



LEGIS AUDIT
AUDIT & CONSULTING FIRM

Il bilancio e la nuova fiscalità

Giampaolo De Simone

dottore commercialista – revisore legale

Università Parthenope – Napoli 10 febbraio 2022



Le ONG nel terzo settore

Le norme fiscali del Codice del Terzo settore

L'integrale recepimento della normativa del Terzo settore avverrà dal periodo d'imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea ai nuovi regimi fiscali previsti per gli Ets.

Con il recepimento delle norme fiscali del Codice del Terzo settore, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 102, comma 2, e dell'articolo 104, comma 2, del Dlgs 117/2017, saranno abrogate le disposizioni relative a:

- «a) gli articoli da 10 a 29 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, fatto salvo l'articolo 13, commi 2, 3 e 4;
- b) l'articolo 20-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600;
- c) l'articolo 150 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917»

Dalla de-commercializzazione alla prevalenza economica

Gli Enti che si iscriveranno al RUNTS, già ONLUS, passeranno da un regime di de-commercializzazione (per le attività di solidarietà sociale) e di non imponibilità (per le attività «connesse» commerciali), ad un sistema di nuove regole fondate su principi di prevalenza economica.



Breve cronistoria della normative a carattere fiscale

Evoluzione della normativa fiscale

<i>norma</i>	<i>descrizione</i>	<i>imposte dirette</i>	<i>IVA</i>	<i>note</i>
Legge n. 49/1987 art. 29	Normativa per le ONG, relativamente alle attività di cooperazione internazionale	esclusione / attività non commerciale	esclusione / attività non commerciale	tale norma, dapprima traslata anche nella legge 125/2014, sarà vigente sino al 31/12/2014.
Legge n. 49/1987 art. 14, co. 3			acquisto per successivo trasporto all'estero, non soggetto ad IVA	ratio: non "caricare" in capo alle ONG l'IVA sul costo del prodotto
D. Lgs. 460/1987	ONG = ONLUS di diritto.			Le norme del D.Lgs. 460 sono applicabili, ma ex art. 10, c. 8, sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative a OdV, ONG e Coop Sociali
D. Lgs. 460/1987 art. 150	1) att. Istituzionali "non costituiscono esercizio di attività commerciale"; 2) le attività "connesse" ancorché attività "commerciali" "non concorrono alla formazione del reddito imponibile"			Art. 10, comma 5, del Dlgs 460/1997 (condizioni di esercizio delle attività connesse a pena della perdita della qualifica di Onlus). Le attività connesse NON devono: 1) essere "prevalenti rispetto a quelle › istituzionali" e,2) i relativi proventi non superare il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.
DPR 633/1972 Art. 4			Decommercializzazione delle prestazioni di servizi e cessioni effettuate in conformità alle finalità istituzionali, (...) quelle connesse allo sport, ... Manifestazioni propagandistiche, (...) somministrazioni da parte di APS ex L. 287/1991	(dal 2024 ESENTI IVA)
Legge 125/2014	norma per la cooperazione internazionale		acquisto per successivo trasporto all'estero, non imponibile IVA	

legenda:

norme per le cooperazione internazionale



Le attività degli Enti del terzo settore

Le attività consentite agli ETS si distinguono in «attività di interesse generale» (elencate nell'art. 5 del CTS) ed «attività diverse» (art. 6 CTS).

L'attività di interesse generale

Si rimanda all'elenco delle attività (elencate dalla lettera *a*) alla lettera *z*).

Venuta meno la de-fiscalizzazione (già prevista nella legge 49/1987 e nella prima versione della legge 125/2014 – valida solo per le ONG) e venendo meno la de-commercializzazione per le attività istituzionali (ex articolo 150 Tuir, estesa a tutte le ONLUS), in ottemperanza alle nuove regole del CTS, la “commercialità” e la “non commercialità” delle attività di interesse generale degli Enti del Terzo settore sarà determinata dalla sussistenza di determinati parametri di natura quantitativa.

Le attività di interesse generale non commerciali

Si pone l'attenzione sul fatto che le entrate conseguite siano impiegate per il raggiungimento delle finalità dell'ente.

Art. 79, co.2:

ENTRATE \leq COSTI "EFFETTIVI" \longrightarrow

Art. 79 co. 2-bis

Per "costo effettivo", secondo l'interpretazione del Cndcec deve intendersi il "costo pieno", comprensivo dei costi diretti e indiretti di produzione dell'attività con imputazione della quota relativa ai costi generali dell'ente.

Tuttavia, eventuali margini sono tollerati entro certi limiti (le entrate possono essere maggiori alle spese per un massimo del 5%) e tempi (lo «sforamento» non può verificarsi per più di due anni consecutivi)

Le attività diverse

Le attività “diverse”, da intendersi sempre come attività di natura commerciale, sono disciplinate dall’articolo 6 che impone come condizione che l'atto costitutivo o lo statuto le consentano e siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale.

Il Decreto interministeriale del 19 maggio 2021, n. 107, a decorrere del 10/8/2021 ne disciplina criteri e limiti.

I ricavi delle attività diverse, per ciascun esercizio:

1. non devono superare il **30%** delle entrate complessive dell’Ets; o
2. non devono superare il **66%** dei costi complessivi dell’Ets .

Nei costi complessivi possono confluire i costi figurativi da indicare nel bilancio dell’ETS!!

Il criterio scelto – se a) o b) – deve essere definito dall’organo di amministrazione dell’Ente.



La natura dell'Ente

Dalla natura delle attività alla natura dell'Ente. Gli Ets commerciali (e non)

Se l'Ente svolge solo attività di interesse generale «in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo» (cioè con modalità non commerciali e quindi «svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi»):



Altrimenti.... Prova dell'art. 79, co. 5

Dalla natura delle attività alla natura dell'Ente. Gli Ets commerciali

L'articolo 79, comma 5,

«...assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali».

Attenzione!! Effetto retroattivo.

L'Ente diviene Ets commerciale con decorrenza retroattiva al periodo d'imposta in cui abbia assunto natura commerciale (articolo 79, comma 5-ter).!!!!

Gli Ets commerciali, matematicamente

Le Entrate delle Attività di interesse generale "commerciali"	
+	
le Entrate delle Attività diverse (che sono sempre commerciali)	
≥	
delle entrate derivanti dalle attività di interesse generale non commerciali	

Entrate da attività NON commerciale:

1. i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti (che non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni);
2. le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4; nelle stesse deve tenersi conto del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali;
3. l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Entrate da attività commerciale

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto (gli stessi corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità).



Un esempio numerico

ETS con due attività di interesse generale, quote associative, costi generali, donazioni, attività diverse						VERIFICA SECONDARIETA' ATTIVITA' DIVERSE		
ATTIVITA DI INTERESSE GENERALE		ATTIVITA DIVERSE	AREA NON COMMERCIALE					
Attivita 1	Attivita 2	varie	donazione	Quote associative	Ricavi Attività diverse	22		
Proventi/Entrate	10	12	22	10	15	Entrate complessive	69	
Costi effettivi	12	11,5	12	0	0	Costi complessivi	43,5	
+/-	-2	0,5	10	10	15	(compresi costi figurativi)		
Costo figurativi	8		(Attività dei volontari) (*)			Criteria per valutare la secondarietà delle attività diverse		
Proventi figurativi	8		(Attività dei volontari) (*)					
						a) Ricavi att. Diverse /Entrate complessive ≤ 30%		
						22 / 69 =	31,88%	
						No secondaria!		
						b) Ricavi att. Diverse /Costi complessivi ≤ 66%		
						22 / 43,5 =	50,57%	
						Si secondaria		
note:	Non commerciale:	Non commerciale:	Sempre commerciale	Sempre non commerciale	Sempre non commerciale			
commenti:	Entrate < Spese	Entrate > Spese ma nel range del 5%.	Le entrate delle attività diverse (22), sono sempre "commercials"	Le entrate da donazioni sempre non commerciali	i costi attengono alla gestione generale dell'Ets			
	I Costi sono calcolati nella accezione del full costing, comprensivo dei costi diretti e indiretti di produzione dell'attività con imputazione della quota relativa ai costi generali dell'ente.							
Valutazione dell'Ente:	Entrate non Commerciali		Entrate Att.1 + Att. 2 + Donazione + Q. assoc. + Prov. Figur.					
	Entrate Commerciali		Entrate da: Attività diversa					
=		Entrate non Commerciali	=	55	= 2,50	l'ETS è non commerciale		
=		Entrate Commerciali	=	22				

(*) Un esempio di costi figurativi e' dato dall'impiego di volontari iscritti nel registro di cui all'art. 17, comma 1, del decreto legislativo n. 117 del 2017, calcolati attraverso l'applicazione, alle ore di attivita' di volontariato effettivamente prestate, della retribuzione oraria lorda prevista per la corrispondente qualifica dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, cosi' come un esempio di proventi figurativi e' riferibile alla traduzione in termini economici dell'apporto che i volontari forniscono attraverso lo svolgimento della propria attivita' personale, spontanea e gratuita (allegato al DM 39/2020). Si rammenta che i costi figurativi concorrono a determinare il rispetto dei parametri indicati nel decreto sulle attività diverse di prossima emanazione ed i proventi figurativi concorrono a determinare la natura dell'ETS ai sensi dell'art. 79, c.5




La novella IVA

D.L. 146/2021, art. 5 co. 15- quater (convertito, con modificazioni, dalla legge 17/12/2021, n. 215)	“le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali” (...) “a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, (...)”
	“le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica (...)”
	“le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche (...)”
	“la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle 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 (...)”,

A decorrere dal 01.01.2024 esenti da imposta ex art. 1, co. 683 Legge di Bilancio 2022.

Per definire la procedura d'infrazione 2008/2010.

Entrate non commerciali

Erogazioni senza controprestazione		1) quote associative "partecipative"
		2) liberalità
		3) proventi del 5 per mille
		4) raccolta dei fondi
		5) contributi e sovvenzioni ai progetti da Enti privati e pubblici



Non si verifica il presupposto di imponibilità IVA e nulla cambia rispetto al passato

Le sovvenzioni ai progetti

Le sovvenzioni sono delle transazioni non sinallagmatiche riconducibili alla tipologia delle erogazioni liberali «condizionate».

Trattasi di erogazioni finalizzate al perseguimento di interessi di carattere generale propri della politica dell'Ente finanziatore.

Le norme che regolano i rapporti tra Ente finanziatore e beneficiario sono solo volte ad assicurare, previo controllo, che le somme erogate effettivamente siano destinate alle finalità perseguite.

Per questo richiede sia una rendicontazione finanziaria dell'azione (con spese eleggibili) oltre che ad una narrativa delle attività.

L'ente finanziatore (UE o altro soggetto, pubblico o privato) non appalta un'opera, ma partecipa con l'Ente al progetto condividendone lo spirito, co-finanziando: i costi portati a rendiconto sono rimborsati con la quota parte del co-finanziamento solo se "inerenti" e se facenti parte "del" progetto (*eleggibili*) e non siano rimborsabili all'Ente (così come a volte può capitare per l'IVA...).

Le sovvenzioni ai progetti

L'Agenzia Entrate ha affermato:

- che le sovvenzioni costituiscono nella sostanza “mere elargizioni di somme di denaro per il perseguimento di obiettivi di carattere generale”, a copertura dei costi sostenuti e pertanto assumono la natura di “movimentazione finanziaria” non configurandosi tra il beneficiario della sovvenzione e l'Ente finanziatore un rapporto sinallagmatico;

- che in assenza di un rapporto sinallagmatico, ne deriva quale conseguenza che il medesimo finanziamento “esula dal campo di applicazione dell'Iva per difetto del presupposto oggettivo” e che “nel caso in cui la pubblica amministrazione eroghi somme di denaro agendo secondo le disposizioni dell'art. 12 della legge n. 241 del 1990 (“Provvedimenti amministrativi attributivi di vantaggi economici”), detto riferimento normativo è sufficiente a qualificare le somme in questione come contributi pubblici, come tali privi di rilievo ai fini IVA. (...)”.

(cfr. Risoluzione 54/E del 24 aprile 2001, risoluzione 183/E del 11 giugno 2002, risoluzione 135/E del 23 giugno 2003, circolare 34/E del 21 novembre 2013).

Le sovvenzioni ai progetti

La sovvenzione, stante la natura di transazione non sinallagmatica riconducibile alla tipologia delle erogazioni liberali condizionate - essendo soggette a clausola di potenziale restituzione della sovvenzione per la quota non spesa (o non correttamente spesa) -, come chiarito dal principio contabile ETS OIC 35, debbono essere rilevate nell'attivo patrimoniale tra le disponibilità liquide e nel passivo tra i debiti per erogazioni liberali condizionate. Il debito verrà poi girato al rendiconto gestionale in funzione del venir meno della condizione.

Le sovvenzioni ai progetti

L'ente finanziatore (UE, AICS, o altro soggetto anche privato) non appalta l'opera, ma partecipa con la OSC/ONG al progetto condividendone lo spirito, co-finanziandolo e rimborsando solo le spese "inerenti" e "del" progetto (eleggibili), non rimborsabili all'Ente beneficiario (ad esempio l'IVA, se rimborsabile).

Le sovvenzioni ai progetti

2.1 Scritture contabili:

Al momento della erogazione in acconto per € 100.000,00:

Banca	a	debiti per erogazioni liberali condizionate	100.000,00
-------	---	---	------------

Al momento della imputazione al rendiconto gestionale per la quota parte dello stato di avanzamento del progetto (supponendo uno stato di avanzamento del progetto per € 85.000,00):

Debiti per erogazioni liberali condizionate	a	Contributi da Enti Pubblici	85.000,00
---	---	-----------------------------	-----------

Grazie dell'attenzione

Giampaolo De Simone

desimone@legisaudit.com

Legis Audit STP S.rl.

Società di revisione legale

www.legisaudit.com

