



Le scelte delle onlus dopo l'autorizzazione della Commissione UE

Le Onlus nel RUNTS: ETS o Impresa Sociale?

RELATORI

Avvocato
Avvocato
Dott.comm.

Marco Masi
Federica Massaro
Salvatore Cucca



STUDIO MOSCATELLI
COMMERCIALISTI



STUDIO LEGALE
ASSOCIATO
MASI GIRANI
QUERCIOLI MASSARO

WEBINAR DEL 19/06/2025

I PUNTI CHIAVE:

- La *comfort letter* dell'Unione Europea del 7/3/2025, sulla fiscalità degli ETS.
- La «scelta» delle ONLUS: diverse opzioni nel perimetro del terzo settore;
- Regime fiscale ETS in tema di imposte dirette (l'art. 79 CTS);
- ETS non commerciale ed ETS commerciale;
- Le agevolazioni fiscali per l'impresa sociale (art. 18 d.lgs. 112/2017);
- Profili IVA;
- Impresa sociale (peculiarità, pro e contro..);
- ONLUS: scadenze, adempimenti e procedure.

L'ATTESA DELLA AUTORIZZAZIONE EUROPEA

Art. 101 comma 10 del d.lgs. n. 117/2017 (Codice Terzo Settore): *«L'efficacia delle disposizioni di cui agli articoli 77 («titoli di solidarietà»), ~~79 c. 2 bis («imposte sui redditi»), 80 («regime forfettario ets») e 86 (regime forfettario odv e aps)» è subordinata, ai sensi dell'art. 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 comma 2 del d.lgs. n. 117/2017 (CTS): *«Le disposizioni del Titolo X («Regime fiscale degli enti del terzo settore»), salvo quanto disposto al comma 1, si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101 c.10 e comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro». «a quello in corso al 31 dicembre 2025».*

Art. 18 comma 9 del d.lgs. n. 112/2017 (Impresa sociale): *«L'efficacia delle disposizioni dei commi 3, 4 e 5 del presente articolo («Misure fiscali e di sostegno economico») e dell'art. 16 («Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali») è subordinata, ai sensi dell'art. 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. ..le disposizioni del presente articolo si applicano alle imprese sociali a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2025».*

Come modificati dal decreto legge n. 84 del 17/6/2025

Art. 108 paragrafo 3 Trattato Unione europea: *«Alla Commissione sono comunicati, in tempo utile perché presenti le sue osservazioni, i progetti diretti a istituire o modificare aiuti (di Stato ndr)».*

COMFORT LETTER DG COMPETITION CE DEL 7 MARZO 2025

- ETS/IS sono diversi dalle imprese a scopo di lucro perché perseguono Attività di Interesse Generale (AIG) e tutti i loro proventi devono essere destinati a tale scopo;
- Gli ETS non possono utilizzare i profitti per remunerare il capitale di rischio, nemmeno nelle circostanze eccezionali previste dall'art. 79 comma 2 bis CTS;
- Le Imprese sociali (IS) sono esenti dalla tassazione sul reddito (IRES) solo se i loro proventi sono allocati a riserve legalmente vincolate alla realizzazione di attività di interesse generale (art. 18 c.1 d.lgs. 112/2017);
- Gli utili delle IS sono comunque soggetti alle ordinarie norme fiscali se distribuiti agli azionisti (max 50% degli utili) in misura non superiore agli interessi dei buoni postali (aumentato del 2,5%) o mediante aumento del capitale sociale;
- Per ETS/IS il profitto collegato alle attività economiche o non è tassato o può beneficiare del regime fiscale forfettario (artt. 80 e 86 CTS) perché è vincolato alla realizzazione delle attività di pubblica utilità;
- Stante la «sovranità fiscale degli Stati membri» le caratteristiche di ETS/IS ***«sembrano collocarli in una situazione giuridicamente e fattualmente diversa rispetto alle ordinarie imprese a scopo di lucro in relazione agli obiettivi del sistema delle imposte sui redditi»***;
- ***«Alla luce di queste considerazioni le misure pre-notificate relative alla tassazione dei redditi (art. 79 c. 2 bis, 80 e 86 CTS e 18 c.1 CIS) non appaiono selettive e, pertanto, non sembrerebbero costituire aiuto di Stato ai sensi dell'art. 107 c.1 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea»***;
- ***«Per quanto riguarda le misure della riforma che mirano a fornire ad ETS e IS un accesso agevolato al capitale di rischio (art. 18 commi 3, 4 e 5 CIS) e al capitale di debito (art. 77 CTS), vi inviteremo a discuterne ulteriormente a breve»***.

ONLUS: è il «tempo» delle valutazioni

L'autorizzazione della CE alle norme fiscali del Terzo Settore **segna un momento «di svolta» per le ONLUS che sono chiamate a svolgere delle valutazioni relative** all'acquisizione dello *status* di ETS per continuare ad usufruire di un regime fiscale agevolato ai sensi del Codice del Terzo Settore (D. lgs. n. 117/2017)

 Difatti **l'art. 104, co. 2 del CTS** ha disposto l'abrogazione della normativa ONLUS (artt. da 10 a 29 del D. lgs. n. 460/1997) «*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 ...*» RUNTS (art. 104, co. 2, CTS). «**a quello in corso al 31 dicembre 2025**» (modifica introdotta dal D.L. 17 giugno 2025 n. 84) .

Tant'è che gli enti iscritti all'Anagrafe ONLUS alla data del 22 novembre 2021 (data di operatività del RUNTS) – **e ancora non iscritti al RUNTS, in attesa di un quadro fiscale più definito** – hanno continuato sino ad oggi – quindi nella fase transitoria – a beneficiare del regime fiscale agevolato previsto dal D. lgs. n. 460/1997.

ONLUS: è il «tempo» delle valutazioni

Per effetto della **abrogazione definitiva della normativa sulle ONLUS** a decorrere dal **1° gennaio 2026** (D. lgs. n. 460/1997), tali enti devono **operare delle scelte**:

- A. acquisire la qualifica di ETS o I.S.** mediante la **presentazione dell'istanza – entro e non oltre il 31 marzo 2026 – ai fini dell'iscrizione al RUNTS** (art. 34, co. 3, DM 106/2020), **senza l'obbligo di devolvere il patrimonio** e «continuando» a beneficiare di un regime fiscale agevolato ai sensi del CTS;
- B. optare per la NON iscrizione al RUNTS, restando fuori dal perimetro del terzo settore** (continuando ad operare ai sensi del Codice civile), **«pena» l'obbligo di devoluzione del patrimonio** ai fini di pubblica (ex art. 10, co. 1, lett f), del D. lgs. n. 460/1997), **limitatamente all'incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l'ente è stato iscritto nell'Anagrafe delle Onlus.**
- C. deliberare – ove si rileva la non operatività dell'Ente – lo scioglimento o l'estinzione,** dovendo comunque sottostare all'**obbligo devolutivo dell'intero eventuale patrimonio residuo** ai fini di pubblica utilità (art. 10, co. 1, lett f), del D. lgs. n. 460/1997).

ONLUS: le valutazioni da svolgere (art. 101, co. 8 CTS; ART. 34, DM 106/2020)

Art. 101, co. 8 CTS: «*La perdita della qualifica di ONLUS, a seguito dell'iscrizione nel RUNTS, anche in qualità di impresa sociale, non integra un'ipotesi di scioglimento dell'ente*».

Le **ONLUS** che **intendono adeguarsi ad una delle forme previste dal Terzo Settore** devono svolgere delle valutazioni:

- di **natura giuridico – istituzionale (requisito SOGGETTIVO)** → valutare, con l'occasione, la **conformità, anche per il futuro, della propria forma giuridica** potendo anche optare per la **trasformazione ex art. 42 bis del Codice civile (ad es. «passare» da Associazione a Fondazione)** e /o per l'acquisizione della **Personalità Giuridica** mediante l'iscrizione al RUNTS;
- di **natura sostanziale (requisito OGGETTIVO)** → valutare **l'inquadramento delle attività sinora svolte** (ex art. 10, co. 1, D. lgs. n. 460/1997) alla luce delle attività di interesse generale previste dall'art. 5 del CTS (**ad. es. assistenza sociale e socio-sanitaria, ex art. 10**, co. 1, lett. **D. lgs n. 460/1997** → *interventi e servizi sociali e prestazioni socio-sanitarie, ex art. 5*, co. 1, lett. a) e lett. c), **CTS**);
- di **natura fiscale** → valutare le **modalità di svolgimento delle attività** ai fini della loro qualificazione come **attività commerciali o non commerciali** ex art. 79, commi 2 e 2-bis, CTS, e quindi l'inquadramento dell'ente quale ETS commerciale o non commerciale (ai sensi dell'art. 79, co. 5, CTS → **ETS COMMERCIALE: proventi da attività commerciali + attività diverse** > delle **entrate derivanti da attività non commerciali**).

Enti nel «perimetro» del terzo settore: opzioni per le ONLUS

ODV	Con o Senza Personalità giuridica; istanza di iscrizione al RUNTS	Attività di interesse generale in prevalenza verso terzi; obbligo dei volontari	Ets <u>di norma</u> NON COMMERCIALE ; (art. 79 CTS, commi 2 e 2bis); possibilità di regime forfetario per attività commerciali svolte (art. 86 CTS);	ASSOCIAZIONE
APS	Con o Senza Personalità giuridica; istanza di iscrizione al RUNTS	Attività di interesse generale in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi; obbligo dei volontari	Ets <u>di norma</u> NON COMMERCIALE ; (art. 79 CTS, commi 2 e 2bis). possibilità di regime forfetario per attività commerciali svolte (art. 86 CTS);	ASSOCIAZIONE
ETS «generico»	Con o Senza Personalità giuridica; istanza di iscrizione al RUNTS	Nessun vincolo rispetto ai destinatari delle attività; Possibilità e NON obbligo dei volontari	Ets COMMERCIALE o NON COMMERCIALE (art. 79 CTS); SE NON commerciale, possibilità di regime forfetario per attività commerciale svolta (art. 80 CTS);	ASSOCIAZIONE, FONDAZIONE (P.G. ex lege)
ENTE FILANTROPICO	Personalità Giuridica ex lege; istanza di iscrizione al RUNTS	Attività ex lege di erogazione di denaro, beni o servizi, anche di investimento, a sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale (beneficenza).	Ets <u>di norma</u> NON COMMERCIALE con esenzione IRES per redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale (art. 84,co. 2bis, CTS)	ASSOCIAZIONE RICONOSCIUTA O FONDAZIONE
IMPRESA SOCIALE (D. LGS. N. 112/2017)	Con o senza P.G.; istanza di iscrizione al Registro Imprese con iscrizione d'ufficio anche al RUNTS; ETS di diritto.	Svolgimento in via stabile e principale di un' attività d'impresa di interesse generale, senza scopo di lucro , per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (ex art. 2 D. lgs. n. 112/2017).	Ente COMMERCIALE ;	ASSOCIAZIONE FONDAZIONE (P.G. ex lege) E SOCIETA'

Personalità giuridica (artt. 22 e 11 CTS; art. 16 DM 106/2020)

In base alla **forma giuridica** e alla «tipologia» di ETS individuato, **è possibile ottenere la Personalità Giuridica dell'Ente mediante l'iscrizione al RUNTS**; la P.G. è **facoltativa** per le Associazioni (ODV, APS, ETS o Impresa Sociale), ma **obbligatoria** per le Fondazioni ETS/Impresa Sociale e per gli ENTI FILANTROPICI anche se costituiti in forma di Associazione.

→ In caso di acquisizione della P.G., l'adeguamento alle norme del CTS e/o alle norme in materia di Impresa Sociale, dovrà avvenire **con l'intervento del Notaio** che verificata la presenza delle **condizioni previste dal CTS/dal D. lgs. n. 112/2017 (I.S.)** nonché la **sussistenza del PATRIMONIO MINIMO**, procede al **deposito degli atti** e della ulteriore documentazione presso **l'Ufficio del RUNTS** competente o – in caso di impresa sociale – presso **l'Ufficio del competente Registro imprese**, **RICHIEDENDO L'ISCRIZIONE DELL'ENTE** anche ai fini del riconoscimento giuridico



Si considera **PATRIMONIO MINIMO** per il conseguimento della **personalità giuridica**:

- patrimonio **non inferiore a 15.000 euro** per le **ASSOCIAZIONI**;
- patrimonio **non inferiore a 30.000 euro** per le **FONDAZIONI**.

N.B.: gli **ENTI GIA' ESISTENTI** (il cui patrimonio comprende sia poste attive, che passive) che vogliano ottenere la P.G. *ex novo* mediante l'istanza al RUNTS o per gli enti già in possesso della P.G. ex DPR 361/2000 (che decidono di iscriversi al RUNTS, anche come Impresa Sociale) la **sussistenza del patrimonio minimo** deve risultare da una **relazione giurata (perizia) di un revisore legale** (Circolare MLPS, n. 9/2022)

Personalità giuridica: precisazioni

1. un ente (non dotato di P.G.) che voglia **CONTESTUALMENTE** assumere la **qualifica di ETS/IS e la P. G.**, può acquistarla **solo mediante iscrizione al RUNTS o al Registro Imprese** usufruendo delle **soglie patrimoniali agevolate previste dal Codice del Terzo Settore**;
 2. un ente che **non** intende acquisire la qualifica **ETS o I.S.** (quindi **NO** iscrizione al RUNTS come ETS o I.S.) **può continuare ad ottenere la P. G. ai sensi del DPR 361/2000**;
- ..resta fermo che il **mancato adeguamento ad una delle forme previste dal Terzo Settore comporta per le ONLUS la devoluzione del patrimonio ai fini di pubblica utilità (art. 10, co. 1, lett. f), D. lgs. n. 460/1997)**

Trasformazione da Associazione non riconosciuta in Fondazione ETS o I.S. (art. 42bis Codice civile; art. 16 DM 106/2020)

La **trasformazione** è un'operazione straordinaria che consente ad un ente di **modificare il suo modello organizzativo, riconfigurando il proprio assetto di governance e patrimoniale**, passando da una forma giuridica all'altra (**ad es.** da Associazione non riconosciuta, in Fondazione).

Con l'occasione (**ad. Es.**) una **Associazione ONLUS senza P. G.** può valutare di operare – **in un unico passaggio** – la **trasformazione in Fondazione ETS o I.S.** (quindi operando il contestuale adeguamento quale ETS o Impresa Sociale) acquisendo, altresì, la **Personalità Giuridica** richiesta ex lege per le fondazioni (patrimonio minimo Fondazione ETS o I.S. → **30.000 euro**).

MOTIVAZIONI :

- riadattare l'assetto organizzativo e di governance dell'Ente alle esigenze intervenute nel tempo;
- scarso numero di Soci e poca partecipazione dell'organo assembleare e/o preminente ruolo dell'Organo di amministrazione (nella Fondazione è il CDA l'organo cui compete l'intera amministrazione dell'ente);
- ragioni di semplificazione e accentramento organizzativo delle attività svolte dall'Ente.

Ai fini dell'operazione **è necessario l'intervento del Notaio** che – contestualmente – certificherà:

- ☐ l'adeguatezza della trasformazione e il rispetto dei requisiti previsti ex lege da parte della Fondazione risultante dall'operazione (Fondazione **ETS o Fondazione Impresa Sociale**);
- ☐ la sussistenza del **patrimonio minimo** richiesto ex lege (30.000 euro) per il riconoscimento della P.G. della Fondazione, sulla base della **perizia giurata sul patrimonio delle Ente**;
- ☐ procederà al **deposito degli atti presso il registro competente**, ossia **RUNTS nel caso di Fondazione ETS; Registro Imprese** nel caso di **Fondazione Impresa Sociale (I.S.)**.

Considerazioni

Con l'ok della Commissione Europea alle norme fiscali del Terzo Settore, le ONLUS – **entro e non oltre il 31 marzo 2026** – dovranno **presentare l'istanza di iscrizione al RUNTS o al Registro Imprese** nel caso di acquisizione della qualifica di **Impresa Sociale**, «**pena**» **la devoluzione del patrimonio...**



Pertanto è **opportuno e consigliabile** iniziare sin da ora (con il dovuto anticipo) a svolgere **tutte le valutazioni giuridico- fiscali preventive e funzionali all'adeguamento delle ONLUS al terzo settore**, al fine di optare per la forma giuridica e la tipologia di ETS più consona all'ENTE per «**essere pronti**» – **entro il 31 marzo 2026 – alla presentazione dell'Istanza di iscrizione presso il registro competente che rappresenta lo «STEP» finale.**

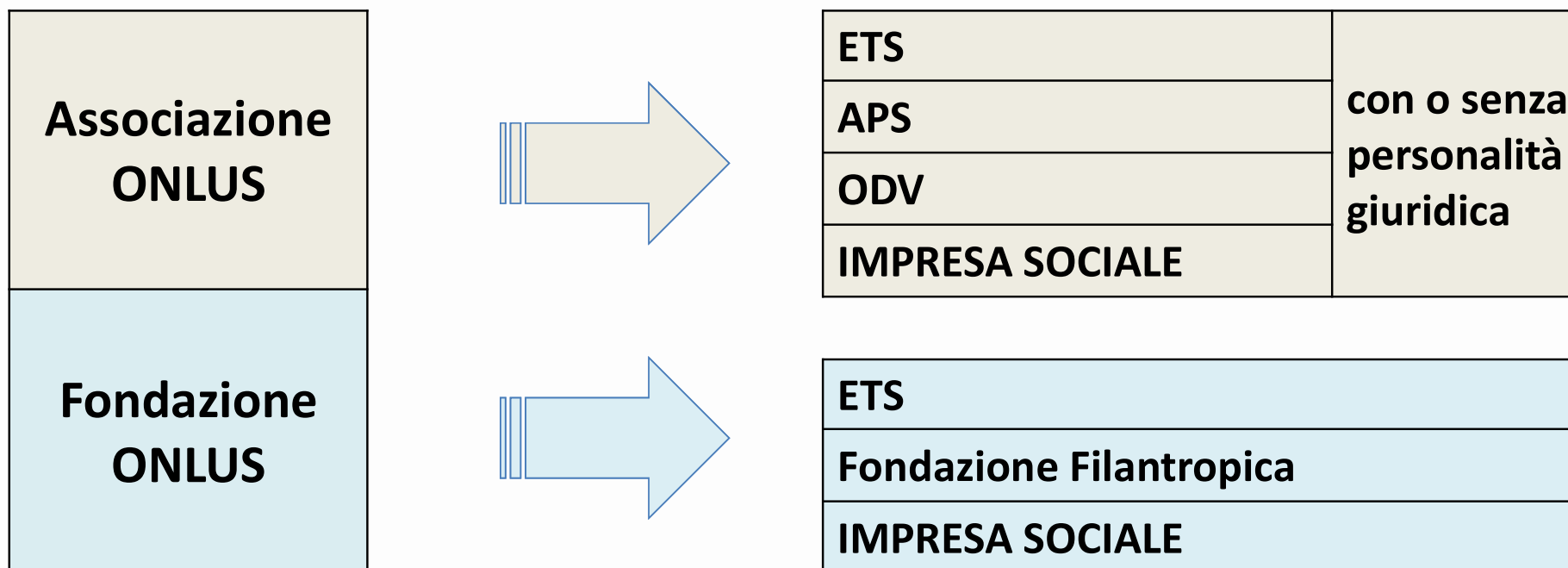
Inoltre le procedure di adeguamento e, in particolare, eventuali operazioni straordinarie di trasformazione e l'acquisizione della Personalità Giuridica, **prevedono il rispetto di determinati adempimenti (Perizia sul patrimonio, intervento del Notaio...)** e tempistiche che precedono **la presentazione dell'istanza di iscrizione al RUNTS o al Registro Imprese.**

Regime fiscale per gli ETS

In tema di imposte dirette e indirette

Premessa

ONLUS → ENTI DI «PARTENZA» E DI «DESTINAZIONE»



- ❖ Le valutazioni nel **passaggio da onlus a ETS o impresa sociale** ecc. non investono solo profili fiscali. Occorre considerare anche i profili giuridici dell'ente di «arrivo».
- ❖ Può essere utile/ opportuno valutare **operazioni straordinarie ex 42-bis c.c.** (esempio l'Associazione onlus si trasforma in Fondazione ETS)

Regime fiscale onlus ai fini IRES (1)

Profili generali «previgenti» (1)

Al fini del calcolo del **REDDITO COMPLESSIVO IRES** la disciplina **ONLUS** si inquadra nel TUIR

La onlus può quindi essere considerata soggetto passivo IRES in relazione al possesso di

- **REDDITO D'IMPRESA** (esercizio di attività commerciale); astrattamente parlando, salvo quanto segue...
- **REDDITI FONDIARI** (possesso di immobili e terreni)
- **REDDITI DI CAPITALE** (dividendi e altri redditi di natura finanziaria)
- **REDDITI DIVERSI** (tipologie previste dal TUIR)

Regime fiscale onlus ai fini IRES (2)

Profili generali «previgenti» (2).

Ai fini del calcolo del REDDITO D'IMPRESA per le ONLUS valgono le eccezioni previste dal D.lgs 460/1997

REGOLA GENERALE TUIR	DEROGA PER LE ONLUS
L'attività economica è considerata attività «commerciale» ai fini fiscali sotto il profilo oggettivo, se <u>organizzata</u> in forma d'impresa, volta alla produzione / scambio, a pagamento, di beni o servizi sul mercato. >> Art. 55 TUIR Sono redditi <u>d'impresa</u> quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. (art. 2082 e art. 2195 c.c.) Per esercizio di <u>imprese commerciali</u> si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c. c. Sono inoltre considerati <u>redditi d'impresa</u>: i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.	☐ <u>Attività istituzionale</u> → non rileva fiscalmente. ❖ Le 11 attività previste dal D.lgs 460/1997) hanno natura essenzialmente solidaristica ❖ Alcune sono considerate a solidarietà immanente ☐ <u>Attività connesse</u> → sono decommercializzate fiscalmente. ❖ vincolo di connessione e accessorietà; ❖ vincolo di secondarietà;

Nel periodo transitorio (fino di regola a tutto il 31/12/2025) ex art. 104, co. 2 CTS, in tema di imposte dirette
→ continuano ad applicarsi alle ONLUS le agevolazioni fiscali previgenti.

ENTRATA IN VIGORE DELLE DISPOSIZIONI FISCALI (Art. 104 CTS, commi 1 e 2)

Le previsioni fiscali del CTS (Titolo X) in tema di imposte dirette **entrano in vigore** dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione («comfort letter») della Commissione Europea (art. 104, comma 2 CTS).

in generale → dal 01/01/2026

NB: salvo ENTI con esercizio infrannuale

§

ECCEZIONE

A decorrere **dal 1° gennaio 2018** sono già entrate in vigore **alcune norme fiscali** agevolative di immediata applicazione già nel **periodo transitorio** (ex art. 104, comma 1, CTS).

- imposte indirette e tributi locali (bollo, registro, ipotecaria, catastale, successioni e donazioni; (art. 82)
- agevolazioni per i terzi in tema di erogazioni liberali (art. 83)
- esenzione IRES dei redditi degli immobili di ODV e APS (artt. 84 e 85)
- ecc...

Tali agevolazioni valevano e valgono quindi già dal 01/01/2018 per:

- **gli enti iscritti** nei registri **ODV, APS e ONLUS**
- **gli ETS** che sia siano iscritti nel RUNTS; dalla data di iscrizione.

IL REGIME FISCALE a regime degli ETS «tout court»

79 co.1 «Agli ETS, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del TUIR, in quanto compatibili»

NORME DI RIFERIMENTO:

- ❖ **Titolo X del CTS (artt. da 79 a 89 del CTS** su “imposte sui redditi, regime forfetario, imposte indirette e tributi locali, detrazioni e/o deduzioni erogazioni liberali, regime fiscale e forfetario OdV e APS, e scritture contabili”).
- ❖ **Titolo II del TUIR (artt. da 73 a 154 del TUIR** su “soggettività, determinazione reddito e tassazione IRES”), «in quanto compatibili» (ed in quanto non espressamente escluse o diversamente regolate dal CTS);

PERTANTO

Per gli ETS rimane immutato il quadro complessivo delle diverse TIPOLOGIE DI REDDITO previste dal TUIR

- **reddito d'impresa** (esercizio di attività commerciale)
- **redditi fondiari** (possesso di immobili e terreni)
- **redditi di capitale** (dividendi e altri redditi di natura finanziaria)
- **redditi diversi** (tipologie previste dal TUIR)

ETS non commerciali → possono comunque essere **soggetti passivi IRES**, in relazione al possesso di **redditi commerciali secondari** (es. da attività diverse), nonché redditi **fondiari**, di **capitale** o **diversi**. Per questi enti il reddito complessivo IRES è determinato come sommatoria di redditi separatamente determinati secondo le regole di ciascuna specifica categoria.

ETS commerciali → vale il principio di attrazione al reddito d'impresa. Tutti i proventi comunque conseguiti confluiscono nel reddito d'impresa.

NB: → Il RUNTS ammette sia gli ETS commerciali che gli ETS non commerciali.

REGIME FISCALE ETS _ regola generale (art. 79 co. 2 e 2-bis)

NB: il Codice del Terzo Settore cambia il paradigma della qualificazione di «attività non commerciale» per gli ETS
Anche le «ex onlus» che divengano ETS dovranno osservare tale regola generale.

79 co. 2 → Le attività di interesse generale di cui **all'articolo 5**, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche ... **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.

→ I **costi effettivi** sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari.

79 co. 2-bis. → Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali 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**.

NB.1

Occorre capire se il concetto di attività di interesse generale debba essere riferito alla singola attività o al cumulo delle attività.

NB.2

La identificazione dei proventi (e dei costi) che concorrono a generare il valore della produzione pone due temi:

- (i) capire quali sono le voci economiche rilevanti, dentro il bilancio, da assumere per il calcolo del «margine»; nonché
- (ii) adottare un sistema contabile adeguato.

Per gli ETS → Attività 'non commerciale' = come si calcola

L'attività è «**non commerciale**» se non produce «margin» positivi.

Ma come si calcola il «margin», cioè come si valuta se l'attività di interesse generale è non commerciale ai fini del CTS.

Sul fronte dei RICAVI E PROVENTI

☐ RICAVI **rilevanti** ai fini del calcolo della marginalità, occorre considerare:

- ❖ Proventi da attività a pagamento
- ❖ Contributi pubblici «corrispettivi» connessi all'attività economica svolta

NON rilevano ai fini del calcolo della marginalità tutti i proventi di carattere non sinallagmatico

- Erogazioni liberali, lasciti, donazioni
- 5xmille
- Apporto dei fondatori per le Fondazioni
- Quote associative per le associazioni
- Entrate da raccolta pubblica fondi in concomitanza di celebrazioni e ricorrenze
- I contributi istituzionali NON corrispettivi: esempio il contributo della Fondazione bancaria o della data impresa per sostenere un progetto; e simili.

Attività 'non commerciale' = come si calcola

SEGUE...

Sul fronte dei COSTI E ONERI (→ **costo pieno effettivo**)

COSTI DIRETTI

...quelli imputabili alle attività di interesse generale



☐ Costi e oneri DIRETTI rilevanti ai fini del calcolo della marginalità
❖ Materie prime, sussidiarie, di consumo e merci
❖ Servizi
❖ Godimento beni di terzi
❖ Personale e collaboratori
❖ Ammortamenti materiali ed immateriali
❖ Rimanenze iniziali (-) rimanenze finali
❖ Oneri diversi di gestione

Costi indiretti e generali

...varrà un criterio di proporzionalità ???



☐ Costi e oneri INDIRETTI e generali rilevanti ai fini del calcolo della marginalità
❖ Costi e oneri di supporto generale
❖ Costi finanziari
❖ Oneri tributari

Altri Costi

... e costi figurativi ???



☐ Costi figurativi ???
La norma espressamente non lo dice, sul punto si attendono chiarimenti

Superamento del limite di commercialità ex art. 79 co. 2-bis

L'attività è non commerciale, se i proventi complessivi non superano il costo effettivo pieno.

Se i proventi superano il costo effettivo pieno entro una soglia del 6% c'è un margine di tolleranza.

Purché tale superamento non si protragga per oltre tre esercizi consecutivi.

ESEMPI

	CASO 1	CASO 2	CASO 3
Ricavi per servizi ex art. 5 CTS, per attività corrispettiva	100.000	100.000	100.000
Altri ricavi convenzionati ex art. 5 CTS, per convenzioni a pagamento	20.000	20.000	20.000
= Totale Entrate ex art. 5 CTS di fonte sinallagmatica	120.000	120.000	120.000
(-) costi totali «effettivi» complessivi	-112.000	-115.000	-121.000
margine	8.000	5.000	-1.000
margine in percentuale	6,7%	4,2%	-0,8%

CASO 1 → l'attività è commerciale già nel primo esercizio di superamento del 'margine' oltre soglia del 6%

CASO 2 → l'attività diventa commerciale solo dal 4° periodo consecutivo se il superamento della soglia si colloca sempre entro un margine inferiore al 6%.

CASO 3 → nel caso di margine zero o negativo, l'attività **NON** è commerciale (e il periodo di osservazione si azzera)

Segue ... Attività 'non commerciale' = alcuni nota bene

Tracciabilità del calcolo

Occorrerà quindi che l'ETS in sede di chiusura del bilancio e di calcolo della «marginalità» valuti e documenti il calcolo circa il non superamento dei limiti di commercialità previsti dall'art. 79 co. 2

Costi promiscui e attività diverse

Se l'ETS effettua anche attività «diverse» per i costi promiscui (sezione E) dovrebbe valere un principio di correlazione – inerenza (ipotesi da confermare)

Sui costi figurativi

Non è chiaro se, nella determinazione del totale dei costi effettivi, ai fini della valutazione oggettiva di commercialità dell'attività di interesse generale, si possa tenere conto anche dei costi figurativi (ipotesi da confermare)

Depongono a favore di questa ipotesi il fatto che i costi figurativi sono in ogni caso considerati:

- ai fini della valutazione dello status soggettivo di ETS non commerciale → art. 79 co.5, dove prevede che rilevano ai fini della verifica dello status di «ETS non commerciale» anche il «valore normale» delle attività di interesse generale
- ai fini della verifica dei limiti delle attività diverse → ex art. 6 CTS e DM 107/2021 → (max 30% dei proventi totali; ovvero max 66% dei costi totali)

PROVENTI NON COMMERCIALI ex lege (art. 79 co. 5-bis)

Per gli **ETS non commerciali**, oltre ai proventi ed entrate da attività di interesse generale svolte nei limiti di non commercialità di cui all'art. 79 co. 2 e 3, **sono considerati non commerciali** i proventi che non hanno nesso corrispettivo ...

- ✓ Liberalità
- ✓ Proventi da raccolta pubblica fondi
- ✓ Contributi
- ✓ Lasciti
- ✓ Donazioni
- ✓ Sovvenzioni
- ✓ Quote associative
- ✓ 5xmille
- ✓ ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, compresi

Contributi pubblici e attività di raccolta pubblica fondi (art. 79 co. 4)

Art. 79 co. 4 (qualificazione fiscale)

Per gli **ETS NON COMMERCIALI** non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito

- ❖ i fondi pervenuti a seguito di **RACCOLTE PUBBLICHE EFFETTUATE occasionalmente** anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- ❖ i **CONTRIBUTI e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, anche convenzionato** o in regime di accreditamento, delle attività di interesse generale (svolte nel rispetto dei commi 2 e 3, ossia con modalità non commerciale).

Art. 7 CTS (qualificazione giuridica)

Gli **ETS** possono realizzare attività di raccolta fondi **anche in forma organizzata e continuativa**, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni o servizi di modico valore, 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 del Ministro del lavoro e delle politiche sociali

ATTIVITÀ DI RICERCA SCIENTIFICA E ATTIVITÀ DELLE 'EX IPAB'

79 co. 3 → SONO CONSIDERATE NON COMMERCIALI:

Attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale (ex art. 5 lett. h)

- ☐ se **svolte direttamente** dagli enti del Terzo settore (non impresa sociale) la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, **purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti** nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e **non vi sia alcun accesso preferenziale** da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti; ... oppure
- ☐ se **affidate dagli enti del Terzo settore ad università** e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal D.P.R. 135/2003.

Attività sociali, sanitarie e socio sanitarie svolte da «Fondazioni ex IPAB» (ex art. 5 lett. a, b) e c)

... a condizione che

- ✓ **gli utili siano interamente reinvestiti** nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria
- ✓ **non sia deliberato alcun compenso** a favore degli organi amministrativi.

Attività verso gli associati (art. 79 co. 6)

Art. 79 co. 6

Si considera **non commerciale** l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore **quote o contributi associativi**

Si considerano, tuttavia, attività di **natura commerciale** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis ... ossia con modalità non commerciale.

NB

Per ODV e APS valgono regole ulteriori e specifiche agevolazioni.

Per l'analisi delle agevolazioni riservate a ODV e APS si rinvia al precedente seminario del 08/05/2025.

ATTIVITÀ «DIVERSE» EX ART 6 CTS

Gli ETS devono svolgere, in via esclusiva o prevalente, una o più delle **attività di interesse generale** di cui all'art. 5 del CTS.

Gli ETS possono svolgere anche **attività diverse** da quelle di interesse generale, se previste dallo statuto e purché **secondarie e strumentali** rispetto a quelle di interesse generale (art. 6 CTS).

Il **D.M. 107 del 19 maggio 2021** all'art. 2 ha precisato che **sono strumentali** le **attività diverse** se, indipendentemente dal loro oggetto, sono esercitate dall'ente per la realizzazione in via esclusiva delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Il D.M. n. 107/2021 all'art. 3 ha precisato che **sono secondarie** le attività i cui ricavi:

- a) non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente; ovvero,
- b) non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente.

È sufficiente che non sia superato uno dei due limiti sopra indicati. → Nel documentare il carattere secondario delle attività diverse l'organo di amministrazione evidenzia il criterio a tal fine utilizzato.

3. Ai fini del computo della percentuale di cui al comma 1, lettera b) , rientrano tra i costi complessivi dell'ETS anche:

- ✓ a) i costi figurativi relativi all'impiego di volontari, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attività di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai CCNL;
- ✓ b) le erogazioni gratuite di denaro e le cessioni o erogazioni gratuite di beni o servizi, per il loro valore normale;
- ✓ c) la differenza tra il valore normale dei beni o servizi acquistati ai fini dello svolgimento dell'attività statutaria e il loro costo effettivo di acquisto.

NB → Le attività diverse sono sempre «commerciali» ai fini fiscali.

Regime fiscale forfetario (ETS non commerciali) (art. 80)



Sono previsti due diversi regimi forfetari

(NB: quello ex legge 398/91 (regime «SIAE») non sarà più applicabile agli ETS a decorrere dalla attuazione delle norme fiscali del CTS)

Regime forfetario N.1 per tutti gli ETS 'non commerciali' (art. 80)

Vale solo ai fini delle imposte dirette (non vale ai fini IVA)

LIMITI	PRESTAZ. SERVIZI	CESSIONI BENI
Fino a euro 130.000	7%	5%
Da euro 130.001 a euro 300.000	10%	7%
Oltre euro 300.000	17%	14%

Esempio

Ricavi (commerciali) dell'esercizio per prestazioni di servizi: **euro 200.000**

Base imponibile IRES: $\text{euro } 130.000 \times 7\% + \text{euro } 70.000 \times 10\% = \text{euro } 16.100$

→ IRES = 24% di 16.100 = euro 3.864

STATUS SOGGETTIVO di «ETS NON COMMERCIALE» (Art. 79 co. 5)

Ma quando è che un ETS si qualifica **ETS commerciale**?

Art. 79 co. 5

Indipendentemente dalle previsioni statutarie l'ETS perde la qualifica di 'ETS NON COMMERCIALE' se

- ☐ **i proventi «COMMERCIALI», ossia la somma di**
 - ✓ attività di interesse generale svolte 'oltre i limiti' dell'art. 79 co. 2, 3 e 4,
 - ✓ attività diverse, (...ma escluse le sponsorizzazioni)

SUPERINO COMPLESSIVAMENTE

- ☐ **Il totale dei proventi «NON COMMERCIALI», ossia la somma di:**
 - ✓ contributi
 - ✓ sovvenzioni
 - ✓ liberalità
 - ✓ quote associative
 - ✓ 5xmille
 - ✓ ogni altra entrata assimilabile alle precedenti
 - ✓ proventi ed entrate da attività di interesse generale nei limiti e considerate non commerciali ex art. 79 co. 2, 3 e 4

NB: tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali

La variazione da 'ETS non commerciale' → a 'ETS commerciale'

Art. 79 co. 5-ter

- Il mutamento della qualifica, da ETS non commerciale a ETS commerciale, opera **a partire dal periodo d'imposta** in cui l'ente assume natura commerciale. (regola generale)
- Tuttavia ... Per i due periodi d'imposta dall'entrata in vigore della normativa fiscale ETS (quindi anni 2026 e 2027)
→ il mutamento di qualifica, da ETS non commerciale a ETS commerciale o da ETS commerciale a ETS non commerciale, **opera a partire dal periodo d'imposta successivo** a quello in cui avviene il mutamento di qualifica.

§

La eventuale variazione della qualifica da ETS non commerciale a ETS commerciale → NON avrà ripercussioni con riferimento alla legittima iscrizione nel RUNTS.

Tuttavia, ai fini fiscali le conseguenze del passaggio non sono neutre fiscalmente, infatti per previsione generale:

- La variazione da **ENTE NON COMMERCIALE → a ENTE COMMERCIALE** equivale a **conferimento dei beni**, ossia di beni che dal regime privatistico confluiscono nei beni in regime d'impresa.
- La variazione da **ENTE COMMERCIALE → a ENTE NON COMMERCIALE** equivale a **estromissione** dei beni al di fuori dell'attività d'impresa.

Sul punto si attendono chiarimenti ed eventuali interventi «semplificatori» per gli ETS

La variazione da 'ETS non commerciale' → a 'ETS commerciale'

Adempimenti ed effetti

Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti della qualificazione di ETS commerciale,

- tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere **compresi nell'inventario** di cui all'articolo 15 dPR 600/1973
- l'obbligo di tenere le **scritture contabili (ordinarie)** di cui agli articoli 14, 15, 16 dPR n. 600/1973.

NB. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica di cui all'articolo 79, comma 5, devono essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti.

Adempimenti RUNTS

Successivamente all'iscrizione, ciascun ETS è **tenuto a depositare**, presso il RUNTS, esclusivamente in via telematica:

- ... e) la **comunicazione di perdita della natura non commerciale dell'ente**

Gli obblighi contabili per gli ETS (art.87 CTS)

In relazione all'attività complessivamente svolta	
Contabilità ordinaria (> 300.000)	Contabilità semplificata (≤ 300.000)
Redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione,	Gli ETS che nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6 abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare non superiore a 300.000 euro possono tenere <u>per l'anno successivo</u>, in luogo delle scritture contabili previste al primo comma, lettera a) , il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'articolo 13, co. 2.
Rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività indicate all'articolo 6. (attività diverse)	
Tali obblighi si considerano assolti con la tenuta di libro giornale e libro inventari (2216-2217 c.c.)	
In relazione all'attività commerciale svolta	
ETS non commerciali → Obbligo di tenuta di contabilità separata. ETS commerciali → Obbligo di tenuta dei libri contabili previsti dagli artt. 14 ss del dpr 600/1973 (<u>contabilità ordinaria</u>)	
RACCOLTA FONDI → Rendiconto specifico, da inserire in seno al bilancio → Decreto MLPS 09/06/2022	

IRAP

ETS COMMERCIALE	ETS NON COMMERCIALE che svolgono <u>esclusivamente</u> attività istituzionali	ETS NON COMMERCIALE che svolgono <u>anche</u> attività commerciali
metodo “ordinario” <u>BASE IMPONIBILE:</u> Valore della produzione (-) Costi della produzione salvo costo del personale e interessi passivi, e salvo deduzioni specifiche spettanti	metodo retributivo <u>BASE IMPONIBILE:</u> a) le retribuzioni spettanti al personale dipendente; b) compensi assimilati a quelli di lavoro dipendente (es. borse studio) spettanti ai percettori; c) compensi erogati per rapporti di collaborazione a progetto (fiscalmente assimilati al lav. dipendente). d) compensi erogati per attività di “lavoro autonomo occasionale”.	Metodo misto <u>BASE IMPONIBILE:</u> Applicano il metodo ordinario solo sulla sfera commerciale.
Possono dedurre il costo del lavoro a tempo indeterminato	NON possono dedurre le retribuzioni del lavoro a tempo indeterminato	possono dedurre il costo del lavoro a tempo indeterminato inerente alla sfera commerciale

NB. → Ogni Regione, ai fini della determinazione delle aliquote IRAP, ed eventuali agevolazioni, si muove in autonomia.

IMU

Art. 7 co. 1 lett i) D.lgs 504/1992

Sono esenti IMU gli immobili, ...

gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, co.1, lettera c), del TUIR, ... destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché religiose e di culto.

condizioni

Status soggettivo → ETS non commerciali (l'agevolazione non spetta agli ETS commerciali e alle imprese sociali)

Profilo oggettivo dell'attività svolta → attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché religiose e di culto

Profilo oggettivo della «modalità» → si deve trattare di attività svolta con «modalità non commerciale»

impresa sociale

Agevolazioni fiscali (dirette) Art. 18 D.lgs 112/2017

NORMA IN VIGORE DAL 01/01/2026

Gli **utili e gli avanzi di gestione delle imprese sociali non costituiscono reddito imponibile** ai fini IRES se destinati ad apposita **riserva**.

Detassata anche l'IRES correlata alle **riprese in aumento ai fini fiscali** ex art. 83 tuir; ma solo se determina un utile.

impresa sociale

Agevolazioni per i soggetti investitori Art. 18 D.lgs 112/2017

NORMA SULLA QUALE OCCORRE ANCORA una ULTERIORE AUTORIZZAZIONE UE

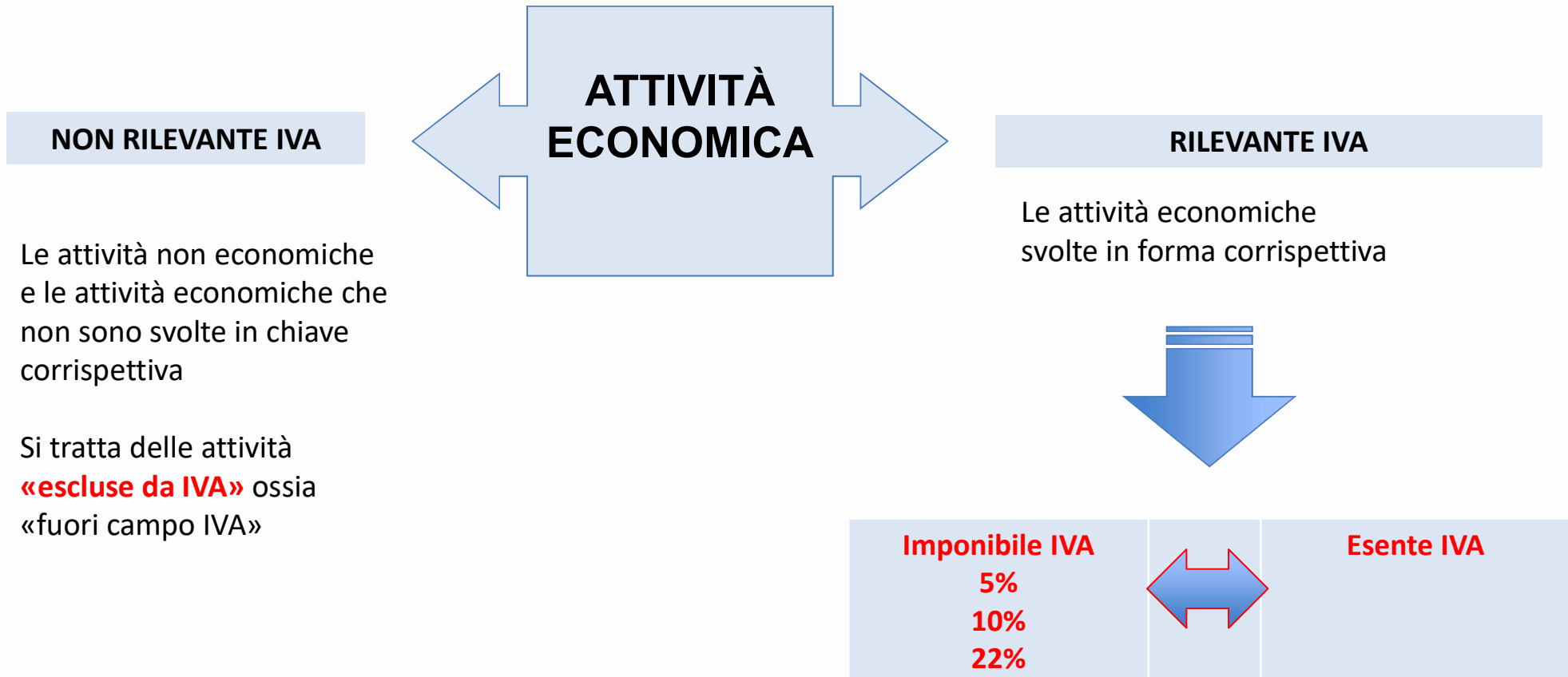
Ai fini **IRPEF** → si detrae un importo pari al **trenta per cento** della somma investita nel **capitale sociale** di una o più società-impresa sociale, o **fondo di dotazione** di Fondazione-impresa sociale; (**fino a max 1 milione/euro per periodo d'imposta**).

Ai fini **IRES** → si deduce il **trenta per cento** della somma investita nel **capitale sociale** di una o più società-impresa sociale, incluse società cooperative o nel **fondo di dotazione** di Fondazione-impresa sociale; (**fino a max 1,8 milioni/euro per periodo d'imposta**).

Termini e condizioni

- Investimenti effettuati **dopo** l'entrata in vigore del D.lgs 112/2017
- Ed entro **cinque** anni dalla acquisizione della qualifica di I.S. (#)
- NB: Obbligo di tenere l'investimento per almeno **cinque** anni (#)

L'attività economica e l'IVA



La disciplina Iva degli ETS

Per gli enti del Terzo settore (ETS) definiti dall'art. 4 del d.lgs. 117/2017 non è prevista una specifica disciplina ai fini dell'IVA, di conseguenza gli enti che assumeranno tale qualifica continueranno ad applicare le disposizioni contenute nel D.P.R. 633/1972 e, più in generale, i principi dettati dalla direttiva 2006/112/CE.

In linea di principio, gli enti del Terzo settore che svolgono in via principale o esclusiva attività non commerciali ai fini IVA, si dovrebbero considerare soggetti passivi limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali (ai fini IVA)

Gli enti del Terzo settore sono soggetti agli ordinari obblighi di fatturazione, registrazione, versamento e agli altri obblighi di cui al Titolo II del D.P.R. 633/1972.

Gli ETS NON COMMERCIALI, di cui al comma 5 dell'art. 79 del CTS, **non sono soggetti all'obbligo di certificazione dei corrispettivi** per le attività di interesse generale di natura non commerciale, nonché per le attività diverse da queste, secondarie e strumentali rispetto alle prime purché di natura non commerciale (ex art. 87 co. 5 CTS).

Le agevolazioni ai fini IVA

Il comma 7 dell'art. 89 del CTS dispone che le disposizioni attualmente vigenti riferite alle **ONLUS** si applicheranno, in quanto compatibili con il Codice del Terzo settore, agli **ETS non commerciali**, di cui al comma 1, dell'art. 82 del d.lgs. 117/2017.

In particolare, con l'attuazione del nuovo Codice:

- ❖ le esenzioni IVA attualmente previste dai **numeri 15) 19), 20) e 27-ter) dell'art. 10** del D.P.R. 633/72 per le ONLUS, relativamente ad alcune tipologie di prestazioni socio-sanitarie e assistenziali effettuate, dovranno riferirsi agli **ETS non commerciali**
- ❖ la previsione di cui al comma 3, dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972, che esclude dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni di divulgazione **pubblicitaria** da chiunque effettuate ove svolte gratuitamente a beneficio delle attività istituzionali delle ONLUS e di altri enti senza scopo di lucro, sarà riferita alle prestazioni svolte, alle medesime condizioni, nei confronti degli **ETS non commerciali**

Operazioni esenti IVA = articolo 10 dPR 633/72

RIF. art. 10	Le fattispecie esenti IVA per le ONLUS → per gli «ETS non commerciali»
n. 15	15) le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati , effettuate da imprese autorizzate e da ETS non commerciali
n. 19	19) 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 ETS non commerciali , compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali
n. 20	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 ETS non commerciali , 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;
n. 27-ter	27 -ter) le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo , rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste all'art. 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da ETS non commerciali

Operazioni esenti IVA oggettive = articolo 10 dPR 633/72

RIF. art. 10	Segnaliamo alcune fattispecie esenti IVA per previsione oggettiva
n. 18	18) Prestazioni e prestazioni sanitarie di diagnosi , cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza ...
n. 21	21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili , delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla <u>legge 21 marzo 1958, n. 326</u> , comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie;
n. 22	22) le prestazioni proprie delle biblioteche , discoteche e simili e quelle inerenti alla visita di musei, gallerie, pinacoteche, monumenti, ville, palazzi, parchi, giardini botanici e zoologici e simili;

IVA e imprese sociali – alcune recente interpretazioni

Risposta 475/2021	Le prestazioni «socio sanitarie»	art. 10 n. 27-ter	sono considerate imponibili IVA
Risposta 388/2021	Le attività socio-formative da erogarsi a beneficio di utenti videolesi <u>in regime di convitto e semiconvitto</u> .	art. 10 n. 21	Sono esenti IVA quando con le stesse si assicura l'alloggio in via primaria, eventualmente con altre prestazioni accessorie, a persone che per il loro status sono bisognose di protezione assistenza e cura.
	Le attività socio-formative a favore di persone anche non in regime di convitto o semiconvitto	art. 10 n. 20	Sono esenti IVA se si tratta di attività «riconosciute». Il riconoscimento opera “de facto” quando approvate e finanziate da contributi pubblici
	Le altre attività socio-assistenziali	art. 10 n. 27-ter	Imponibili iva
	Le altre attività diverse da quelle di cui sopra	art. 10	Occorre valutare da caso a caso in ragione della natura oggettiva dell'attività
Risposta 179/2024	Centro di riabilitazione polivalente in forma intensiva, estensiva e di mantenimento per persone disabili psicofisiche e sensoriali, in forma residenziali e diurna.	art. 10 n. 21	Esente iva
	Centri di riabilitazione ambulatoriali in forma residenziali e diurna, anche a soggetti non ricoverati	art. 10 n. 18	Esente IVA “purché la direzione tecnica venga affidata ad un operatore abilitato all'esercizio delle prestazioni sanitarie.

SINTESI _1

	ONLUS	ETS NON COMMERCIALE	ETS COMMERCIALE	IMPRESA SOCIALE
SOGGETTO PASSIVO IRES	l'ente è soggetto passivo IRES in relazione al possesso di REDDITI D'IMPRESA, FONDARI, DI CAPITALE, o DIVERSI.	l'ente è soggetto passivo IRES in relazione al possesso di REDDITI D'IMPRESA, FONDARI, DI CAPITALE, o DIVERSI.	soggetto passivo IRES	soggetto passivo IRES
DETERMINAZIONE DEL REDDITO	principio di separazione delle diverse tipologie di redditi	principio di separazione delle diverse tipologie di redditi	Tutti i proventi sono attratti alla sfera del reddito d'impresa	Tutti i proventi sono attratti alla sfera del reddito d'impresa
REDDITO D'IMPRESA	▪ Esenzione per attività istituzionale (elenco attività ex art. 10, D. lgs. n. 460/1997). ▪ I proventi da attività connesse NON concorrono al reddito imponibile dei proventi.	▪ L'attività istituzionale è considerata non commerciale ex art. 79, co. 2 e 3. ▪ Le attività diverse sono commerciali.	▪ L'attività istituzionale è considerata commerciale	▪ L'attività istituzionale è considerata commerciale. ▪ Le somme accantonate a riserve sono deducibili.
REDDITO D'IMPRESA segue	• Raccolte fondi e liberalità non rilevano fiscalmente. • Contributi pubblici istituzionali non rilevano fiscalmente. • Le liberalità, e i proventi non sinallgmatici non rilevano fiscalmente	• Raccolte fondi e liberalità non rilevano fiscalmente. • Contributi pubblici istituzionali non rilevano fiscalmente. • Le liberalità, e i proventi non sinallgmatici non rilevano fiscalmente	Tutti i proventi sono attratti al reddito d'impresa	Tutti i proventi sono attratti al reddito d'impresa
Possesso di immobili	Producono reddito fondiario; non sono iscritti nel libro inventari.	Producono reddito fondiario; non sono iscritti nel libro inventari.	Producono reddito d'impresa; sono obbligatoriamente iscritti nel libro inventari.	Producono reddito d'impresa; sono obbligatoriamente iscritti nel libro inventari.

SINTESI _2

	ONLUS	ETS NON COMMERCIALE	ETS COMMERCIALE	IMPRESA SOCIALE
Regime contabile	Contabilità "cronologica e sistematica" per l'attività istituzionale. Contabilità fiscale ai fini IVA.	Contabilità "cronologica e sistematica" per l'attività istituzionale. Contabilità fiscale ai fini IVA.	Contabilità ordinaria per obbligo, ai fini civilistici e fiscali	Contabilità ordinaria per obbligo, ai fini civilistici e fiscali
Bilancio	Bilancio ETS (dal 2021)	Bilancio ETS	Bilancio CEE (ovvero Bilancio ETS se ETS non societario).	Bilancio CEE
Possesso di immobili	Producono reddito fondiario; non sono iscritti nel libro inventari.	Producono reddito fondiario; non sono iscritti nel libro inventari.	Producono reddito d'impresa; sono obbligatoriamente iscritti nel libro inventari.	Producono reddito d'impresa; sono obbligatoriamente iscritti nel libro inventari.
IMU	Possibili forme di esenzione IMU in relazione al possesso di immobili adibiti alla sfera istituzionale (non locati).	Possibili forme di esenzione IMU in relazione al possesso di immobili adibiti alla sfera istituzionale (non locati).	IMU dovuta	IMU dovuta
IRAP	Metodo retributivo per l'attività istituzionale. Metodo standard per l'attività connessa. Deducibile il costo del lavoro a t.i. solo se adibito alle attività connesse.	Metodo retributivo per l'attività istituzionale. Metodo standard per le attività diverse. Deducibile il costo del lavoro a t.i. solo se adibito alle attività connesse.	Metodo standard per tutte le attività diverse. Deducibile il costo del lavoro a t.i.	Metodo standard per tutte le attività diverse. Deducibile il costo del lavoro a t.i.
IVA	Vale il regime IVA ordinario. Tuttavia alcune attività istituzionali sono considerate esenti iva.	Vale il regime IVA ordinario. Tuttavia alcune attività istituzionali sono considerate esenti iva.	Vale il regime IVA ordinario. Sono esenti IVA solo le attività oggettivamente esenti. Non si può applicare il regime di esenzione IVA per le attività esenti degli ETS non commerciali.	Vale il regime IVA ordinario. Sono esenti IVA solo le attività oggettivamente esenti. Non si può applicare il regime di esenzione IVA per le attività esenti degli ETS non commerciali.

QUALI NOVITA' PER L'IMPRESA SOCIALE ?

- L'impresa sociale è stata introdotta nel nostro ordinamento dal d.lgs. n. 155/2006 ed ha previsto una novità giuridicamente «rivoluzionaria»: che una società non cooperativa (snc, srl, spa...) potesse prevedere «l'assenza di scopo di lucro» (divieto statutario di distribuzione degli utili);
- La novità introdotta però ha avuto poco seguito, perché l'impresa sociale del 2006 non aveva alcun vantaggio fiscale (l'is non poteva dividere l'utile sul quale doveva comunque pagare le imposte come una normale società);
- Con la riforma del 2017 (dlgs 112/2017) il legislatore ha previsto una serie di agevolazioni fiscali per l'impresa sociale (art.16 e art.18), la cui efficacia era condizionata all'ok della Commissione europea;
- Per l'art. 18 c. 9 del d.lgs. n. 112/2017 infatti: **«L'efficacia delle disposizioni dei commi 3, 4 e 5 del presente articolo («Misure fiscali e di sostegno economico») e dell'art. 16 («Fondo per la promozione e lo sviluppo delle imprese sociali») è subordinata, ai sensi dell'art. 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».**
- La comfort letter della DG Competition della CE ha dato il via libera all'entrata in vigore dell'art. 18 comma 1 del dlgs 112/2017 mentre ha rinviato (ad altra DG) la verifica sui commi 3, 4 e 5 dello stesso art. 18 dlgs. 112/2017.

QUALI NOVITA' PER L'IMPRESA SOCIALE ?

- Per l'art. 18 comma 1 del d.lgs. n. 112/2017 «*Non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali le somme destinate ad apposite riserve ai sensi dell'art. 3 commi 1 e 2*»;
- Per l'art. 3 comma 1 del d.lgs. n. 112/2017 «*Salvo quanto previsto dal comma 3 e dell'art. 16, l'impresa sociale destina eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio*»;
- Per l'art. 3 comma 2 l'impresa sociale non può dividere utili o avanzi di gestione neppure in forma indiretta (limite a compensi, retribuzioni, acquisti...);
- Per l'art. 3 comma 3 l'impresa sociale può distribuire meno del 50% degli utili:
 - a) **Se costituita in forma di società ad aumento gratuito del capitale sociale** sottoscritto e versato dai soci nei limiti ISTAT**oppure alla distribuzione di dividendi ai soci in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi**, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato;
 - b) **A erogazioni gratuite in favore di ets 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**;
- Nei casi di cui al comma 3 dell'art. 3 (sopra riportati), come rilevato dalla comfort letter «*gli utili sono pienamente soggetti alle ordinarie norme fiscali sul reddito*».

RESTANO ANCORA IN ATTESA DELL'OK DELLA C.E.

- Restano ancora in attesa dell'OK della CE le agevolazioni previste dai commi 3, 4 e 5 dell'art. 18 del d.lgs. n. 112/2017;
- Tali norme prevedono importanti incentivi a favore di chi investe nel capitale/patrimonio di «nuove» imprese sociali (costituite sia in forma societaria che come fondazioni) che abbiano acquisito la relativa qualifica da non più di 5 anni:
 - a) la persona fisica può detrarre il 30% della somma investita nell'impresa sociale per un massimo di 1.000.000 euro per anno di imposta, a condizione che l'investimento sia mantenuto per almeno 5 anni;
 - a) la società può dedurre il 30% della somma investita nell'impresa sociale per un massimo di 1.800.000 euro per anno di imposta, a condizione che l'investimento sia mantenuto per almeno 5 anni;
- Fino al quinto periodo di imposta successivo all'OK della CE (che ancora non è intervenuto su questi aspetti) le agevolazioni di cui ai commi 3 e 4 (sopra riportate) si applicano anche alle somme investite nel capitale delle società che hanno acquisito la qualifica di impresa sociale successivamente al d.lgs. n. 112/2017.

ALCUNE PECULIARITA' DELL'IMPRESA SOCIALE

- Possono acquisire la qualifica di impresa sociale i soggetti senza scopo di lucro che esercitano in via stabile e principale un'attività di interesse generale, tra quelle di cui all'art. 2 del dlgs n. 112/2017 (tra cui anche quella finalizzata a dare occupazione a persone svantaggiate);
- Possono acquisire la qualifica di impresa sociale le associazioni, le fondazioni e le società (le cooperative sociali sono is di diritto);
- L'is non può essere controllata da enti di lucro e pubbliche amministrazioni (salvo ex Ipab);
- L'is si iscrive al Registro Imprese nella apposita Sezione e viene iscritta d'ufficio al RUNTS (l'is è ets di diritto);
- L'ente religioso può dotarsi di un ramo «impresa sociale» (regolamento e patrimonio ad hoc);
- L'is svolge attività di impresa che è fiscalmente commerciale;
- All'.i.s. costituita in forma di società (ad eccezione delle Coop. sociali) non si applicano le agevolazioni di cui all'art. 82 CTS in tema di imposte indirette e Tributi locali;
- L'is è tenuta a richiedere l'autorizzazione ministeriale per le operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, trasformazioni, cessioni azienda...);
- L'is è tenuta a coinvolgere lavoratori e utenti nelle attività aziendali, fino a prevedere la riserva di un posto nel cda e nell'organo di controllo per i rappresentanti dei lavoratori al superamento di due dei tre limiti indicati dall'art. 2435 bis cc ridotti della metà (25 dipendenti, 5,5 milioni di ricavi e 2,75 milioni di attivo);
- L'is in caso di perdita della qualifica deve devolvere tutto il patrimonio (ad un ets o ai Fondi degli enti vigilanti);

FONDAZIONE: ETS o IS o senza tali qualifiche?

	ETS	IS	Senza qualifica
Accesso al 5x1000	Si	Si	No
Deducibilità/detraibilità massime previste per le liberalità ricevute	Si	Si	No
Possibilità di accesso a iniziative promozionali di enti pubblici e privati	Massime	Medie	Minime
Partecipazione a co-programmazione e co-progettazione con le Pubbliche Amministrazioni	Possibile	Possibile	No

FONDAZIONE : ETS o IS o senza tali qualifiche?

	ETS	IS	Senza qualifica
Obbligo Organo di controllo	Si	Si	Si
Obbligo della revisione	Si, se supera per due esercizi consecutivi due tra tre parametri: - Attivo >1,5 milioni; - Ricavi > 3 milioni; - Dipendenti >20 unità;	Si, se supera per due esercizi consecutivi due tra tre parametri: - Attivo > 5,5 milioni; - Ricavi >11 milioni; - Dipendenti > 50 unità.	No
Obbligo del bilancio sociale	Si, se i ricavi superano 1 milione di euro	Si	No
Autorizzazione ministeriale per operazioni straordinarie (trasformazioni, fusioni, scissioni, cessione/acquisizione di azienda...)	No	Si	No
Obbligo di avere un rappresentante dei lavoratori nel cda o nell'odc	No	Si, se supera due tra tre limiti: - Attivo > 2,75 milioni; - Ricavi > 5,5 milioni; - Dipendenti > 25 unità.	No

FONDAZIONE: ETS o IS o senza tali qualifiche?

	ETS	IS	Senza qualifica
Registro pubblico	RUNTS	Registro imprese e RUNTS	Registro persone giuridiche Prefettura o Regione
Volontari	Si	Si	No
Obbligo di devoluzione del patrimonio ad altro ets, in caso di perdita della qualifica	Si, del solo patrimonio incrementale	Si, di tutto il patrimonio	No (perché no qualifica)
Controllo esterno	Da Runts, Ministero, Reti associative	Da Runts, Ministero, Reti associative	Da Prefettura/Regione

ONLUS: adeguamento e termine per l'istanza di iscrizione in una delle sezioni del RUNTS

(art. 101, co. 8 CTS; art. 34, DM 106/2020)

ITER DI ADEGUAMENTO:

- ❖ Nel caso di **Associazioni ONLUS** prive di P.G. e che non intendano richiedere **ex novo** la P.G. e in assenza di **contestuale procedura di trasformazione**, l'Organo competente (**ad es.** nelle Associazioni, l'Assemblea dei Soci) dovrà **approvare le modifiche allo Statuto dell'Ente** al fine di adeguarlo alle norme del CTS o alle norme in materia di Impresa Sociale;



l'istanza di iscrizione al RUNTS, in tal caso, è presentata a cura dell'Ente.

- ❖ Nei casi di Enti **ONLUS** già in possesso della P.G. ai sensi del D.P.R. 361/2000 (**ad. es.** Fondazione o Associazione riconosciuta ONLUS); oppure che intendano **acquisire la P.G. ex novo** (mediante la successiva iscrizione al RUNTS, anche come Impresa Sociale) e/o che intendano adottare la **trasformazione dell'Ente** (**ad es.** da Associazione in Fondazione ETS o I.S.) → **l'approvazione delle modifiche statutarie da parte dell'Organo competente** dovrà avvenire **alla presenza del Notaio (verbale per atto pubblico)** e sarà necessaria la predisposizione di **una perizia giurata** che attesti la sussistenza del **patrimonio minimo** per il possesso della P.G. ai sensi dell'art. 22 del CTS.



l'Istanza di iscrizione al RUNTS (o presso il Registro Imprese in caso di Impresa Sociale), in tal caso, è presentata ex lege a cura del Notaio.

Forma pubblica per l'adeguamento come Impresa Sociale (art. 5, D. Lgs. 112/2017 disciplina dell'Impresa Sociale)

N.B.: Per la costituzione di una Impresa Sociale è **sempre richiesta la forma pubblica** (Notaio).



Laddove una Associazione o una Fondazione ONLUS opti per l'acquisizione della qualifica di Impresa Sociale, **anche se priva di Personalità Giuridica e senza voler ottenere la P.G. ex novo mediante l'iscrizione al Registro Imprese**, è – comunque – necessario l'intervento del Notaio che deve redigere per Atto pubblico la delibera di adeguamento adottata dall'Organo competente (**ad es.** delibera Assemblea dei Soci per le Associazioni; CDA per le Fondazioni).



In tal caso gli «... **atti relativi all'impresa devono essere depositati entro trenta giorni a cura del Notaio o degli Amministratori** presso l'Ufficio del Registro delle Imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede legale, **per l'iscrizione in apposita sezione.**» (art. 5, co. 2, D. lgs. n. 112/2017).

ONLUS: tempi e procedimento di iscrizione al RUNTS

(art. 11, CTS; art. 5 CTS; art. 34, DM 106/2020; art. 4 D.M. 16/03/2018)

- ✓ Nel caso di presentazione della domanda di iscrizione dell'Ente (ETS, ODV, APS o Ente Filantropico) **presso il competente Ufficio del RUNTS** – anche a cura del Notaio – l'Ufficio ha un **termine procedimentale di massimo 60 giorni per provvedere all'iscrizione**, fatte salve **eventuali richieste di integrazione** da effettuarsi entro il medesimo termine. In caso di mancata pronuncia con provvedimento espresso da parte dell'Ufficio competente del RUNTS, l'ente deve comunque essere iscritto nella sezione richiesta (**silenzio accoglimento**).
- ✓ Nel caso di presentazione della domanda di iscrizione dell'Ente quale Impresa Sociale **presso il competente Ufficio del Registro delle Imprese**, le norme (art. 5 d. lgs. n. 112/2017 e D.M. 16/03/2018) **non prevedono un termine procedimentale massimo entro cui deve essere disposta l'iscrizione nella sezione I.S.**, essendo «nella prassi» un procedimento **più celere**. L'Ufficio del registro delle imprese, nel caso in cui ne ravvisi la necessità, **può invitare l'organizzazione che esercita l'impresa sociale a completare, modificare o integrare la domanda entro un congruo termine**, trascorso il quale, con provvedimento motivato, rifiuta il deposito dell'atto nella sezione delle imprese sociali.



L'avvenuta iscrizione nell'apposita sezione del registro delle imprese **è comunicata d'ufficio**, al competente ufficio del RUNTS.

ONLUS: documenti per l'istanza di iscrizione al RUNTS (art. 34, DM 106/2020; art. 2 D.M. 16/03/2018)

I **documenti fondamentali da depositare** ai fini dell'iscrizione (sia presso l'Ufficio del RUNTS, sia presso l'Ufficio del Registro Imprese per gli Enti che intendono acquisire la qualifica di Impresa Sociale) sono:

- L'**atto costitutivo** originario delle Ente; qualora l'atto costitutivo non sia reperibile presso l'ente interessato in ragione della sua insussistenza o di particolari motivi idonei a giustificarne l'irrecuperabilità, è possibile depositare una dichiarazione di insussistenza o di irreuperabilità a firma del legale rappresentante dell'Ente (D.P.R. 445/2000);
- Il **verbale contenente la delibera** da parte dell'Organo competente e lo **Statuto adeguato** in caso di delibera di trasformazione, di acquisizione della P.G. *ex novo* da parte dell'Ente o in caso di Enti già in possesso della P.G. o nel caso di adeguamento dell'Ente in qualità di Impresa Sociale, **sarà redatto per Atto pubblico con l'intervento del Notaio**);
- gli **ULTIMI DUE BILANCI DELL'ENTE** → **N.B.:** gli ultimi due bilanci approvati dalle ONLUS devono essere stati redatti (o riqualeficati) secondo la **modulistica prevista per gli ETS e approvata con DM 5 MARZO 2020 applicabile alle ONLUS** – considerati ETS nella fase transitoria – **a decorrere dall'esercizio relativo all'anno 2021.**

ONLUS: documenti e informazioni da comunicare con l'istanza di iscrizione al RUNTS

(art. 101, co. 8 CTS; art. 34, DM 106/2020)

Dalla **domanda di iscrizione**, anche mediante gli **allegati** (Atto costitutivo, Statuto e ultimi due bilanci), devono **risultare**:

Sezione del RUNTS per cui si presenta istanza.

Denominazione, forma giuridica e data di costituzione.

Codice Fiscale ed eventuale P.IVA.

Attività di interesse generale svolte.

Indirizzo **PEC** e almeno un **contatto telefonico**.

Ultimi due bilanci redatti con i **modelli DM ETS** anche per le Onlus

Previsione statutaria dello svolgimento di **attività diverse (art. 6 CTS)**.

Soggetto/soggetti cui l'ente **aderisce** (ad es. come ente associato).

Sede legale ed eventuali **sedi secondarie**.

Generalità del **Legale Rappresentante** e altri **titolari di cariche sociali**, con eventuale indicazione dei poteri ed eventuali limitazioni, e **date di nomina**.

Se istituito **l'Organo di controllo** e di **Revisione**, le relative **dichiarazioni di accettazione** dei membri, con l'assenza di cause di ineleggibilità, decadenza e possesso dei **requisiti professionali**.

Eventuale Accredитamento ai fini dell'accesso al contributo del **5XMILLE**.

Dichiarazione di presunzione di **commercialità/non commercialità** dell'ente (art. 79, co. 5°, CTS). **N.B.= norma autorizzata dalla CE**

Grazie per l'attenzione



Avv. MARCO MASI mmasi@riparto.it
Avv. FEDERICA MASSARO fmassaro@riparto.it

Bologna, via San Vitale, n. 40/3/A
TEL. +39 051 273730 FAX. +39 051 270279
<https://www.studiolegaleassociato.biz/>



Dott. Comm. SALVATORE CUCCA scucca@riparto.it

Bologna, via San Vitale, n. 40/3/A
TEL. +39 051 273667 – FAX. +39 051 270343
<https://www.moscatellicommercialisti.com/>