atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione (no IS societarie diverse da coop. sociali)                                                                           |
| <b>esenzione imposta di registro</b><br><b>(art. 82, c. 3)</b>                                         | relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche normative (no IS societarie diverse da coop. sociali)                                                                                   |
| <b>imposta di registro fissa</b><br><b>(art. 82, c. 3)</b>                                             | per atti, contratti e ogni altro documento relativo alle AISG accreditate o convenzionate                                                                                                                                  |
| <b>imposta di registro e ipotecarie fisse</b><br><b>(art. 82, c. 4)</b>                                | relative all'acquisto della proprietà di beni immobili e alla costituzione onerosa di diritti reali su beni immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto |

## Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

### AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI (D.Lgs. 117/2017)

|                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>esenzione bollo</b><br><b>(art. 82, c. 5)</b>                                  | <i>«gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché 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»</i> (no IS societarie diverse da coop. sociali) |
| <b>esenzione imposta valore prodotti finanziari</b><br><b>(art. 82, c. 5-bis)</b> | per i prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio detenuti all'estero (no IS societarie diverse da coop. sociali)                                                                                                                                                                                         |
| <b>IRAP</b><br><b>(art. 82, c. 8)</b>                                             | possibilità per regioni e province autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni (no IS societarie diverse da coop. sociali)                                                                                                                                                                            |

## Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

### AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI (D.Lgs. 117/2017)

**esenzione imposta sugli intrattenimenti (ISI)  
(art. 82, c. 9)**

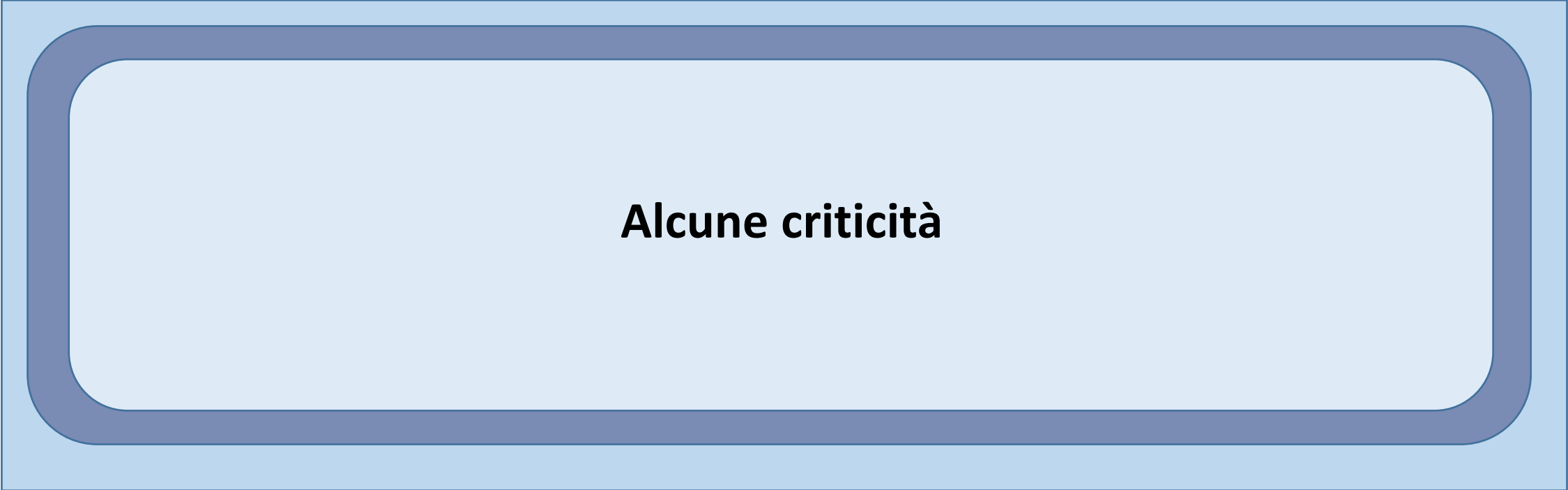
per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (no IS societarie diverse da coop. sociali)

**esenzione tasse concessioni governative  
(art. 82, c. 10)**

riguardanti atti e provvedimenti (no IS societarie diverse da coop. sociali)

## Le agevolazioni fiscali delle imprese sociali

| LIBERALITÀ (D.Lgs. 117/2017, ART. 83)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                        |                                           |                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|------------------------------------|
| in denaro<br>in natura (*)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | persone fisiche                                                                                        | detrazione 30%<br>(35% per ODV)           | 30.000 euro per periodo di imposta |
| in denaro<br>in natura (*)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ persone fisiche</li> <li>▪ società</li> <li>▪ enti</li> </ul> | deduzione con possibilità di riporto (**) | 10% del reddito complessivo        |
| <b>NO PER IMPRESE SOCIALI SOCIETARIE DIVERSE DALLE COOPERATIVE SOCIALI</b><br>(*) DM 28.11.2019<br>(**) qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l'eccedenza potrà essere dedotta dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare |                                                                                                        |                                           |                                    |



**Alcune criticità**

## Alcune criticità

### CRITICITÀ

PASSAGGIO DA ATTIVITA' COMMERCIALE A ATTIVITA' NON COMMERCIALE – AUTOCONSUMO

IRAP

IMU

IVA

## Alcune criticità

### PASSAGGIO DA EC A ETS NC - AUTOCONSUMO

Le attività d'impresa ora gestite (fuori dalla disciplina Onlus) devono misurarsi con l'articolo 58, c. 3 del TUIR.

Posto che “non commercialità” ai sensi del TUIR non coincide con la “non commercialità” definita dal CTS andrebbe chiarito che il passaggio dall'attuale regime di attività commerciale ai sensi del TUIR all'attività non commerciale ai sensi dell'articolo 79, cc. 2, 2-bis e 3 del CTS non implichi l'applicazione dell'articolo 58, c. 3 del TUIR.

La lettera della norma potrebbe essere applicata a tale situazione riconoscendo in essa un caso di emersione di plusvalenza tassabile. Tuttavia, vi sono buone ragioni (che dovrebbero essere riconosciute in un indirizzo interpretativo «forte») che inducono a non considerare questa situazione come idonea a generare plusvalenze tassabili (in quanto non riconducibile ad ipotesi di destinazione dei beni per finalità estranee all'impresa) dato che il patrimonio non solo continua ad essere utilizzato/destinato alle attività di interesse generale ma, anzi, entra nell'alveo vincolatissimo del patrimonio di un ETS, ancorché non commerciale.

Una identica situazione è stata adeguatamente affrontata ed equamente risolta dall'articolo 9 del D.Lgs. n. 460/1997.

## Alcune criticità

### IRAP

Per gli enti non commerciali di cui all'articolo 3, c. 1, lett. e) del D.Lgs. 446/1997, l'articolo 10 prevede una duplice modalità di tassazione:

- a) con riferimento alle attività non commerciali la base imponibile è calcolata con il “metodo retributivo” (*«Per gli enti privati non commerciali di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) che svolgono esclusivamente attività non commerciali la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui agli articoli 49, comma 2, lettera a), nonché per attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'articolo 81, comma 1, lettera l) del citato testo unico n. 917 del 1986»* c. 1)
- b) con riferimento alle attività commerciali la base imponibile è costituita dal “valore della produzione netta” determinato, come per le società e gli enti commerciali, ai sensi dell'articolo 5 (*«Se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali la base imponibile a queste relativa è determinata secondo la disposizione dell'articolo 5»* c. 2; gli eventuali costi promiscui vanno considerati in base *«al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi»* c. 2).

## Alcune criticità

### IRAP

La base imponibile calcolata con il metodo del “valore della produzione netta” (quella relativo alle attività commerciali) prevede la deduzione integrale del costo del lavoro subordinato a tempo indeterminato (cf art. 11, c. 4-octies, D.Lgs. 446/1997).

Con la novità introdotta dai commi 2, 2-bis e 3 dell’articolo 79 del Codice T.S., le attività fino ad oggi considerate commerciali possono essere qualificate non commerciali, con la conseguenza che gli enti si trovano a dover calcolare la base imponibile IRAP non più con il metodo del “valore della produzione netta”, ma con il “metodo contributivo” perdendo, così, la deduzione del costo del lavoro e, dunque vedendo significativamente accresciuto l’importo dell’IRAP da versare.

## Alcune criticità

### IRAP

#### **Articolo 82 - Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali**

*«8. Le regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti degli enti di cui al comma 1 del presente articolo la riduzione o l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di cui decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nel rispetto della normativa dell'Unione europea e degli orientamenti della Corte di giustizia dell'Unione europea».*

#### **Articolo 88 - «De minimis»**

*«1. Le agevolazioni di cui all'articolo 82, commi 7 e 8 e all'articolo 85, commi 2 e 4, sono concesse ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis», e del regolamento (UE) n. 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis» nel settore agricolo».*

## Alcune criticità

### IMU (richiamo alla «vecchia» IMU)

#### **Articolo 82 - Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali**

*«6. Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione».*

## Alcune criticità

### IMU

**Esenzione IMU per gli ETS non commerciali, ma **non per tutte le attività...****

«attività **assistenziali**, previdenziali, **sanitarie**, di **ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive**, nonché le attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222»

**Esenzione IMU per gli ETS non commerciali, ma anche per **le attività «impossibili»...****

«attività assistenziali, **previdenziali**, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché **le attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222**»

## Alcune criticità

### IMU

**Esenzione IMU per gli ETS non commerciali, ma per le attività svolte «con modalità non commerciali»**  
«attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché le attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222», sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, **dall'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012**, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione».

## Alcune criticità

### IMU

#### **Articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012**

*«3. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. Con successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come **svolte con modalità non commerciali**».*

## Alcune criticità

### IMU

D.M. 19.11.2012, n. 200 definisce le **modalità non commerciali** delle attività con contenuti diversi dalle **attività non commerciali** di cui all'articolo 79, c. 2, 2-bis e 3

DL n. 174/2012 (conv. L. 213/2012) ha conferito forza di legge al DM 200/2012, statuendo che «*Le disposizioni di attuazione del comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come modificato dal comma 6 del presente articolo, sono quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200*».

## Alcune criticità

### IVA

#### **Articolo 89 - Coordinamento normativo**

*«7. Si intendono riferite agli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, le disposizioni normative vigenti riferite alle ONLUS in quanto compatibili con le disposizioni del presente decreto. Al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono apportate le seguenti modificazioni:*

*b) all'articolo 10, primo comma, ai numeri 15), 19), 20) e 27-ter), la parola «ONLUS» è sostituita dalle seguenti: «enti del Terzo settore di natura non commerciale»*

## Alcune criticità

### IVA

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. [...]

## Alcune criticità

### IVA

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'articolo 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

### **prassi Agenzia delle entrate e giurisprudenza**

Risposta 4 febbraio 2021, n. 85: n. 20, prestazioni educative e didattiche rese da enti riconosciuti da PA  
Risposta 12 maggio 2021, n. 339: n. 19, prestazioni sanitarie rese da strutture convenzionate  
Risposta 3 giugno 2021, n. 388: n. 20 , n. 27-ter prestazioni «sociali»  
Ordinanza Cass. N. 22963/2021: n. 27-ter prestazioni «sociali»

## La costituzione di «rami» ETS di beneficenza

### Attività ammesse

**Attività di interesse generale, art. 5 (obbligatoria):**

*«beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla legge 19 agosto 2016, n. 166, e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo» (art. 5, co. 1, lett. u)*

 **tutte le forme di beneficenza, compresa quella «indiretta»**

 **Attività obbligatoria alla quale si possono aggiungere solo:**

- 
- **Attività diverse, art. 6 (se previste nel Regolamento):**
  - **Attività di raccolta fondi, art. 7 (possibile)**
  - **Attività di raccolta occasionale di fondi, art. 79, co, 4, lett. a) [art. 43, co. 3. lett. a) D.P.R. 917/1986] (possibile)**