

*Cattedra di Diritto Tributario
Prof. Nicolò Pollari*

La fiscalità degli Enti collettivi pubblici e privati nazionali ed esteri

*Appunti delle lezioni elaborati e presentati a cura del
Prof. Antonio Iacopino*

Argomenti in trattazione

- 1. La definizione di Ente
- 2. Enti pubblici
- 3. La soggettività passiva Ires degli enti pubblici
- 4. La soggettività passiva Iva degli enti pubblici
- 5. La soggettività passiva Irap degli enti pubblici

Argomenti in trattazione

- 6. La soggettività passiva degli enti pubblici ad altri tributi
- 7. Ires
- 8. Enti commerciali ed enti non commerciali
- 9. Profili fiscali degli enti non commerciali
- 10 Le ONLUS
- 11 La tassazione Internazionale degli enti non profit

Definizione di Ente

Un ente si identifica in un *gruppo organizzato, una istituzione dotata di un proprio patrimonio, propria amministrazione e fini legalmente riconosciuti*, cui lo Stato conferisce una personalità giuridica.

In fase di prima classificazione distinguiamo gli Enti pubblici, cioè gestiti dallo Stato o da suoi Organi, per es. Enti Locali (enti pubblici che amministrano parti di territorio comune), Enti privati (anche senza personalità giuridica). Gli enti pubblici, in quanto persone giuridiche pubbliche, hanno una *personalità giuridica* e di conseguenza, una *capacità giuridica di diritto pubblico* (l'essere centro d'imputazione d'attività amministrativa), poiché tali enti sono portatori di *interessi collettivi*.

Enti Pubblici

Ai sensi dell'art. 4 della legge nr. 70 del 1975,*nessun nuovo ente pubblico può essere istituito o riconosciuto se non per legge*. In buona sostanza si tratta dell'attuazione dell'art. 97 Cost. il quale stabilisce che *i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge.co.2*

Art. 97 *Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.co.1*

Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari.co.3

Enti Pubblici

- Il primo comma è stato introdotto in ragione dell'appartenenza dell'Italia all'unione Europea e deve essere letto in uno al disposto di cui all'art. **81_ (equilibrio tra entrate e spese)** della Costituzione, Legge Costituzionale 20 aprile 2012 nr. 1.
Poichè la pubblica amministrazione regola, appunto, l'amministrazione della cosa pubblica, è necessario che essa si regga sui principi di imparzialità e buon andamento. Postulati di tali principi sono l'organizzazione dell'operato dei funzionari (comma 3) e la regola dell'accesso al pubblico impiego per concorso.
- L'ente pubblico può essere definito come quel soggetto diverso dallo Stato, con capacità giuridica, che svolge anch'esso la funzione amministrativa: per questo motivo può essere individuato quale centro di potere. Gli enti pubblici costituiscono la cosiddetta **pubblica amministrazione "indiretta"**.

Enti Pubblici

- *Ai fini della individuazione, esistono dei **parametri impliciti** come ad esempio le **relazioni organizzative** con apparati politici dirette o indirette, per cui esiste una situazione di preminenza o sovraordinazione di un apparato sull'ente. **Esplicitamente** invece, per individuare la pubblicità di una persona giuridica, si deve considerare la particolare rilevanza pubblicistica dell'interesse perseguito dall'ente. *L'interesse è pubblico perché una legge, dopo aver accertato che l'interesse ha una **rilevanza collettiva**, lo ha imputato ad una persona giuridica, la quale sarà quindi tenuta a perseguirlo.**

Enti Pubblici

- Un numero sempre maggiore di organizzazioni pubbliche, entra in diretto contatto con consumatori e utenti, si articola al suo interno e opera verso i terzi in base al diritto privato.
- Negli ultimi anni questa tendenza si è accresciuta ulteriormente. Innanzitutto, si cerca di riorganizzare in senso manageriale e privatistico la pubblica amministrazione, si stabilisce che, in via generale, **l'amministrazione pubblica, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato (art. 1, co. 1° bis, L. 7 Ago 1990 n. 241, sul proced. amm.vo) salvo che la legge disponga diversamente.**

Si recide così il legame biunivoco tra pubblica amministrazione e diritto amministrativo e si parla, più in generale di diritto delle pubbliche amministrazioni

Enti Pubblici

Esistono anche **soggetti privati che perseguono finalità collettive**, anche se in questi casi manca il giudizio sulla rilevanza dell'interesse da parte dell'ordinamento all'ente che viene costituito da questo elemento; ne consegue anche la mancanza dell'obbligo del perseguimento di quel determinato fine. **La peculiarità degli Enti pubblici** consiste nella

- a) **prevalenza del rapporto con altri soggetti di diritto** (persone fisiche) le quali non si trovano in dignità paritaria nei confronti dell'ente (autoritatività dei provvedimenti dell'Ente);
- b) **stretto controllo da parte degli organi statali;**
- c) **soggezione a un particolare regime giuridico** di diritto amministrativo, caratterizzato dai seguenti attributi:

Enti Pubblici

- Autarchia:** il possesso in capo all'Ente diverso dallo Stato, di *potestà pubbliche* (agere tramite provvedimenti amm.vi) per il perseguimento dei propri interessi;
- Autotutela:** il potere cioè di sindacare la validità dei propri atti, producendo effetti sugli stessi (revoca, sospensione, proroga, annullamento ex tunc, riforma, sanatoria ex nunc);
- Autonomia:** capacità degli enti pubblici di emanare atti normativi o provvedimenti che hanno lo stesso valore sul piano dell'ordinamento generale, impugnabili davanti al giudice costituzionale o amministrativo (*A. legislativa, regolamentare, finanziaria, contabile, tributaria*);
- Autogoverno:** possibilità di amministrarsi per mezzo di organi i cui membri sono eletti da coloro che ne fanno parte.

Enti Pubblici

In buona sostanza gli Enti pubblici sono dei **centri di imputazione di attività amministrativa** titolari di **capacità giuridica e di poteri amministrativi**; come tali, gli enti pubblici sono dei **centri di potere**. *Essi possono essere muniti della personalità giuridica o esserne privi, lo Stato nel primo caso, i Ministeri nel secondo (meri organi dello Stato anche se dotati di una struttura complessa degli uffici).*

Gli enti economici utilizzano il diritto privato, gli enti di amministrazione operano in regime di diritto amministrativo.

Enti Pubblici

Gli enti pubblici possono essere: *associativi*, in cui prevale l'elemento personale (ordini prof.li), *istituzionali*, dove prevale l'elemento patrimoniale, *territoriali*, dove il territorio è l'elemento essenziale dell'ente, *strumentali*, che perseguono finalità proprie dello Stato, **economici**, che sono titolari esclusivamente della potestà pubblica di autorganizzarsi essendo tenuti, nei confronti dei privati, ad agire secondo le norme e con gli strumenti del diritto privato, *nazionali, locali, ausiliari*; ad autonomia costituzionalmente protetta sono gli *enti comunitari*, come le università, le scuole e le camere di commercio.

Enti Pubblici

Il riconoscimento di un determinato soggetto giuridico quale “ente pubblico” risulta fondamentale laddove si considerino gli **effetti giuridici** che l’ordinamento fa discendere dall’applicazione del regime **publicistico, ovvero:** la capacità di emanare provvedimenti autoritativi in ragione dell’autonomia degli enti pubblici medesimi; il potere di esercitare l’autotutela; il particolare regime di responsabilità (**ex art. 28 Cost.**) *I funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici (è il caso, ad esempio, di diversi reati propri).....*

Enti Pubblici

Proprio il particolare regime giuridico promanante dalla natura pubblica dell'ente può fungere quale supporto nell'opera di corretta individuazione degli enti pubblici; ciò può esser considerato vero, purché si badi al fatto che, come evidenziato dal Consiglio di Stato (Sez VI, sentenza nr.° 3041, 11 settembre 2016), la nozione di ente pubblico risulta dinamica, funzionale e cangiante. Infatti essa è **“dinamica”**, nel senso che uno stesso soggetto giuridico può vedersi nel corso del tempo dapprima riconosciuto come ente pubblico e successivamente vedersi sottratto tale qualifica (o viceversa), è **“cangiante”**, nel senso che, in un dato momento storico, uno stesso soggetto può esser considerato ente pubblico con riferimento solo a talune attività ed a determinati istituti ed è **“funzionale”**, nel senso che l'ente pubblico potrà realmente esser considerato tale solo ove venga in evidenza la sua specifica attitudine pubblicistica.

Enti Pubblici

In particolare, la giurisprudenza è giunta a tale ultima affermazione **muovendo dalla premessa che la nozione di ente pubblico si fonda sulla particolare funzione pubblicistica dallo stesso assolta**, ovvero sia il perseguimento di un interesse individuato e riconosciuto quale pubblico. Infatti, l'interesse sarà "pubblico" qualora la legge abbia attribuito ad un soggetto il dovere giuridico di perseguire quel particolare interesse.

La tematica relativa al corretto inquadramento e riconoscimento degli enti pubblici ed il relativo **principio** giurisprudenziale **di prevalenza della sostanza sulla forma è emerso con evidenza in tema dei cdd. "organismi di diritto pubblico"**.

Il recente **Codice dei Contratti Pubblici** (d. lgs. 50/2016), ha recepito le relative disposizioni europee (nonché varie sentenze della CGUE), ed **ha prescritto all'art. 3 c. 1 lett. d) la definizione di "organismo di diritto pubblico"** in riferimento alla disciplina dei contratti pubblici, quale ente che presenta le seguenti caratteristiche:

Enti Pubblici

qualsiasi organismo, anche in forma societaria, il cui elenco non tassativo e' contenuto nell'allegato IV:

- 1) istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale;*
- 2) dotato di personalita' giuridica;*
- 3) la cui attivita' sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali piu' della meta' e' designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico.*

Enti Pubblici

Nella differenziazione tra enti pubblici e privati, spesso diventa arduo rinvenire uno o più elementi discriminanti con riferimento per esempio alle società per azioni con partecipazione pubblica, le quali svolgono nella pratica delle pubbliche funzioni. Si pensi per esempio ai servizi pubblici locali individuati ex art. 112 D.Lgs. 267/2000 nei servizi che abbiano per oggetto produzione di beni ed attività rivolte a realizzare fini sociali e a promuovere lo sviluppo economico e civile delle comunità locali, affidati per la gestione/erogazioni a delle società di capitali costituite per la gestione di servizi pubblici locali ex art. 113 d.Lgs. 267/2000.

Enti Pubblici

Art. 113 TUEL: Le disposizioni del presente articolo che disciplinano le modalita' di gestione ed affidamento dei servizi pubblici locali concernono la tutela della concorrenza e sono inderogabili ed integrative delle discipline di settore. Restano ferme le altre disposizioni di settore e quelle di attuazione di specifiche normative comunitarie.....

c.10. E' vietata ogni forma di differenziazione nel trattamento dei gestori di pubblico servizio in ordine al regime tributario, nonche' alla concessione da chiunque dovuta di contribuzioni o agevolazioni per la gestione del servizio.

Enti Pubblici

Art. 113 bis TUEL Gestione dei servizi pubblici locali privi di rilevanza economica

1. Ferme restando le disposizioni previste per i singoli settori, i servizi pubblici locali privi di rilevanza economica sono gestiti mediante affidamento diretto a:

a) istituzioni;

b) aziende speciali, anche consortili;

c) societa' a capitale interamente pubblico a condizione che gli enti pubblici titolari del capitale sociale esercitino sulla societa' un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e che la societa' realizzi la parte piu' importante della propria attivita' con l'ente o gli enti pubblici che la controllano.

Enti Pubblici

Una **elencazione degli enti pubblici** la troviamo nell'**art. 1 comma 2 del d. Lgs. 165/2001**:

Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN). Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI).

Enti Pubblici

Neppure questa qualificazione operata dalla legge è decisiva, tant'è vero che la stessa **Consulta con Sent. nr. 466 del 28.12.1993**, ha dichiarato la *competenza della Corte dei Conti sul controllo della gestione finanziaria delle s.p.a. costituite a seguito di trasformazione di Enti pubblici economici (Iri, Ina, Eni, Enel) fino a quando sussiste una partecipazione esclusiva o maggioritaria dello Stato al capitale azionario (anche golden share). Di non secondaria importanza è il fatto che la qualificazione di ente pubblico seppur economico e quindi in **diretta concorrenza sul mercato con società private**,*

Enti Pubblici

comporta diverse conseguenze sul piano pratico, come per esempio la **impignorabilità di somme ex art. 159 d. Lgs. 267/2000** che così recita:

- 1. Non sono ammesse procedure di esecuzione e di espropriazione forzata nei confronti degli enti locali presso soggetti diversi dai rispettivi tesorieri. Gli atti esecutivi eventualmente intrapresi non determinano vincoli sui beni oggetto della procedura espropriativa.*
- 2. Non sono soggette ad esecuzione forzata, a pena di nullità rilevabile anche d'ufficio dal giudice, le somme di competenza degli enti locali destinate a:*
 - a) pagamento delle*

Enti Pubblici

- retribuzioni al personale dipendente e dei conseguenti oneri previdenziali per i tre mesi successivi; b) pagamento delle rate di mutui e di prestiti obbligazionari scadenti nel semestre in corso; c) espletamento dei servizi locali indispensabili.*
- 3. Per l'operativita' dei limiti all'esecuzione forzata di cui al comma 2 occorre che l'organo esecutivo, con deliberazione da adottarsi per ogni semestre e notificata al tesoriere, quantifichi preventivamente gli importi delle somme destinate alle suddette finalita'.*
- 4. Le procedure esecutive eventualmente intraprese in violazione del comma 2 non determinano vincoli sulle somme ne' limitazioni all'attivita' del tesoriere.*

Enti Pubblici

Infine va evidenziato come gli **enti pubblici** siano soggetti a diverse forme di controllo di varia natura, (sugli atti, sul personale, di gestione, interni, esterni)

- Altra caratteristica è che possono essere soggetti al rispetto della normativa sul **procedimento amministrativo di cui alla l. n. 241 del 1990**;
- sono sempre soggetti alla disciplina relativa all'**accesso agli atti**;
- i beni demaniali e patrimoniali indisponibili non sono soggetti a esecuzione forzata e ad espropriazione per PU;
- **non sono soggetti a fallimento** e possono agire in condizioni di disfunzione finanziaria.

Enti Pubblici

Vanno sicuramente menzionati gli **enti privati di interesse pubblico**, i quali esplicano delle attività di particolare interesse pubblico e per questo beneficiano di trattamenti tributari e/o sovvenzioni di favore, proprio per la valenza sociale del loro operato (enti di patronato, Ipab, enti lirici etc.).

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

Art. 73 Tuir

- *Soggetti passivi*
- 1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società':..... *b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società',nonche' i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività' commerciali;*
- *((c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società', i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività' commerciale ...*

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

- **Art. 74**
- Stato ed enti pubblici
- 1. *Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalita' giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demanio collettivo, le comunita' montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta.*

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

- Segue Art. 74
- 2. Non costituiscono esercizio dell'attività commerciale:
 - a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici;
 - b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali.....

Risulta evidente da una prima lettura, che le due norme appaiano incongruenti anzi contraddittorie;

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

questa apparente evidenza deve essere approfondita perché l'assoggettamento ad Ires degli enti pubblici comporta **effetti mediati redistributivi** di non poco conto. Negli ultimi anni, con l'approvazione della **legge costituzionale nr. 3 del 2001** che ha ridisegnato l'architettura statale è stato posto sullo stesso piano Stato ed Enti Locali, tutti come enti personificati costituenti la Repubblica Italiana. *Ove l'ente pubblico non dovesse considerarsi soggetto passivo per i redditi prodotti nello **svolgimento di attività di impresa**, il mancato gettito arrecherebbe sicuro pregiudizio agli altri enti locali cui va*

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

parte delle entrate tributarie in un processo redistributivo tra i vari soggetti attivi di imposta (enti territoriali per esempio).

Altro elemento a conferma dell'assoggettamento ad imposta degli enti pubblici lo rinveniamo nell'**art. 5 del d.P.R.**

601/73 che esenta dall'imposta "solo" i redditi dei terreni e fabbricati ad uso e servizio di pubblico interesse ...

I redditi dei terreni e dei fabbricati appartenenti allo Stato, alle regioni, alle province, ai comuni e ai relativi consorzi, destinati ad usi o servizi di pubblico interesse, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone

giuridiche e dalla imposta locale sui redditi. Nel secondo comma dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre

1972, n. 643, (Invim) e' aggiunto il seguente numero: "3) degli immobili appartenenti allo Stato, alle province, ai comuni e ai relativi consorzi, destinati ad usi o servizi di pubblico interesse".

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

Ragionando a contrario quelli non destinati a tale uso soggiacciono all'imposta. Si pensi inoltre, per es. ai proventi immobiliari per fitti attivi degli enti territoriali....quanto alle plusvalenze realizzate da questi ex art. 67 c.1 lett. a del Tuir, nella lottizzazione e vendita di terreni trasformati in aree edificabili; i predetti proventi sono imponibili. Quanto detto è confermato da documenti di prassi della stessa AE (circ. 244/E/1999 -48/2001).... si osserva che la decommercializzazione operata dal citato art. 74, comma 2, del TUIR, nell'escludere la riconducibilità delle menzionate attività istituzionali alla categoria del reddito d'impresa, non sottrae ad imposizione indistintamente tutti i redditi comunque connessi all'esercizio delle attività medesime....

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

*In particolare, gli immobili adibiti alle attività menzionate nell'art. 74, comma 2, del TUIR, al pari degli immobili strumentali all'attività istituzionale degli altri enti non commerciali, **acquistano autonomia reddituale** e sono, pertanto, produttivi di reddito fondiario ai sensi degli artt. 22 e seguenti del TUIR.*

Per i motivi anzidetti, **gli enti locali presentano le dichiarazioni dei redditi** (circ. 48E/2001)

Anche le ritenute sui redditi da capitale ex art. 26 commi da 1 a 3 -bis del d.P.R. 600/73, devono essere applicate ai soggetti esenti dall'Ires. Quindi gli enti di cui all'art. 74 c.1 del Tuir, sono soggetti all'imposta sul reddito relativamente agli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli.

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

Per un consolidato principio giurisprudenziale le ritenute a titolo di imposta, vanno applicate sia agli *enti esclusi dall'Irpeg (Ires) sia a quelli esenti*, essendo inconferente ai fini impositivi la distinzione (Cass. 11658/2001).

Sostanzialmente, il nuovo Titolo V della Costituzione, nel suo disegno federalista, collega chiaramente la **funzione tributaria delle politiche redistributive**, contribuendo a finanziare una ampia gamma di diritti sociali con uno strumento tributario generale, cui concorrono in termini di gettito anche i soggetti “attivi” del rapporto giuridico tributario, dando luogo con la **propria fiscalità passiva non ad una semplice partita di giro**, ma a quegli effetti voluti appunto dal Legislatore.

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

In verità già la relazione alla legge delega nr. 825/71 (Usellini), paventava eccezioni di incostituzionalità nel caso in cui si fosse esentato lo Stato e/o altri enti pubblici dall'imposta sul reddito non giustificabile certamente da deficienza di scopo di lucro, giacchè anche altri enti “concorrenti” non lo perseguivano però soggiacevano all'imposta (violando, se si esentavano gli enti pubblici, alcuni principi costituzionali).

Sostanzialmente nessuna previsione normativa vieta al legislatore tributario di effettuare il prelievo a carico dello stesso soggetto attivo di imposta.

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici

Di importanza non secondaria è la circostanza che il mancato assoggettamento ad Ires dei redditi realizzati da Enti pubblici economici può ingenerare evidenti diversità di trattamento rispetto ad imprese concorrenti, con un sensibile **effetto distorsivo del mercato**, concorrenza sleale, aiuti di Stato, segnalato dalla **Corte di Giustizia UE** (cause nn. C231/87 e C128/88); la Corte con un nuovo canone interpretativo, **esenta dall'assoggettamento ad imposizione l'attività svolta dall'ente, qualora questa esenzione non crei distorsioni del mercato e cioè nei casi di esercizio di attività istituzionali**

La soggettività passiva Ires degli enti pubblici e in regime di monopolio, quando cioè la stessa attività non possa essere svolta da soggetti di diritto privato.

Del resto una diversa interpretazione sarebbe tacciabile di **incostituzionalità**, escludendo cioè da imposizione (soggettiva) attività di diritto comune esercitate da enti pubblici (artt. 2, 3, 10, 41 Cost.).

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- Per quanto concerne l'Iva negli enti pubblici, vige l'esclusione soggettiva ai sensi dell'art. 4 comma 5 del d.P.R. 633/72 così come modificato da ultimo dall'art. 38 c. 2, lett. a), della Legge 221/2012, che si riporta: *Non sono invece considerate attività commerciali: le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle province, dai comuni e dagli altri enti di diritto pubblico nell'ambito di attività di pubblica autorità*. L'esclusione anzidetta riguarda tutte le operazioni effettuate dallo Stato, Regioni, Province, Comuni e dagli altri Enti di diritto pubblico,

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici nell'ambito di attività di pubblica autorità, se, il mancato assoggettamento ad IVA, non provoca distorsioni di concorrenza nel mercato di una “certa importanza”. In buona sostanza il nostro Legislatore ha recepito la **Direttiva del Consiglio dell'UE del 28.11.2006 n. 2006/112/CE**. Rimane la soggettività passiva in capo agli enti pubblici nei casi di esercizio di attività commerciale, cioè quando gestiscono le seguenti attività in modo abituale:

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- *1. Servizi di telecomunicazione;*
- *2. Erogazione di acqua, gas, energia elettrica e termica;*
- *3. Trasporto di beni;*
- *4. Prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;*
- *5. Trasporto di persone;*
- *6. Cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;*
- *7. Operazioni degli organismi agricoli d'intervento relative ai prodotti agricoli ed effettuate in applicazione dei regolamenti sull'organizzazione Comune dei mercati di tali prodotti;*

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- *8. Gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
- *9. Depositi;*
- *10. Attività degli uffici di pubblicità commerciale;*
- *11. Attività delle agenzie di viaggio;*
- *12. Gestione di spacci, cooperative, mense aziendali e simili;*
- *13. Attività degli enti radiotelevisivi per quanto non siano esenti ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera q) (della richiamata direttiva).*

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- DIRETTIVA 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006

Art.13. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili. (cfr. prec. elenco)

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- **DIRETTIVA 2006/112/CE** del Consiglio del 28 novembre 2006

Art.132 Esenzioni a favore di alcune attività di interesse Pubblico

- *Gli Stati membri **esentano le operazioni seguenti**:*
- *a) quando sono effettuate dai servizi pubblici postali, le prestazioni di servizi e le cessioni di beni accessori a dette prestazioni, esclusi il trasporto di persone e le telecomunicazioni; b) l'ospedalizzazione e le cure mediche nonché le operazioni ad esse strettamente connesse, assicurate da enti di diritto pubblico oppure, a condizioni sociali analoghe a quelle vigenti per i medesimi, da istituti ospedalieri, centri medici e diagnostici e altri istituti della stessa natura debitamente riconosciuti; c) le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche...*

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- **DIRETTIVA 2006/112/CE** del Consiglio del 28 novembre 2006

Art.132 Esenzioni a favore di alcune attività di interesse Pubblico

- g) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni strettamente connesse con l'assistenza e la previdenza sociale, comprese quelle fornite dalle case di riposo, effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi carattere sociale;
- i) l'educazione dell'infanzia o della gioventù, l'insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- **DIRETTIVA 2006/112/CE** del Consiglio del 28 novembre 2006

Art.132 Esenzioni a favore di alcune attività di interesse Pubblico

- **l)** le prestazioni di servizida organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non possa provocare distorsioni della concorrenza;
- **m)** talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica;
- **n)** talune prestazioni di servizi culturali e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate da enti di diritto pubblico o da altri organismi culturali riconosciuti dallo Stato membro interessato;

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- **DIRETTIVA 2006/112/CE** del Consiglio del 28 novembre 2006
- *Art.134*
- Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono escluse dal beneficio dell'esenzione prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere b), g), h), i), l), m) e n) nei casi seguenti:
 - a) *se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;*
 - b) *se esse sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate in concorrenza diretta con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA.*

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Non agisce in qualita' di soggetto passivo IVA l'ente territoriale che effettua prestazioni di servizi di trasporto scolastico dietro versamento, da parte di alcuni utilizzatori, di un contributo pari al 3% del totale dei costi. A questa conclusione e' giunta la Corte di Giustizia Ue nella sentenza del 12 maggio 2016, relativa alla causa C-520/14, Gemeente Borsele. Il procedimento principale ha ad oggetto il caso di un Comune olandese che fornisce servizi di trasporto scolastico agli allievi che sono ammessi ad usufruirne. A questa conclusione è giunta la Corte dopo aver considerato che il contributo a carico dei genitori *va ascritto quale canone piuttosto che corrispettivo*, evidenziandosi una **assenza di nesso di proporzionalità** tra contributo pagato e servizio fornito, e ciò **in deroga al predetto art. 13 Dir. 2006/112/UE.**

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Ciò posto, mancando il requisito soggettivo ai fini dell'assoggettamento ad imposta delle operazioni attive di incasso del canone, l'Ente in questione non poteva detrarre l'IVA addebitata in fattura dai fornitori del servizio di trasporto poiché l'operazione posta in essere dall'Ente non era da considerarsi prestazione di servizi ex art. 2 paragr. 1 lett. c) della citata Direttiva 2006/112/UE (indetraibilità oggettiva, conseguente sperequazione).

Da quanto precede risulta di tutta evidenza la continua evoluzione sia del Legislatore Comunitario che della Corte di Giustizia UE, in materia di individuazione delle operazioni assoggettate ed esenti/escluse dal tributo, nonché i rispettivi intervalli entro i quali vanno circoscritte entrambi.

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Nell'ambito della normativa interna, sono considerate:

- **attività istituzionali** (non soggette ad imposizione IVA) quelle relative ad attribuzioni tassativamente elencate dalla legge (es. **ordine pubblico, sanità pubblica, istruzione, assistenza e viabilità**) connesse alle esigenze collettive dove l'Ente **agisce in veste di pubblica autorità** o le attività sono svolte in regime di monopolio;
- **attività commerciali** (soggette ad imposizione IVA) individuate negli articoli 2 e 3 del D.P.R. 633/72 svolte **abitualmente** dall'Ente.

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Rientrano in tale fattispecie i “Servizi a domanda individuale” in quanto consistono in prestazioni di servizi la cui fruizione non viene imposta all’utente da alcun potere pubblicistico-autoritativo dall’Ente, ma risulta volontaria e “a domanda” in cui lo stesso si obbliga a fornire la prestazione di servizio svolta **abitualmente** dall’Ente, in cambio di un corrispettivo in denaro.

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

- La gestione dei servizi pubblici può avvenire tramite:

- * **gestione diretta** distinta ulteriormente in:

- **gestione in economia** in cui l'Ente gestisce ed organizza il servizio con la propria struttura (uffici e mezzi) o tramite "istituzione";
- **gestione** tramite la **costituzione** di un ente strumentale (**Azienda Speciale**) dove l'Ente esercita poteri di indirizzo e controllo;

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

* **gestione indiretta** attraverso:

- la costituzione di una società di capitali a totale partecipazione pubblica (Società in *house providing*);
- la costituzione di una società di capitali a partecipazione mista, dove il socio privato viene scelto attraverso gara con procedura ad evidenza pubblica ed abbia dato garanzia di rispetto delle norme interne e comunitarie in materia di concorrenza;
- affidamento in concessione a terzi (a seguito di gara).

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

In caso di esternalizzazione del servizio che comporti il conferimento di beni (immobili e mobili) **l'assegnazione dei beni** dell'Ente Locale (e delle Aziende Speciali nel caso di trasformazione) alle Società **è esente da imposizioni fiscali dirette e indirette statali e regionali** (art. 115, co. 6 Tuel).

I rapporti dell'Ente con le Società di erogazione dei Servizi Pubblici (comprese le Aziende Speciali) devono obbligatoriamente essere regolati da **“Contratti di Servizio”**. L'analisi di tali contratti consente, in via preliminare, di individuare il corretto trattamento fiscale.

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Per i Corrispettivi **riscossi** dall'Ente

Il servizio pubblico affidato costituisce attività economica con presunzione assoluta di commercialità (servizio idrico, fognatura, depurazione, gas, rifiuti ecc.) o che manifesta una soggettività commerciale, in virtù del carattere essenzialmente economico che la contraddistingue (farmacie comunali, trasporti, mense ecc.); **il trasferimento dell'attività commerciale non fa perdere all'Ente lo status di soggetto passivo d'imposta. L'Ente non riveste la qualità di "pubblica autorità" o nel caso rivesta tale qualità e provoca distorsioni della concorrenza** di una certa importanza, il canone di servizio o di concessione riconosciuto all'Ente è soggetto al regime IVA.

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Per i Corrispettivi **riscossi** dall'Ente

In presenza dell'affidamento in concessione di attività non soggette ad IVA, in quanto l'Ente agisce in veste di pubblica autorità (non essendoci distorsione concorrenziale), la corresponsione di eventuali canoni non deve essere assoggettata ad IVA e l'ente non deve emettere alcuna fattura. Inoltre **l'Ente non può portare in detrazione l'IVA pagata per gli acquisti di beni e servizi afferenti tali attività soggetti al regime IVA**.

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Per i Corrispettivi **corrisposti** dall'Ente

quando il Contratto di Servizio, prevede che l'Ente corrisponda al Gestore, delle somme di denaro quale riconoscimento del servizio erogato in quanto è **l'Ente che incassa le somme dall'utenza.** Tali somme sono soggette allo stesso trattamento IVA previsto per il servizio prestato. **Nel caso in cui le somme incassate dall'Ente hanno natura tributaria,** lo stesso, non può portare in detrazione l'IVA pagata relativa agli acquisti di beni e servizi, in quanto non è considerato soggetto passivo di imposta ai fini IVA (es. servizio raccolta rifiuti effettuata da Società costituita dal Comune dove nello stesso è prevista la TARI).

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

La tassazione (o l'esenzione) Iva negli enti pubblici, istituita per agevolare particolari attività appunto di interesse generale, nella pratica è diventata (sic!) una palla al piede per lo sviluppo economico di questi enti, giacchè spesso e volentieri si trovano in spiacevoli situazioni di **indetraibilità degli acquisti** causate da esclusioni-esenzioni forzate dalla normativa. Questo status determina, rispetto ad altre attività economiche concorrenti, una **imputazione a costo dell'Iva indetraibile** che a sua volta va a colpire sia l'ente, ma soprattutto **l'utente-cittadino** (per es. sanità) che paga il servizio.

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Recentemente, nel 2014, questa criticità di dimensione europea ha suggerito una discussione in sede di Commissione Europea (già avviata peraltro nel 2010 con il libro verde sull'IVA), poiché queste distorsioni non interessano soltanto il regime Iva degli enti pubblici, ma anche una parte **rilevante dell'economia sociale**. E' stato dunque elaborato un documento che propone **4 diverse ipotesi di riforma del sistema**:

- 1) La prima si propone di introdurre la **piena tassazione (e quindi la piena detrazione)** degli enti pubblici, revisionando la Direttiva 2006/112/UE

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

un effetto probabile potrebbe essere però un generale incremento dei prezzi al consumo;

2) Con una seconda ipotesi di modifica, si andrebbe a **rivedere il sistema del rimborso del carico Iva** accumulatosi per effetto dell'esenzione/esclusione dall'imposta;

3) Una terza opzione è costituita dall'assoggettamento generalizzato degli enti pubblici con alcune ben ristrette attività di esenzione;

4) l'ultima ipotesi concerne un intervento su quei settori ove si realizza una distorsione della concorrenza tra pubblico e privato

La soggettività passiva IVA degli enti pubblici

Il settore non profit, sul dossier Iva ha chiesto anche recentemente la previsione di una aliquota agevolata del 4% per il sociale al fine di evitare effetti negativi su un settore che andrebbe invece tutelato.

La partita dunque è aperta e sono necessari ed urgenti degli interventi in ambito UE; del resto come è noto, **il finanziamento del bilancio dell'Unione**, è costituito anche da una percentuale della base imponibile armonizzata dell'**imposta sul valore aggiunto (IVA)** di ciascun paese dell'UE, di solito pari allo 0,3% circa, e questa circostanza, come è intuibile non gioca a favore del cambiamento.

La soggettività passiva Irap degli enti pubblici

Nella platea dei soggetti passivi Irap, rientrano anche gli enti pubblici e le amministrazioni dello stato ai sensi dell'**art. 3 comma 1 lett. e-bis del d. Lgs.**

446/97, compresi gli enti pubblici non economici.

La base imponibile Irap è costituita dal valore della produzione netta che viene determinato a seconda dei soggetti e delle attività svolte in base a due metodi:

- Metodo analitico per i soggetti che svolgono attività commerciali;
- Metodo retributivo per i soggetti che svolgono attività non commerciali.

La soggettività passiva Irap degli enti pubblici

Con il metodo analitico, il valore imponibile Irap è determinato **dal confronto algebrico tra i proventi e gli oneri** con esclusione di alcune voci (es. costo del personale), nonché l'utilizzo di schemi di calcolo diversi a seconda del tipo di attività.

Con il metodo retributivo, il valore aggiunto imponibile Irap è costituito dalla **sommatoria delle componenti che hanno la natura economica di retribuzioni** per prestazioni di lavoro. I soggetti a cui si applica il metodo retributivo sono quelli che non svolgono attività di impresa e quindi si tratta di: a) enti pubblici, b) enti privati non commerciali

La soggettività passiva Irap degli enti pubblici

L'aliquota per gli enti pubblici è del 3,90% sull'imponibile, di eventuali attività commerciali esercitate, determinato con il metodo analitico e l'8,50% con il metodo retributivo. **Una differenza rispetto agli enti non commerciali è rappresentata dal fatto che questi applicano il metodo retributivo per competenza, gli enti pubblici per cassa.**

La componente retributiva è costituita da:

Retribuzioni, redditi assimilati al lavoro dipendente, compensi co.co.co, compensi per lavoro autonomo non abituale.

La soggettività passiva Irap degli enti pubblici

Con il termine “**retribuzioni erogate ai lavoratori dipendenti**”, occorre fare riferimento alla nozione di redditi di lavoro dipendente agli effetti previdenziali, ai sensi dell’art. 12 L. 153/1969 sostituito dall’art. 6 del D. Lgs. 314/1997, e cioè tutte le somme e valori che il dipendente percepisce nel periodo di imposta riconducibili al rapporto di lavoro e **assoggettati al prelievo contributivo**.

La soggettività passiva Irap degli enti pubblici

Il metodo del valore della produzione netta

- I criteri da seguire sono i seguenti:
 - componenti positivi e negativi in conformità ai valori fiscalmente riconosciuti
 - alcuni costi non sono deducibili
 - alcuni proventi sono esclusi dalla base imponibile
- I costi non deducibili sono: Personale dipendente (quasi interam ded.) Collaborazioni coordinate e continuative, Compensi per lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente, Utili spettanti agli associati in partecipazione, Compensi per lavoro autonomo non esercitato abitualmente, Interessi passivi, Erogazioni liberali, Minusvalenze derivanti da operazioni di trasferimento d'azienda, Perdite su crediti
- I proventi non tassati:
- Contributi in c/interessi, Dividendi da società miste e aziende speciali
- Proventi finanziari, interessi attivi, plusvalenze da alienazione titoli.

La soggettività passiva Irap degli enti pubblici

- **Il metodo del valore della produzione netta**
- I ricavi invece rilevanti ai fini della determinazione della B.I. sono:
Vendite di beni, Fitti attivi, Rette da utenti per servizi a domanda individuale, Integrazioni di prezzo da parte di enti associati, Contributi in c/esercizio ricevuti da regioni ed enti, Quota di competenza dell'esercizio in corso dei contributi in c/capitali, Canoni per servizi produttivi, Plusvalenze derivanti dal realizzo di beni strumentali, Variazioni Rimanenze dei beni (prodotti farmaceutici, alimenti da somministrare) Costruzioni in economia,
- I costi rilevanti:
- **Materie prime, sussidiarie, merci, Costi per servizi, Costi per godimento di beni di terzi (esclusi interessi su leasing), Taluni costi del personale (contributi INAIL, spese relative ad apprendisti e disabili, spese per personale assunto con contratti di formazione lavoro), Spese relative ai disabili, Ammortamenti.**

La soggettività passiva Irap degli enti pubblici

Per le attività commerciali esercitate da enti pubblici, questi possono comunque scegliere il metodo da applicare sulla base di un calcolo di convenienza. A conti fatti **risulterebbe maggiormente conveniente il metodo analitico**, ma per comodità e facilità di calcolo, la maggior parte degli enti utilizza il metodo retributivo.

L'IRES

L'**IRES** art. 72 e segg. Tuir 917/86 (d Lgs. 344/2003)

Imposta sul reddito delle società, risponde all'esigenza di realizzare il principio dell'imposizione generale sul **reddito prodotto da società ed enti diversi** che, non essendo in alcun modo imputabile a persone fisiche non sarebbe assoggettabile ad Irpef.

È **un'imposta personale** gravante sulle società ed enti;

È **proporzionale** e non progressiva;

È **generale** in quanto va riferita a tutti i redditi posseduti dai soggetti passivi;

È **diretta** in quanto colpisce subito il reddito compl.vo.

L'IRES

- *1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle societa':*
- *a) le societa' per azioni e in accomandita per azioni, le societa' a responsabilita' limitata, le societa' cooperative e le societa' di mutua assicurazione, nonche' le societa' europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le societa' cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;*
- *b) gli enti pubblici e privati diversi dalle societa', nonche' i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale*

L'IRES

l'esercizio di attivita' commerciali;

- *((c) gli enti pubblici e privati diversi dalle societa', i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attivita' commerciale nonche' gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato));*
- *d) le societa' e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalita' giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.*

L'IRES

- *2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.*
- *Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'articolo 5 (società di persone ed equiparate)*

L'IRES

Il **periodo di imposta** viene determinato dalla legge o dall'atto costitutivo, in mancanza di tale previsione vale l'anno solare.

I **soggetti passivi** sono divisi in quattro gruppi:

- 1) Società di capitali;
- 2) Gli enti commerciali (pubblici e privati diversi dalle società, previsti dall'art. 2195 c.c.) che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- 3) Gli enti non commerciali...che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- 4) Le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato, per i redditi ivi prodotti, (comprese le società di persone).

L'IRES

La **base imponibile Ires** viene determinata in maniera diversa a seconda la natura dei soggetti passivi:

- Le **società di capitali ed enti commerciali art. 81 Tuir**:
 1. *Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, e' considerato reddito d'impresa ed e' determinato secondo le disposizioni di questa sezione.*
- **Art. 83: 1.** *Il reddito complessivo e' determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive*

L'IRES

*disposizioni della presente sezione. In caso di attività che fruiscono di regimi di parziale o totale detassazione del reddito, le relative perdite fiscali assumono rilevanza nella stessa misura in cui assumerebbero rilevanza i risultati positivi. **Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, valgono questi ultimi anche in deroga.***

- **Art. 84 (riporto delle perdite)**

1. *La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme vevoli per la determinazione del reddito, puo' essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare...*

L'IRES

2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalita' previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attivita' produttiva.

Art. 85 (RICAVI)

Sono considerati ricavi: a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa; b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione; c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di societa' ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono

L'IRES

immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa. Se le partecipazioni sono nelle societa' o enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), si applica il comma 2 dell'articolo 44; d) i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'articolo 44 emessi da societa' ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa; e) i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui alla lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio e' diretta l'attivita' dell'impresa; f) le indennita' conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere;

L'IRES

g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.....

Art. 86 (Plusvalenze Patrimoniali) (la plusvalenza e' costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato)

1. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85, concorrono a formare il reddito: a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni; c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa. 2. Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 la plusvalenza e' costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta

L'IRES

imputazione, e il costo non ammortizzato. Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso. Se il corrispettivo della cessione e' costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito.

3. Nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 1, la plusvalenza e' costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.....

Art.87 Plusvalenze esenti

1. Non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti nella misura del 95 per cento le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'articolo 86, commi 1, 2 e 3, relativamente ad azioni o quote di partecipazioni in societa' ed enti indicati

L'IRES

nell'articolo 5, escluse le società semplici e gli enti alle stesse equiparate, e nell'articolo 73, comprese quelle non rappresentate da titoli.....

Art. 88 Sopravvenienze attive

1. *Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.....*

Art. 89 Dividendi ed interessi

Gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, anche nei casi di cui all'articolo 47, comma 7, dalle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a), b) e c), non concorrono a

L'IRES

formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito della società o dell'ente ricevente per il 95 per cento del loro ammontare. La stessa esclusione si applica alla remunerazione corrisposta relativamente ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b).....

2-bis. In deroga al comma 2, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, gli utili distribuiti relativi ad azioni, quote e strumenti finanziari simili alle azioni detenuti per la negoziazione concorrono per il loro intero ammontare alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti.

Art. 90 Proventi immobiliari; Art. 92 Variazione delle rimanenze; Art. 93 Opere di durata ultrannuale;

Art. 94 Valutazione dei titoli; Art. 95 Spese per prestazioni di lavoro;

Art. 98 Interessi passivi; Art. 99 Oneri fiscali e contributivi;

L'IRES

Art. 101 Minusvalenze patrimoniali, sopravvenienze passive e perdite;

Artt. 102 e 103 Ammortamento dei beni materiali ed immateriali;

Art. 104 Ammortamento dei beni gratuitamente devolvibili;

Art. 105 Accantonamenti di quiescenza e previdenza;

Art. 106 Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti;

Art. 108 Spese relative a più esercizi;

- **Art. 109: Norme generali sui componenti del reddito d'impresa**

1. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni (competenza)

L'IRES

- 2. *Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà'.. b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi....*
- 3. *I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se non risultano imputati al conto economico.*

L'IRES

- 4. *Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili: a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione e' stata rinviata in conformita' alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio....*
- 5. *Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilita' sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attivita' o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi....*
- 7. *In deroga al comma 1 gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell'esercizio in cui sono percepiti o corrisposti.*

L'IRES

- **La base imponibile Ires per gli Enti non commerciali residenti**, viene determinata ai sensi dell'art. 143 Tuir 917/86 e cioè il reddito complessivo non è omogeneo ma è la risultante delle varie categorie di redditi determinati analiticamente (fondiari, di capitale, impresa, etc cd. **atomizzazione del reddito**) e sono escluse le raccolte pubbliche. *Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformita' alle finalita' istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.*

L'IRES

Questi enti ove esercitino attività commerciale non occasionale, devono tenere contabilità separata rispetto a quella rientrante nella sfera istituzionale;

Se in contabilità ordinaria, determinano il reddito in base al bilancio; se in semplificata, determinano la base imponibile quale differenza tra componenti positivi e negativi di reddito compilando il quadro RG di Unico;

Vi è anche la possibilità di determinare forfetariamente il reddito *ex art. 145 Tuir*, mediante l'applicazione di alcuni coefficienti di redditività.

Enti commerciali e non commerciali

- La realtà attuale degli enti che fanno parte del cosiddetto “Terzo Settore” o del “*Non profit*” non risulta unitaria dal punto di vista fiscale, potendo invece essere apprezzata in **una molteplicità di figure giuridiche, cui corrispondono differenti regimi tributari**. Il nostro ordinamento tributario attribuisce rilievo, in primis **all’oggetto dell’ente**, ai fini della necessaria distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali **che costituisce l’elemento differenziale originario** cui si sviluppano a cascata regimi di imposizione completamente differenti.

Infatti, sebbene sia gli enti commerciali che quelli non commerciali siano assoggettati all’Ires ex art. 73 Tuir, **cambiano e non di poco i criteri di determinazione della base imponibile**.

Enti commerciali e non commerciali

L'ente commerciale, così come le società di capitali, è in grado di produrre solo reddito di impresa, l'ente non commerciale, invece, in modo quasi analogo alle persone fisiche, può produrre diverse tipologie reddituali (ai sensi dell'art. 143, comma 1, Tuir, redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi), **con applicazione delle rispettive discipline.**

In questa prospettiva, si ribadisce, non rileva affatto l'assenza dello scopo di lucro così come la “meritevolezza” del fine perseguito dall'ente, aspetti, questi, che non sono in grado di determinare una minore capacità contributiva dell'ente collettivo, ai fini della tassazione Ires. **La prospettiva è analoga nell'Iva**, dove è rilevante la distinzione fondata sull'oggetto dell'ente, nel senso che gli enti che hanno per

Enti commerciali e non commerciali

oggetto l'esercizio esclusivo o prevalente di una attività commerciale od agricola, sono attratti dal tributo per tutte le operazioni compiute. Diversamente, l'Iva si applicherà solo con riferimento alle specifiche (e non prevalenti) attività commerciali od agricole esercitate (art. 4, commi 2 e 4, d.p.r. 633/72).

L'apprezzamento della considerazione particolare degli scopi perseguiti dall'ente o dell'assenza di fine di lucro soggettivo o di altri aspetti riguardanti l'organizzazione, **avviene** invece a livello diverso, nelle specifiche discipline di agevolazione, quando cioè il legislatore utilizza la “leva fiscale” per incentivare determinati soggetti e/o attività.

Enti commerciali e non commerciali

Alquanto temerario si rivela il tentativo di raggruppare a **sistema** la miriade di agevolazioni esistenti in materia dal punto di vista normativo, con differenti presupposto e/o finalità non omogenee.

- Ai sensi dell'**art. 73, comma 4, Tuir** (e art. 4, comma 2, n. 2 e 3, d.p.r. 633/72), per determinare la commercialità dell'ente occorre valutare se **l'oggetto esclusivo o principale dell'ente sia o meno costituito dall'esercizio di attività d'impresa ex art. 55 Tuir ed art. 4 c. 1 d.P.R. 633/72.**

L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente e' determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, (art. 73 c.4);

Enti commerciali e non commerciali

*In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente e' determinato **in base all'attivit  effettivamente esercitata nel territorio dello Stato**; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti, (art. 73 c.5 Tuir).*

È necessaria un'opera di interpretazione delle clausole contenute negli atti costitutivi e negli statuti, considerando le disposizioni in essi contenute, al fine di individuare la reale natura dell'attività che l'ente si prefigge di esercitare.

Sostanzialmente per la qualificazione di ente non commerciale è necessario stabilire se l'atto costitutivo preveda o meno l'esercizio di una qualche attività imprenditoriale. Resta comunque inteso che se l'ente non si prefigge l'esercizio di un'attività commerciale spetterà all'A F provare il

Enti commerciali e non commerciali

contrario e cioè dell'esercizio di un'attività commerciale.

- Nel caso, comunque, in cui si determini la perdita della qualifica non commerciale dell'ente, le conseguenze (art. 149, comma 3, Tuir) sono quelle della **rideterminazione del reddito, quale reddito di impresa, per tutti i periodi di imposta interessati e, quindi, anche retroattivamente;** dell'obbligo di iscrizione nell'inventario di tutti i beni del patrimonio dell'ente; della applicazione delle sanzioni.

Enti commerciali e non commerciali

Art. 149

- 1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attivita' commerciale per un intero periodo d'imposta.*
- 2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:*
 - a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attivita' commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attivita';*
 - b) prevalenza dei ricavi derivanti da attivita' commerciali*
 - rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attivita' istituzionali;*

Enti commerciali e non commerciali

- **Art. 149**
- ***c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;***
- ***d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.***
- ***3. Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.***

Enti commerciali e non commerciali

E da notare che, ai sensi dell'**ultimo comma dell'art. 149**, le disposizioni sulla perdita della qualifica di enti non commerciali non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

Questi enti acquistano la qualifica di **enti non commerciali di diritto** il cui status impedisce all'A.F. di non applicare le specifiche previsioni normative di agevolazioni **pur in presenza, in estrema ratio, di attività commerciali vere e proprie.** Per quanto attiene, la tipologia di enti che possono assumere la veste di ente non commerciale (o commerciale) sono da considerare le associazioni, le fondazioni, i comitati, i consorzi, gli enti pubblici (con esclusione di organi e amministrazioni dello Stato, comuni.

Enti commerciali e non commerciali

In questi casi, infatti, l'attività di impresa configura un modello di gestione di tipo erogativo, potendosi affermare **l'assenza dell'elemento della *economicità*** dell'attività svolta e conseguenzialmente anche quello della *commercialità*. Tuttavia non mancano esplicite pronunce dell'A.F. in risposta ad interpelli, dove quest'ultima continua a ribadire che non basta il non perseguire fine di lucro ma bisogna considerare la specifica attività esercitata, che rappresenta l'oggetto principale dell'ente.

- Con riferimento poi alla presenza di circoli ricreativi, è da considerare la soluzione che la giurisprudenza prevalente e la prassi adottano con riferimento alle ipotesi di circoli ricreativi e culturali che somministrano alimenti e bevande dietro versamento di corrispettivi specifici da parte

Enti commerciali e non commerciali

- dei propri associati (gestione di bar). *La Corte di Cassazione* qualifica simile attività come di tipo commerciale, con conseguente applicazione del regime di impresa, nelle imposte sui redditi e nell'Iva (sentenze n. 2546 del 20/10/2008; n. 21406 del 30/11/2012), relegando solo a casi ben delineati (circoli presso **associazioni di promozione sociale ex L. 383/2000**) la possibilità di non considerare commerciali le attività di somministrazione ivi svolte.

ENTI NON COMMERCIALI

Gli Enti NP

ONG - Terzo

Settore

Sogg. attivi

Stato, privati

Ong

Trattamento fiscale differenziato a livello domestico e a livello Internazionale: ENC interni ed ENC non residenti

Eziologia: Crisi del welfare state. Surroga Sussidiarietà e solidarietà

Finalità perseguita: assist.pubb sociale, fondaz.enti eccles.

Proteiformità: aspetti civilistici differenziati, non armonizzazione internaz.le polifunzionalità; limiti al riconoscimento internazionale

Enti non commerciali

Esistono differenti regimi fiscali per gli enti non commerciali con riferimento soprattutto agli interventi fiscali agevolativi in virtù della qualifica di ente posseduta.

L'**art. 6, d.p.r. 601/73** dispone la riduzione a metà dell'aliquota Ires per determinati enti, dotati di personalità giuridica, in ragione degli specifici fini “altruistico-solidaristici” individuati al primo comma e sul presupposto, come notato attentamente in dottrina, **dell'assenza di “qualsiasi intento di lucro soggettivo.**

Ma ciò non basta, per esempio nel 2009 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con diverse sentenze hanno ritenuto non applicabile l'agevolazione suesposta alle **fondazioni bancarie**, presumendo per esse la sussistenza di reddito di impresa appunto bancaria.

Enti non commerciali

- **L'art. 148, primo comma, T.u.i.r.** prevede che, per gli enti associativi, non concorrono a formare reddito le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi. L'attività svolta nei confronti degli stessi da parte dell'ente associativo, in conformità alle finalità istituzionali, non si considera come attività commerciale.

Inoltre, **il terzo comma del medesimo articolo** dispone che, per determinati enti di tipo associativo, non si considerino come commerciali neppure le attività svolte nei confronti degli iscritti, verso il pagamento di corrispettivi specifici, se poste in essere in diretta attuazione degli scopi istituzionali e nel rispetto di determinati vincoli di tipo statutario ed organizzativo.

Enti non commerciali

- Vi è da dire che il successivo **comma 4** stabilisce che

La disposizione del comma 3 non si applica per: le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali ne' per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attivita':

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicita' commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Enti non commerciali

- **c. 5.** Per le *associazioni di promozione sociale* ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, **non si considerano commerciali**, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

Enti non commerciali

- **c.6.** L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 5 non e' considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonche' da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreche' sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.

c.7. Per le organizzazioni sindacali e di categoria non si considerano effettuate nell'esercizio di attivita' commerciali le cessioni delle pubblicazioni, anche in deroga al limite di cui al comma 3, riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonche' *l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.*

Enti non commerciali

ex c. 8 dello stesso articolo, sono poste come condizioni:

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo.....
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età.

Enti non commerciali

il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo lo statuto;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2538, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo preveda tale modalità di voto

Enti non commerciali

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

L'ESENZIONE IMU

Fonte normativa primaria per **l'esenzione a favore degli enti non commerciali** è l'art. 7 1° c. lett i) del d. Lgs. 504/1992 che prevede l'esenzione ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali, "destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive" ed alle attività di religione e di culto. Dopo diversi interventi normativi, la formulazione attualmente in vigore dell'art. 7, prevede che l'esenzione sia applicabile anche alle attività che "non abbiano esclusivamente natura commerciale

Enti non commerciali

con riferimento a questa imposta nonché alla Tasi, ai fini dell'esenzione è necessario fare riferimento ai requisiti dettati dal DM nr. 200 del 19.11.2012 con il quale il ministero prescrive requisiti molto restrittivi ai fini dell'esenzione e con successiva Risoluzione nr. 1DF del Dicembre 2012 chiarisce che anche gli enti ecclesiastici, riconosciuti civilmente, per i quali non vigono le norme del codice civile in ordine alla costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private, devono comunque predisporre un regolamento nella forma della scrittura privata registrata, che recepisca le clausole di cui all'art. 10 del d. Lgs. 460/1997 e di conseguenza di quelle di cui all'art. 3 del dm 200 del 2012.

Enti non commerciali

Art. 3 *Le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono: a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività' ovvero altre attività' istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente; b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività' funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale; c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività'*

Enti non commerciali

RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LEGGE DELEGA 106/2016,

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017(entrata in v.)*

Art. 4 c.1. *Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore.*

c.2. *Non sono enti del Terzo settore le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categoria economica*

Enti non commerciali

*RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LEGGE DELEGA 106/2016,
Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017*

Art. 5 Attività di interesse generale, con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale: interventi e servizi sociali, interventi e prestazioni sanitarie, attività di miglioramento dell'ambiente, tutela e valorizzazione culturale e del paesaggio, formazione universitaria, ricerca scientifica, gestione di attività turistiche di carattere sociale, beneficenza, attività sportive dilettantistiche, promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici.....

Art. 6 Attività diverse 1. Gli enti del Terzo settore possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'articolo 5, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e **siano secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze

Enti non commerciali

*RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LEGGE DELEGA 106/2016,
Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017*

Art. 8 Destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro.

1. Il patrimonio degli enti del Terzo settore, comprensivo di eventuali ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate *e' utilizzato per lo svolgimento dell'attivita' statutaria* ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalita' civiche, solidaristiche e di utilita' sociale.
2. Ai fini di cui al comma 1, *e' vietata la distribuzione, anche indiretta,* di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominate a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di ogni altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto associativo.
3. Ai sensi e per gli effetti del comma 2, si considerano in ogni caso distribuzione indiretta di utili: corresponsione ad amm.ri, sindaci e consulenti, di compensi non proporzionati all'attività svolta,acquisto di beni e servizi superiori al valore normale.....

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 10 Registro unico nazionale del terzo settore

2. Oltre che nel registro unico nazionale del Terzo settore, **gli enti del Terzo settore che esercitano** la propria attivita' esclusivamente o principalmente in forma di **impresa commerciale** sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese.

Art. 13 Scritture contabili e bilancio

1. Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell'ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalita' di perseguimento delle finalita' statutarie.
2. *Il bilancio degli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro puo' essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa*

Enti non commerciali

*RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LEGGE DELEGA 106/2016,
Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017*

3. Il bilancio di cui ai commi 1 e 2 deve essere redatto in conformita' alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore.
4. **Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attivita' esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'articolo 2214 del codice civile.**
5. **Gli enti del Terzo settore di cui al comma 4 devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto, a seconda dei casi, ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile.**
7. **Gli enti del Terzo settore non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del Terzo settore.**

Enti non commerciali

*RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LEGGE DELEGA 106/2016,
Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017*

Art. 14 bilancio sociale

1. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di cui all'articolo 97 e il Consiglio nazionale del Terzo settore, e tenendo conto, tra gli altri elementi, della natura dell'attività esercitata e delle dimensioni dell'ente, anche ai fini della valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte.
2. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

Enti non commerciali

*RIFORMA DEL TERZO SETTORE: LEGGE DELEGA 106/2016,
Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017*

Art. 15 Libri sociali obbligatori

1. Oltre le scritture prescritte negli articoli 13, 14 e 17, comma 1, gli enti del Terzo settore devono tenere: a) il libro degli associati o aderenti; b) il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico; c) il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi sociali.
2. I libri di cui alle lettere a) e b) del comma 1, sono tenuti a cura dell'organo di amministrazione. I libri di cui alla lettera c) del comma 1, sono tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono.
3. Gli associati o gli aderenti hanno diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalita' previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 56 Convenzioni

- 1. Le amministrazioni pubbliche** di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, **possono sottoscrivere** con le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, iscritte da almeno sei mesi nel Registro unico nazionale del Terzo settore, **convenzioni finalizzate** allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato.
2. Le convenzioni di cui al comma 1 possono prevedere esclusivamente il rimborso alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale delle spese effettivamente sostenute e documentate.
- 3. L'individuazione delle organizzazioni** di volontariato e delle associazioni di promozione sociale con cui stipulare la convenzione è fatta nel rispetto dei principi di imparzialità, pubblicità, trasparenza, partecipazione e parità di trattamento, mediante procedure comparative riservate alle medesime.

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 79 Regime fiscale degli enti del terzo settore: IIDD

1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II (IRES) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.
2. *Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, 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.*

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 79 Regime fiscale degli enti del terzo settore: IIDD

4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al comma 5: a) 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; b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo. 5. 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

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 80 Regime forfetario degli enti del terzo settore non comm.li

1. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, **possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa** applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6, **quando svolte con modalità commerciali, il coefficiente di redditività** nella misura indicata nelle lettere a) e b) e aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917: a) *attività di prestazioni di servizi: 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento; 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento; 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento; b) altre attività: 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento; 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento; 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento*

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 80 Regime forfetario degli enti del terzo settore non comm.li

3. L'opzione di cui al comma 1 e' esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale e' esercitata fino a quando non e' revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione e' effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa e' presentata.
4. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.
7. Gli Enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi del presente articolo sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331,....nonchè degli indici sintetici di affidabilità...

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 81 Social bonus

1. E' istituito un credito d'imposta pari al 65 per cento delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del 50 per cento se effettuate da enti o societa' in favore degli enti del Terzo settore, che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalita' organizzata assegnati ai suddetti enti del Terzo settore e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attivita' di cui all'art. 5.....
2. Il credito d'imposta spettante ai sensi del comma 1 e' riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 15 per cento del reddito imponibile ed ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 5 per mille dei ricavi annui. Il credito d'imposta e' ripartito in tre quote annuali di pari importo.

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

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

2. Non sono soggetti all'imposta sulle **successioni e donazioni** e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al comma 1 utilizzati ai sensi dell'articolo 8, comma 1.
3. Agli **atti costitutivi e alle modifiche statutarie**, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative.
4. Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore di cui al comma 1, incluse le imprese sociali,

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 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 modalita' non commerciali, di attivita' assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonche' delle attivita' 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

Enti non commerciali

Codice del Terzo Settore d.Lgs. 117 del 3 luglio 2017

Art. 83 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

1. Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si **detrae un importo pari al 30 per cento** degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro. L'importo di cui al precedente periodo e' elevato al 35 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l'erogazione liberale in denaro sia a favore di organizzazioni di volontariato. La detrazione e' consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche....
2. Le liberalita' in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, da persone fisiche, enti e societa' sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato.

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

La disciplina della sezione II (artt. 10 ss.) del d.lgs. n. 460 del 4/12/1997 rappresenta la più importante forma di agevolazione fiscale per il Terzo Settore. Beneficiari sono le “organizzazioni non lucrative di utilità sociale”, categoria che riunisce enti privati con o senza personalità giuridica che operano in determinati settori economici e che non hanno per oggetto un **fine di lucro soggettivo**.

Per poter usufruire dei benefici ONLUS, non è necessario qualificare previamente l'ente come non commerciale, ai sensi dell'art. 73 Tuir, visto che l'applicazione della disciplina ONLUS determina, di per sé, la decommercializzazione dell'ente. In verità, anche alla luce

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

delle interpretazioni giurisprudenziali più recenti, è possibile considerare che il regime garantisce il maggior vantaggio fiscale proprio a quegli enti che, nei settori considerati e nel rispetto dei vincoli prescritti, **operano in regime di impresa e con finalità di lucro oggettivo (ma non soggettivo, ossia senza distribuzione degli utili tra associati e partecipanti).**

- Possono assumere la qualifica di ONLUS: associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative, enti di carattere privato con o senza personalità giuridica (art. 10, comma 1). Sono invece espressamente **esclusi: gli enti pubblici** e società commerciali diverse dalle cooperative, fondazioni bancarie, partiti politici, organizzazioni sindacali e di categoria (art.10, co.10).

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

L'elemento da cui occorre partire per la configurazione di una ONLUS è costituito dalla redazione degli atti costitutivi e degli statuti, che devono rispettare determinati requisiti, ai sensi dell'art. 10, d.lgs. 460/97 oltre naturalmente al **prerequisito fondamentale dell'assenza di un fine di lucro soggettivo.**

Principalmente, requisiti di **forma**, dovendo essere redatti per atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata.

In secondo luogo, **di contenuto**, dovendo prevedere espressamente:

- a) lo svolgimento di attività in uno dei settori indicati;
- b) l'esclusivo perseguimento di finalità di **solidarietà sociale**;

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

- c) il divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a), ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- d) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'organizzazione, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge o siano effettuate a favore di altre ONLUS che per legge, statuto o regolamento fanno parte della medesima ed unitaria struttura;
- e) l'obbligo di impiegare gli utili o gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse;
- f) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità, sentito

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, salvo diversa destinazione imposta dalla legge (sotto direttive della Presidenza del Consiglio) Agenzia Onlus

- **g) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;**
- h) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- i) l'uso, nella denominazione ed in qualsivoglia segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico, della locuzione «organizzazione non lucrativa di utilità sociale o dell'acronimo «ONLUS.

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

- L'applicazione del regime agevolativo richiede dunque il rispetto di simili indicazioni statutarie, così come di altri obblighi di natura formale, ma richiede anche che tali clausole trovino un effettivo riscontro nell'agire concreto dell'ente.
- E inoltre previsto che, per determinati enti, l'applicazione del regime ONLUS sia limitata a solo alcune delle attività esercitate, a condizione che siano tenute specifiche scritture contabili(art. 10, comma 9). Sono le cd “ONLUS parziali”.
- *Entro il 31 Ottobre 2020 le Onlus devono adeguare gli statuti agli ETS, poiché da tale data cesserà di essere applicata la normativa del dlgs 460/97 essendo abrogata (ex art. 102 co. 2 lett. c del d.Lgs. 117/2017).*

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

- Le ONLUS devono operare in via esclusiva in **determinati settori di attività**.
- In particolare: *assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport-dilettantistico; tutela promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale.*
- Si usa distinguere le attività in esame in due categorie, quelle a **“solidarietà immanente”**
- e quelle a **“solidarietà non immanente”**.

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

- **Le prime non hanno destinatari diretti**, la finalità sociale essendo immanente allo stesso scopo istituzionale (art. 10, comma 4, d.lgs. 460/97.... *le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza sociale e sociosanitaria, della beneficenza, della tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico.*
- **Per le seconde** invece vi devono essere come destinatari soggetti in condizioni (fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, art. 10, comma 2, lett.a), di svantaggio, la finalità sociale promossa dal d.lgs. 460/97 essendo dunque legata alle condizioni di disagio delle persone cui l'attività è rivolta.

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

- Per quanto riguarda l'individuazione dei **beneficiari**, la norma prevede (art. 10, comma 3, d.lgs. 460/97) che questi **non possano essere soci, associati, partecipanti, fondatori**, chi in altri termini opera all'interno dell'ente, *a meno che tali soggetti non si trovino nelle specifiche condizioni di disagio.*
- La valutazione della condizione di “svantaggio“ costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale.

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

- Vi sono state delle controversie applicative della normativa ai fini della iscrizione di enti collettivi nella specifica anagrafe delle ONLUS e più volte si è pronunciata la **Corte di Cassazione anche a Sezioni Unite (24883 del 2008)** con **orientamenti anche difformi dalle interpretazioni dell' Agenzia (molto restrittive) ma coerenti invece con l'essenza della norma** di riferimento d. Lgs. 460/1997.
- Per quanto concerne le **attività connesse esercitabili** dalle ONLUS, vige una regola generale art. 10 c. 5 d. Lgs. 460/97 che si riporta: *L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a)*

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

*del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non **superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.***

Anche su questa tematica l' Agenzia emana documenti di prassi (cfr. partecipazioni societarie per le ONLUS *solo ove queste non esercitino attività gestorie*).

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

Per l'iscrizione come ONLUS, ai sensi dell'art. 11 d. Lgs. 460/1997, gli enti devono inoltrare una istanza alla **Direzione Regionale delle Entrate entro 30gg dall'inizio** attività, con allegata dichiarazione sostitutiva del rappresentante legale attestante il possesso dei requisiti e/o copia di statuto ed atto costitutivo. Dopo le opportune verifiche l'Agenzia iscrive l'ente nell'**Anagrafe Unica delle ONLUS**, ovvero comunica provvedimento di diniego.

L'iscrizione dell'ente ha efficacia costitutiva (art. 1 dm 266/2003), ai fini delle agevolazioni fiscali previste.

Vi sono poi le cosiddette **ONLUS di diritto** ai sensi dell'art. 10 c.8 d. Lg. 460/97 (coop sociali, ONG, enti di volontariato)

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

Ai fini delle II.DD. si riporta quanto prescritto dall'articolo **150 del Tuir 917/86:**

- *Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.*
- *2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile.*
- *Inoltre vi sono specifiche agevolazioni (deducibilità dal reddito) per chi corrisponde liberalità alle ONLUS.*

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

Ai fini IVA, la normativa ONLUS non ha disposto la perdita della commercialità per gli enti ai fini dell'Iva. Con la conseguenza che **potranno aversi ONLUS che operano nei settori sociali esercitando attività di impresa e che sono qualificabili come *non commerciali ai fini delle imposte sui redditi e commerciali nell'Iva***. Peraltro, proprio il meccanismo applicativo di tale imposta, che garantisce la neutralità per l'operatore economico, è, almeno in parte, in grado di spiegare la scelta normativa. Il d.lgs. 460/1997 ha però previsto la non imponibilità per talune prestazioni di servizi e l'esenzione per alcune operazioni poste in essere da ONLUS (art. 14 e art. 10, primo comma, nn. 12, 15, 19, 20, 27-ter).

Enti non commerciali

IL REGIME FISCALE DELLE ONLUS

- **Ai fini dell'Imposta di Registro l'art. 23, d.lgs. 460/1997** ha previsto l'imposta fissa di registro (200 Euro) per la registrazione di atti costitutivi e modifiche statutarie di ONLUS (art. 11-*bis* Tariffa, d.p.r. 131/1986) e per i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e degli atti traslativi o costitutivi di un diritto reale immobiliare di godimento, a favore di ONLUS (art. 1, Tariffa, d.p.r. 131/1986).

La Tassazione Internazionale degli ENP

Quello dei NP è un fenomeno affermatosi soprattutto nell'ultimo decennio sullo scenario internazionale, in misura tale che sono considerati più come fenomeno marginale. Innanzitutto va rilevata **l'estrema varietà di forme, contenuti e funzioni** in cui il settore non profit si manifesta in tutti gli Stati. Le finalità perseguite sono le più disparate: utilità pubblica, assistenza sociale, cooperative sociali, associazioni di promozione sociale, ONG, enti ecclesiastici, associazioni sportive, charity trust e così via, con dimensioni e varietà tali da non potere essere “ufficialmente conosciute e/o sistematizzate”.

La Tassazione Internazionale degli ENP

Il termine no profit sta ad indicare una categoria diversa dalle società e dagli enti commerciali, caratterizzata dall'assenza di finalità di lucro o commerciale. In senso più tecnico si parla, come abbiamo già visto, di Enti collettivi caratterizzati dall'**assenza di una finalità di lucro soggettivo**, ossia che non prevede la distribuzione di utili ovvero di altre forme di vantaggio tra i partecipanti alla associazione e che derivano dall'attività esercitata, ma i cui vantaggi sono diretti a finalità solidaristica verso terzi. Si è convenuto inoltre ascrivere gli enti non profit ad una categoria unitaria e distinta da

La Tassazione Internazionale degli ENP

quelli commerciali e denominata *Terzo Settore*.

Questa qualificazione non è solo di ordine sistematico ma anche ideologico, poiché la terminologia utilizzata sta ad indicare che **questi enti si pongono quali soggetti attivi tra lo Stato che ab origine doveva farsi carico dei bisogni della società e il sistema della economia privata il cui fine è quello del profitto e dell'interesse personale.** Appunto in questa collocazione sta l'ideologia di fondo che questi enti **sopperiscono a bisogni fondamentali dei cittadini che dovevano essere invece garantiti dallo Stato**, il quale agisce indirettamente con

La Tassazione Internazionale degli ENP

interventi agevolativi poiché non riesce più a garantire un *welfare state* accettabile. Quindi questi enti fungono se vogliamo da equilibratore sociale inserendosi come un diaframma tra l'economia privata e l'attività dello Stato. In buona sostanza il terzo settore costituisce un **modo per realizzare il valore della sussidiarietà** e quindi più libertà ed efficienza con riflessi sia sul lato delle entrate che della spesa pubblica. Questo intervento agevolativo da parte dello Stato sul terzo settore non può non riflettersi immediatamente sulla fiscalità, poiché finora le agevolazioni hanno riguardato esclusioni ed esenzioni ovvero riduzioni di imposizione a favore di questi enti. Uno sviluppo così marcato del mondo non profit a livello europeo e mondiale può essere attribuito alla scarsa

La Tassazione Internazionale degli ENP

possibilità di manovra degli Stati sulle politiche di **welfare a causa di debiti pubblici sempre più elevati** che hanno di fatto ingessato la mano pubblica e ridotto al lumicino le possibilità di intervento. Questo ha ingenerato il moltiplicarsi a livello internazionale di NPO vere ed anche meno genuine. A ciò si aggiunga la mancata **armonizzazione civilistica e fiscale tra gli Stati**, è quindi auspicabile una comune revisione interna delle discipline in primo luogo civilistiche. È altresì necessaria adeguata pubblicità di questi enti con predisposizione di appositi albi consultabili via web.

La Tassazione Internazionale degli ENP

Le normative fiscali in ogni Stato sono autonome, cioè non raccordate e/o uniformi e **la disciplina tributaria spesso prescinde dalla qualificazione civilistica**. Ogni Stato attribuisce maggiore o minore rilevanza/agevolazione a seconda della rilevanza **politica e sociale** che lo stesso Stato attribuisce alla finalità/attività del NPO. Infatti questo trattamento particolarmente agevolativo si giustificerebbe per il fatto che questi **enti svolgerebbero funzioni altrimenti a carico dello Stato**, migliorando così i servizi e riducendo i costi per la comunità con evidente risparmio per le casse pubbliche.

La Tassazione Internazionale degli ENP

Insomma vi è una vera e propria surroga alle funzioni statali e per questo non priva di pregio. In concorrenza a questa “generosità” da parte degli Stati, vi è un’attività di **intenso controllo sui requisiti di legge** poiché, spesso, dietro a questi enti sedicenti non profit si celano veri e propri enti profit. Emergono così, parallelamente **situazioni di elusione ed evasione fiscale**.

La nostra legislazione prevede la classificazione degli enti esteri sulla base dell’effettiva attività esercitata e quindi sulla base di un criterio sostanziale anziché di “sola regolarità formale”.

La Tassazione Internazionale degli ENP

Altri Stati invece, valutano i requisiti formali.

Principi Impositivi

Per quanto concerne **la base imponibile**, mentre per gli **enti residenti** vale il principio del **wwit**, per quelli **NP non residenti**, vale la regola della territorialità, sono cioè tassati per il solo reddito prodotto nel territorio dello Stato. Stessa cosa vale per i tributi indiretti. *Da un punto di vista generale e comparato, per quanto riguarda gli ENP, non vi è una disciplina specifica contro le doppie imposizioni, situazione questa che non consente la realizzazione del credito di imposta.*

La Tassazione Internazionale degli ENP

Principi Impositivi

Se da un lato quasi tutti gli Stati hanno predisposto discipline agevolative per gli ENP domestici, dall'altro **non hanno alcun interesse** ne preoccupazione per quelli cross-borders, poiché non hanno alcun vantaggio nel concederle, anzi ne impediscono spesso l'attività con normative più restrittive. Sono auspicabili accordi internazionali contro le doppie imposizioni anche per questi enti.

La Tassazione Internazionale degli ENP

Fiscalità Europea per i NPO

Il Trattato sull'Unione Europea TUE e il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea non prevedono alcuna competenza della UE sugli enti non profit. In ragione del principio di attribuzione (art. 5 TUE), la relativa competenza appartiene agli Stati membri, per una scelta di ordine politico a causa dello stretto collegamento tra attività degli enti non profit e **sistemi di welfare**. Purtuttavia la giurisprudenza della Corte di Giustizia è costante nello stabilire che la *competenza degli Stati membri deve essere esercitata nel rispetto dei principi di non alterare la concorrenza e del divieto di non discriminazione nonché di uguaglianza e di libera circolazione dei fattori produttivi.*

La Tassazione Internazionale dei ENP

Fiscalità Europea per i NPO

La **Corte di Giustizia** si è più volte occupata di contenziosi riguardanti enti non commerciali, **sostituendosi in materia**, ad una farraginoso ed anacronistica normativa contraria ai Trattati da parte degli Stati membri (deducibilità donazioni, aiuti di Stato). Sostanzialmente si rende necessario superare lo stallo creatosi in materia, dove ogni Stato bada solo a privilegiare quelle attività che apportano benefici alla collettività nazionale, compensando tramite la prestazione di servizi, la diminuzione di gettito.

ENTI NON COMMERCIALI

Riconoscimento ENC	RIMEDI	Fiscalità Europea
<p><i>Interessi confliggenti nel riconoscimento delle agevolazioni fiscali alle ONG o NP. Estere</i></p> <p>MANCANZA DI UTILITA' PER LO STATO OSPITE</p>	<p>Modifiche normative interne restrittive; convenzioni bilaterali e multilaterali contro le doppie impos.</p> <p>Clausole di esenzione per le NP estere; procedura amichevole ex art. 25 del modello OCSE</p>	<p>Il TUE e il TFUE non prevedono alcuna competenza specifica in materia di enti non profit, tale scelta è giustificata dal legame strettissimo tra attività degli Enc e i sistemi di welfare, tuttavia la Corte UE ha sancito che deve essere rispettato il principio di non discriminazione e di libera concorrenza.</p>

La Tassazione degli ENP

Enti c.li residenti art. 73 c.1 lett b	Enti non c.li residenti art. 73 c.1 lett. c	Enti c.li non res.ti art. 73 c. 1 lett. d	Enti non c.li non res. art. 73 c. 1 lett. d
artt. 81 e seguenti, ex art. 75 Tuir (bilancio)	artt. 143- 150 Tuir secondo art. 8 Tuir art. 145 (regime forfetario)	artt. 151- 152 Tuir (come residenti con conto economico per st.org.)	artt. 153- 154 Tuir

Servizi rivolti alla pubblica amministrazione (che non sono definibili SPL e si pongono al di fuori della disciplina dell'art. 113 del TUEL)	Servizi a rilevanza economica (art. 113 TUEL)	Servizi a rilevanza non economica (senza una normativa di riferimento dopo l'abrogazione dell'art. 113 bis del TUEL)
<ol style="list-style-type: none"> 1. Pulizie interne 2. Manutenzione verde pubblico 3. Illuminazione pubblica 4. Manutenzione strade 5. Manutenzione edifici (case, scuole, ecc) 6. Progettazione dei lavori pubblici 7. Direzione dei lavori pubblici 8. Formazione del personale 9. Edilizia residenziale pubblica - costruzione 10. Legale/contenzioso 11. Vigilanza e sicurezza del patrimonio comunale 12. Gestione entrate tributarie 13. Edilizia residenziale pubblica - gestione 14. Allestimenti mostre e impianti temporanei di pubblico spettacolo 15. Informatica 16. Riproduzione stampati 17. Gestione sito web 18. Progettazione urbanistica 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani 2. Affissioni e pubblicità 3. Servizio idrico integrato 4. Assistenza domiciliare 5. Refezione scolastica 6. Trasporti pubblici locali 7. Distribuzione gas 8. Trasporto scolastico 9. Gestione parchimetri 10. Strutture residenziali e di ricovero per anziani 11. Onoranze funebri 12. Servizi cimiteriali 13. Farmacie comunali 14. Distribuzione energia elettrica 15. Servizi di riabilitazione 16. Gestione asili nido 17. Facchinaggio 18. Gestione inceneritore 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Piscina comunale 2. Campi di calcio 3. Stadio comunale 4. Soggiorni estivi e/o invernali per anziani 5. Palazzetti dello sport 6. Palestre comunali 7. Informagiovani 8. Soggiorni estivi e/o invernali per ragazzi 9. Gestione parchi comunali 10. Teatri 11. Informazione e accoglienza turistica



Grazie per l'attenzione