

**Introduzione
alla Riforma
del Terzo settore
per gli enti ecclesiastici**



*Il ramo Terzo settore dell'ente
ecclesiastico: questioni fiscali*

Patrizia Clementi

Martedì, 23 gennaio 2018
Aula Paolo VI
Pontificia Università Lateranense

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Codice ETS (D.Lgs. 117/17, art. 5) - IS (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;

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

ETS (D.Lgs. 117/17, art. 5) - IS (D.Lgs. 112/17Codice , art. 2)

- 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

Codice ETS (D.Lgs. 117/17, art. 5) - IS (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 internazionale** per lo sviluppo;
- 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;

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Codice ETS (D.Lgs. 117/17, art. 5) - IS (D.Lgs. 112/17, art. 2)

- **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.

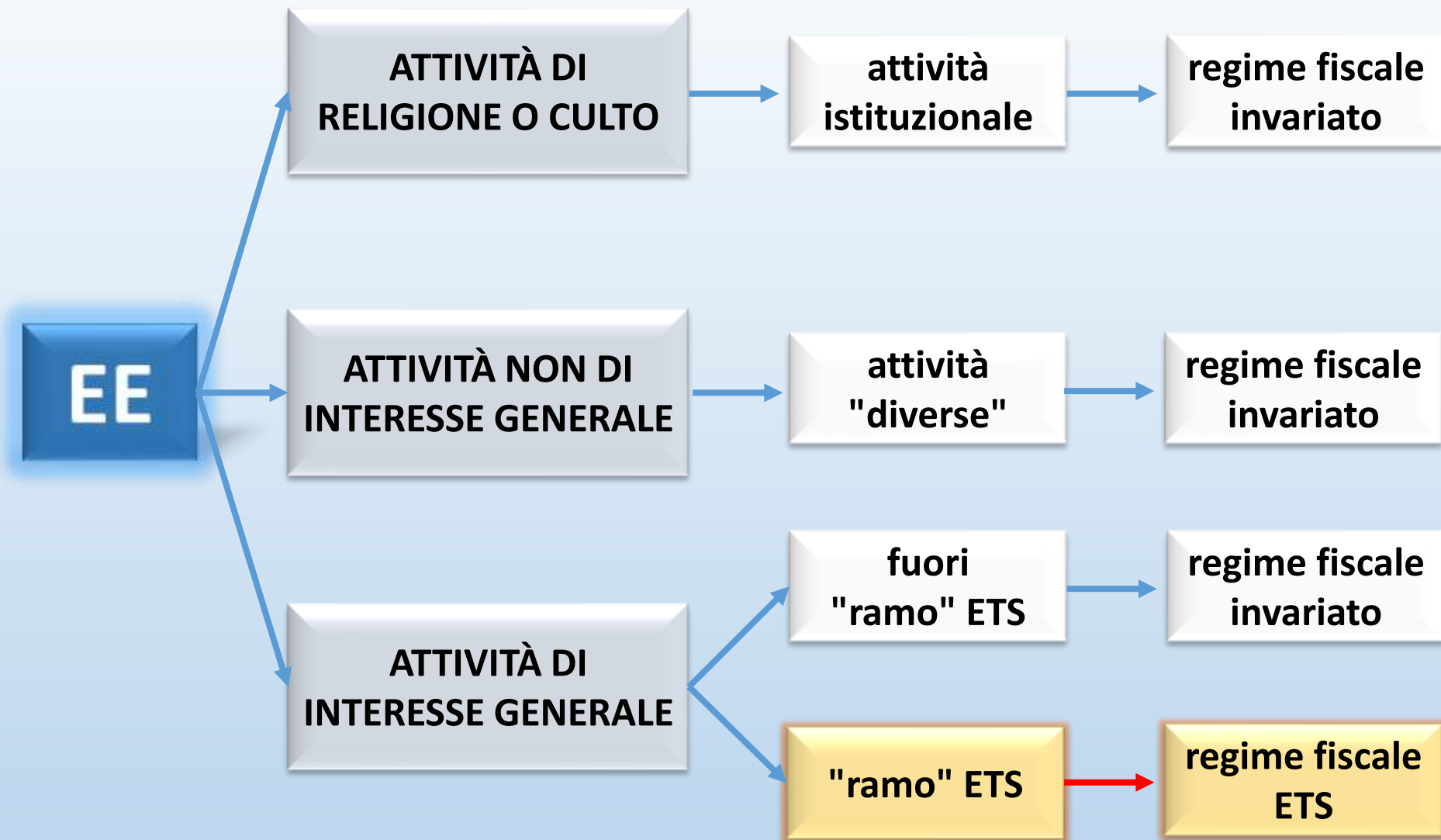
ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Codice ETS (D.Lgs. 117/17, art. 5)

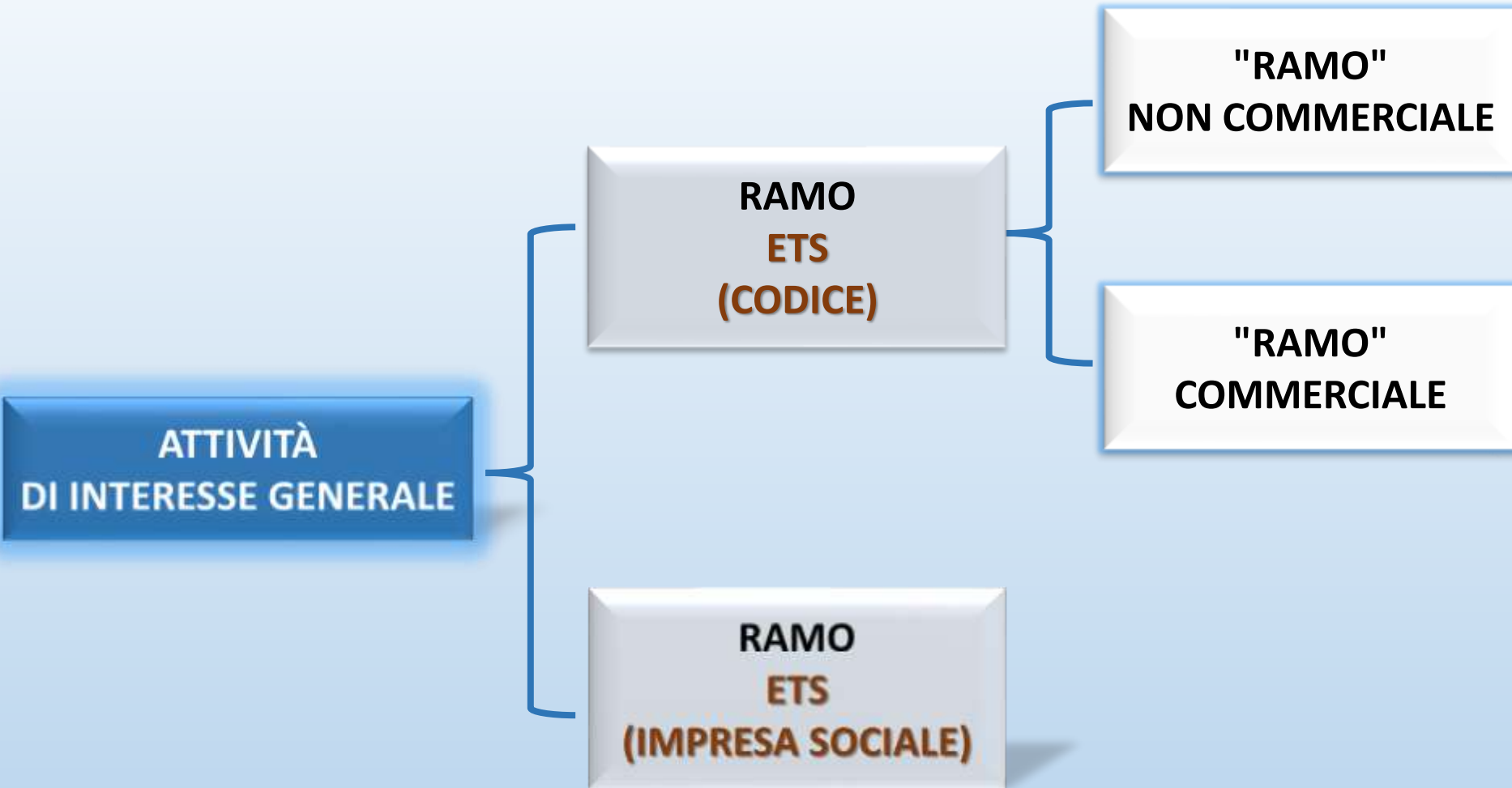
IS (D.Lgs. 112/17, art. 2)

- Microcredito
- **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.

LE ATTIVITÀ DEGLI ENTI ECCLESIASTICI



IL "RAMO" ETS DEGLI ENTI ECCLESIASTICI



IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

PRINCIPALI AGEVOLAZIONI

IVA

IRES

IRAP

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

IMPOSTA DI REGISTRO SUGLI ACQUISTI

IMPOSTA DI BOLLO

AGEVOLAZIONI SULLE LIBERALITÀ

5 PER MILLE

IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

IVA

NEL "RAMO"

FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)

sostanziale invarianza
(la maggior parte delle attività sono in regime di esenzione)

IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

IRES (attività in perdita o pareggio)

NEL "RAMO" ETS NC	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)
<ul style="list-style-type: none">▪ nessuna tassazione per le attività di IG▪ forfait per le attività commerciali (artt. 6 e 7)	nessuna tassazione	<ul style="list-style-type: none">▪ nessuna tassazione (manca reddito)▪ possibilità di utilizzare perdite per ridurre imponibile

IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

IRES (attività in utile)

NEL "RAMO" ETS COMM.	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)
<ul style="list-style-type: none">▪ tassazione ordinaria con le norme degli enti commerciali	nessuna tassazione per gli utili reinvestiti	<ul style="list-style-type: none">▪ tassazione ordinaria con le norme degli enti non commerciali▪ possibilità ridurre imponibile con perdite altre attività commerciali▪ aliquota ridotta al 50%

IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

IRAP

NEL "RAMO" ETS NC/C	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)
ETS non commerciale base imponibile contributiva (modifica?)		
ETS commerciale base imponibile valore della produzione = deduzione costo lavoro subordinato	ETS commerciale base imponibile valore della produzione = deduzione costo lavoro subordinato	ETS commerciale base imponibile valore della produzione = deduzione costo lavoro subordinato

IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

NEL "RAMO" ETS NC/C	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)
esenzione (estesa a ipocatastali)		esenzione (estesa a ipocatastali)

IMPOSTA DI REGISTRO E IPOCATASTALI SU ACQUISTI

NEL "RAMO" ETS NC/C	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)
tasse fisse immobili utilizzati direttamente per fini istituzionali		tassazione ordinaria (proporzionale)

IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

IMPOSTA DI BOLLO

NEL "RAMO" ETS NC/C	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)
esenzione		tassazione ordinaria

IMU-TASI

NEL "RAMO" ETS NC/C	NEL "RAMO" IS	FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)
ETS non commerciale esenzione, ma criticità ETS commerciale imponibilità	imponibilità	esenzione con problematicità relativa alla natura di ente non lucrativo (regolamento)

IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

LIBERALITÀ

NEL "RAMO" ETS NC/C

ETS non commerciale

liberalità in denaro o in natura:

– per donante

- detrazione del 30% fino a 30.000 euro
- deduzione fino al 10% del reddito dichiarato con possibilità di riportare l'eccedenza nei successivi periodi di imposta

– per ente ecclesiastico donatario irrilevanza ai fini IRES

NEL "RAMO" IS

FUORI "RAMO" (NO RIFORMA 3S)

liberalità solo per scuole

– per donante

- deduzione 2% del reddito di impresa fino a 70.000 euro
- detrazione del 19% per soggetti non imprenditori

– per ente ecclesiastico donatario rilevanza ai fini IRES (sopravvenienze)

IL REGIME FISCALE FUORI O DENTRO IL "RAMO"

5 PER MILLE

NEL "RAMO" ETS NC/C

NEL "RAMO" IS

**FUORI "RAMO"
(NO RIFORMA 3S)**

diritto di partecipare alla ripartizione
a decorrere dall'anno successivo a quello di
operatività del Registro Unico Nazionale

esclusione dalla
partecipazione alla
ripartizione
a decorrere dall'anno
successivo a quello di
operatività del Registro
Unico Nazionale

LA NATURA FISCALE DELLE ATTIVITÀ

art. 79. c. 2

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE

quelle dell'articolo 5

devono essere svolte in via esclusiva o principale

alle quali si possono aggiungere solo:

- le "attività diverse" secondarie e strumentali dell'articolo 6 (con criteri e limiti stabiliti da DM)
- le raccolte di fondi

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

```
graph TD; A[ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE  
(diverse dalla ricerca scientifica)] --> B[si considerano di natura NON COMMERCIALE]; B --> C[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)];
```

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 FISCALE DELLE **DELL'ENTE**

art. 79. c. 5

ENTE NON COMMERCIALE



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

ENTE NON COMMERCIALE



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

MA rispetta la seguente condizione:



LA NATURA FISCALE DELLE **DELL'ENTE**

art. 79. c. 5

ENTE NON COMMERCIALE



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



proventi delle attività diverse ex art. 6 (escluse le sponsorizzazioni)

entrate derivanti da attività non commerciali

< 1

LA NATURA FISCALE DELLE **DELL'ENTE**

art. 79. c. 5

ENTE NON COMMERCIALE

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



proventi delle attività diverse ex art. 6 (escluse le sponsorizzazioni)

entrate derivanti da attività non commerciali

< 1

- contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative e ogni altra entrata simile
- compresi i proventi e le entrate delle attività di interesse generale che si considerano di natura non commerciale e i contributi pubblici erogati per le attività di interesse generale «*di cui ai commi 2 e 3*»
- e tenuto conto del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali

LE ATTIVITÀ DIVERSE

art. 6

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE



svolte in via esclusiva o principale



ATTIVITÀ DIVERSE



- secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale
- consentite dall'atto costitutivo o statuto
- svolte secondo criteri e limiti definiti con decreto ministeriale
- 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



di certo saranno consentite le sponsorizzazioni (cf art. 79, c. 5)

DEFINIZIONE



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 (c. 1)


può essere svolta anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico (c. 2)

RACCOLTE DI NATURA NON CORRISPETTIVA

- lasciti
- donazioni
- contributi

RACCOLTE 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

IMPOSTE SUI REDDITI	
non hanno natura commerciale (art. 79, c. 2)	le attività di interesse generale "a pareggio"
non concorrono a formare il reddito (art. 79, c. 4)	<ul style="list-style-type: none">▪ raccolte occasionali di fondi anche con cessione di beni di modico valore o servizi ai sovventori▪ contributi pubblici erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale «<i>di cui ai commi 2 e 3</i>»
non hanno natura commerciale (art. 79, c. 6)	l'attività svolta dalle associazioni nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi in conformità alle finalità istituzionali
non concorrono a formare il reddito (art. 79, c. 6)	le somme versate dai soci a titolo di quote o contributi
determinazione forfetaria del reddito d'impresa (art. 80)  v. oltre	per le attività commerciali: <ul style="list-style-type: none">▪ attività di interesse generale «<i>svolte con modalità commerciali</i>»▪ attività diverse ex articolo 6▪ raccolte di fondi non occasionali e di natura corrispettiva ex articolo 7

IMPOSTE SUI REDDITI

ATTENZIONE

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 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

IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecastali (art. 82, c. 2)	per i trasferimenti a titolo gratuito
imposta di registro e ipotecastali fisse (art. 82, c. 3)	relative a atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione
esenzione imposta di registro (art. 82, c. 3)	relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche normative
imposta di registro e ipotecastali fisse (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
esenzione bollo (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>

IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

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

IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

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

liberalità
(art. 83)

previste detrazioni e deduzioni

 v. oltre

REGIME FORFETTARIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA

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

LIBERALITÀ

in denaro in natura (*)	persone fisiche	detrazione 30% (35% per ODV - solo in denaro)	30.000 euro per periodo di imposta
	<ul style="list-style-type: none">▪ persone fisiche▪ società▪ enti	deduzione con possibilità di riporto (**)	10% del reddito complessivo

(*) per le donazioni in natura occorre attendere un DM che dovrà:

- individuare le tipologie di beni
- stabilire i criteri e le modalità di valorizzazione

(**) 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

AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecarie (art. 82, c. 2)	per i trasferimenti a titolo gratuito
imposta di registro e ipotecarie fisse (art. 82, c. 3)	relative a: atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione
esenzione imposta di registro (art. 82, c. 3)	relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche normative
imposta di registro e ipotecarie fisse (art. 82, c. 4)	relative all'acquisto della proprietà immobiliare e della costituzione onerosa diritti reali su immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto
esenzione bollo (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>

AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

IRAP
(art. 82, c. 8)

possibilità per regioni e provincie autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni

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

per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione

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

riguardanti atti e provvedimenti

DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI FISCALI


DAL 1° GENNAIO 2018

ODV – APS – ONLUS


- social bonus (art. 81)
- agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82)
- agevolazioni liberalità (art. 83)
- esenzione IRES immobili (artt. 84, c. 2 e 85, c. 7)

DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI FISCALI

**tutte le disposizioni fiscali del Capo X
(nuove disposizioni e abrogazioni)**



tutti gli ETS iscritti nel Registro Unico



a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea
e comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del Registro Unico

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

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

AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecarie (art. 82, c. 2)

per i trasferimenti a titolo gratuito

imposta di registro e ipotecarie fisse (art. 82, c. 3)

relative a: atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione

esenzione imposta di registro (art. 82, c. 3)

relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche o integrazioni normative

imposta di registro e ipotecarie fisse (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

AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI

esenzione bollo (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>
IRAP (art. 82, c. 8)	possibilità per regioni e provincie autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni
esenzione imposta sugli intrattenimenti (ISI) (art. 82, c. 9)	per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
esenzione tasse concessioni governative (art. 82, c. 10)	riguardanti atti e provvedimenti

DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI FISCALI

le disposizioni fiscali ex art. 18



l'efficacia è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea