

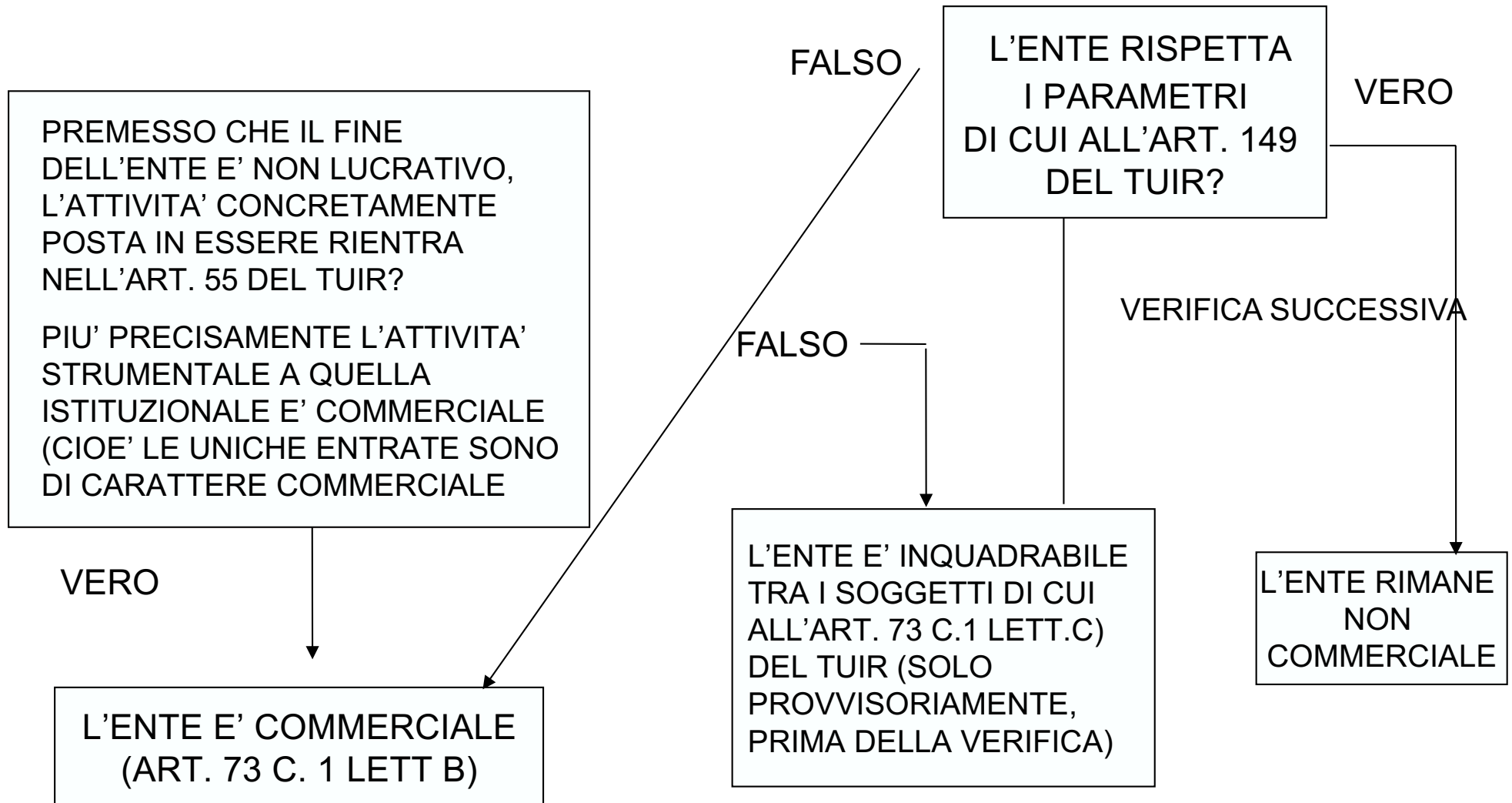
# ENTI DI FORMAZIONE

---

**Bologna**  
**15.03.2018**

*DOTT. GIAN MARIO COLOMBO*

ITER PER L'ANALISI DELLA NATURA DELL'ENTE (COMMERCIALE O NON COMMERCIALE)  
AI FINI DELL'INQUADRAMENTO TRIBUTARIO  
(Disciplina vigente)



## ENTE DI FORMAZIONE OGGI

ENTE NON COMMERCIALE	ENTE COMMERCIALE
ENTE NON COMMERCIALE, AI SENSI DELL'ART.73, COMMA 1, LETTERA C TUIR, CHE GESTISCE ATTIVITA' DI FORMAZIONE	ENTE COMMERCIALE, AI SENSI DELL'ART.73, COMMA 1, LETTERA B TUIR, CHE GESTISCE ATTIVITA' DI FORMAZIONE
IL REDDITO COMPLESSIVO DELL'ENTE E' DATO DALLA SOMMA DELLE DIVERSE TIPOLOGIE DI REDDITO (FONDIARIO, DI CAPITALE, DI IMPRESA, DIVERSI), DETERMINATE IN BASE ALLE PROPRIE SPECIFICHE REGOLE.	TUTTI I REDDITI CONSEGUITI CONFLUISCONO NEL REDDITO DI IMPRESA

## ENTE DI FORMAZIONE DOPO LA RIFORMA

ETS	IMPRESA SOCIALE
L'ATTIVITA' DI FORMAZIONE RIENTRA TRA QUELLE INDICATE ALL'ART. 5 DEL CTS	L'ATTIVITA' DI FORMAZIONE RIENTRA TRA QUELLE INDICATE ALL'ART. 2 DEL D.LGS. 112/2017
E' NECESSARIA LA VERIFICA DELLE CONDIZIONI DISCIPLINATE DALL'ART. 79 DEL CTS AL FINE DI QUALIFICARE L'ATTIVITA' SVOLTA COME COMMERCIALE O NON COMMERCIALE	L'ATTIVITA' DI IMPRESA ATTRAE TUTTE LE ALTRE ATTIVITA' SVOLTE AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO

**segue**  
**ENTE DI FORMAZIONE**  
**DOPO LA RIFORMA**

ETS	IMPRESA SOCIALE
SE SONO SODDISFATTE LE CONDIZIONI L'ENTE HA NATURA NON COMMERCIALE: L'ATTIVITA' ISTITUZIONALE DELLO STESSO NON E' IMPONIBILE AI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI	DETERMINAZIONE DEL REDDITO IMPONIBILE FISCALE CON METODO ORDINARIO (RICAVI-COSTI)
ATTIVITA' SECONDARIE PREVISTE DALL'ART 6 CTS E DISCIPLINATE DA DECRETO DI PROSSIMA EMANAZIONE HANNO NATURA COMMERCIALE	DETASSAZIONE UTILI CONSEGUITI A CONDIZIONE CHE GLI STESSI VENGANO ACCANTONATI A RISERVA INDIVISIBILE IN SOSPENSIONE DI IMPOSTA E PORTATI AD INCREMENTO DEL PATRIMONIO O UTILIZZATI PER LE FINALITA' ISTITUZIONALI ENTRO 2 PERIODI DI IMPOSTA

**segue**  
**ENTE DI FORMAZIONE**  
**DOPO LA RIFORMA**

ETS	IMPRESA SOCIALE
TASSAZIONE DELLE ATTIVITA' SECONDARIE IN BASE ALLE REGOLE ORDINARIE OPPURE CON REGIME FORFETTARIO PREVISTO DALL'ART. 80 CTS (SOLO SE ENTE HA NATURA NON COMMERCIALE)	
SE ENTE HA NATURA NON COMMERCIALE, IL REDDITO COMPLESSIVO E' DATO DALLA SOMMA DELLE DIVERSE TIPOLOGIE DI REDDITO	

**segue**  
**ENTE DI FORMAZIONE**  
**DOPO LA RIFORMA**

<b>ETS</b>	<b>IMPRESA SOCIALE</b>
SE L'ENTE HA NATURA COMMERCIALE, TUTTI I REDDITI CONSEGUITI CONFLUISCONO NEL REDDITO DI IMPRESA	

**CONSEGUENZE DEL  
PASSAGGIO DA ENTE  
COMMERCIALE AD ETS NON  
COMMERCIALE:**

**ESTROMISSIONE DEI BENI  
DELLA SFERA  
COMMERCIALE COME  
FORMA DI AUTOCONSUMO  
(ART 85 E 86 TUIR).  
REALIZZO AL VALORE  
NORMALE (ART 9 TUIR) DEI  
BENI DELL'ENTE  
COMMERCIALE CON  
CONSEQUENTE  
TASSAZIONE.**



**Tabella 1****Applicazione comma 2 articolo 79 del Decreto ETS**

Per ogni attività ex articolo 5 andrà verificata la seguente disequaglianza ex articolo 79, c. 2 DTS (La legge fa riferimento infatti alle "attività").

$$\text{TEST (1) = } \frac{\text{Corrispettivi utenti} + \text{Contributi PA (da accreditamento/convenzioni)}}{\text{Costi effettivi (no costi figurativi volontariato e no cessione gratuita di beni)}} \leq 1$$

Le variabili figuranti nel rapporto vanno tutte assunte secondo "competenza" (civilistica e fiscale); I costi che vi appaiono sono tutti da assumere in termini fiscali e non aziendalistici.

Esempio indeducibilità ammortamento appartamenti; indeducibilità 1/3 ammortamento uffici, accantonamenti ecc. Alcuni costi deducibili solo per "cassa" (es. compenso amministratori non pagati nell'esercizio di competenza) I "corrispettivi utenti" sono quelli corrisposti a seguito della prestazione di servizi; I "contributi PA" sono contributi corrispettivi a seguito della prestazione di servizi; Si escludono dal numeratore le sponsorizzazioni di cui all'articolo 79, c. 5. Non si tiene conto delle "raccolte di fondi" di cui all'articolo 7 (specialmente il comma 2 del medesimo). I medesimi non dovrebbero rientrare pure nel regime di tassazione forfetario. Il "costo effettivo", in base alla Relazione di Accompagnamento al Decreto, comprende i costi sia di diretta che di indiretta imputazione (in termini ovviamente monetari).

NB Se fossero ammessi i costi figurativi.

I costi "figurativi" del volontariato sono determinati in funzione non dei costi rimborsati in base a parametri; di cui all'articolo 17 del DTS bensì valorizzando la loro opera gratuita o in funzione della cessione gratuita di beni. Digressione: quanto maggiore è la presenza di volontari, tanto minore dovrebbe essere l'entità del corrispettivo pagato dagli utenti, argomentazione questa che permetterebbe in linea di principio di rispettare la disuguaglianza.

Per provarlo, ipotizzando CU = corrispettivo utenti; CP = contributi PA; CE = costi effettivi e CF = costi figurativi

$$\text{Test (1) = } [(CU + CP) / (CE + CF)]$$

Ipotizzando che  $-\Delta CA = +\Delta CF$ , si trova che il rapporto diviene pari a:

Delta Test = indipendente dall'esistenza di CF qualora la variazione di CU sia esattamente pari alla variazione di CF. Se vi sono invece "frizioni gestionali" o diseconomie di scala (rispetto ai volontari) è molto probabile che il test non venga superato e vale il contrario.

## Tabella 2

**Se l'ente "supera" il Test (1) l'Ente è NON COMMERCIALE ai sensi dell'articolo 79, c. 5 DTS** in quanto svolge in misura esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 (secondo i criteri di cui ai commi 2 e 3).

Conseguenza: il reddito è totalmente decommercializzato ai fini IRES (come per le ONLUS non società cooperative), fatta salva la tassazione dei redditi di fabbricati, di capitale o diversi (art. 79 c. 1).

### Se l'ente non "supera" il Test (1) va implementato il seguente successivo Test (2)

$\text{TEST (2)} = \frac{\text{Entrate comm. (attività non conformi c. 2 e 3 + attività ex art. 6) (2)}}{\text{Entrate non commerciali [conformi (1) c. 2, 3, 4 lett.b)] + contributi + liberalità + quote ass.+ valore normale dei beni e delle prestazioni ceduti gratuitamente}} < 1$
--

**Se il Test (2) è superato, l'ente diviene non commerciale ai sensi dell'articolo 79, comma 5 CTS.**

- I contributi in conto impianti non rilevano in quanto vengono sottratti dai costi ammortizzabili (di regola, salvo l'adozione di altro principio contabile), qualora le attività siano commerciali
- Applicazione regole ordinarie di determinazione del reddito del TUIR in capo a tali enti, con opzione per il forfait (art. 80)
- La tassazione degli immobili, dividendi, art. 6, e art. 5 (per attività commerciali) avverrà con le modalità peculiari degli enti non commerciali (3).

**Se l'ente non «supera» il Test (2) diventa commerciale.**

Note \_\_\_\_\_

Tutti i proventi (addendi del reddito imponibile) vengono tassati quali "redditi di impresa".

1) Non imponibili

2) Non rilevano i proventi da sponsorizzazioni (pur rimanendo commerciali)

3) La raccolta fondi occasionale non incide (art. 79, c. 4, lett. a)

# □ENTI NON COMMERCIALI DEL TERZO SETTORE (ART. 80) Imposte dirette

Attività svolte con modalità COMMERCIALI - Regime forfetario

Coefficiente di redditività (Art. 80 comma 1)

a. ricavi da prestazioni di servizi

- ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7%
- ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10%
- ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17%

b. ricavi da altre attività

- ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5%
- ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7%
- ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14%

# □ ENTI NON COMMERCIALI DEL TERZO SETTORE

Attività svolte con modalità COMMERCIALI - Regime forfetario  
(schema di calcolo)

## 1. Determinazione del reddito negli Enti del Terzo Settore (ART. 80)

Coefficiente di redditività su ricavi da prestazioni di servizi	..... euro
+ Coefficiente di redditività su ricavi da altre attività	..... euro
+ Plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi interessi, proventi immobiliari	..... euro
<hr/>	
<b>= REDDITO IMPONIBILE</b>	<b>..... euro</b>

## □ Regime forfetario degli enti non commerciali (ART. 145 TUIR) non applicabile agli ETS

Applicazione del coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali

a) attività di prestazioni di servizi:

1. fino a 15.493,71 euro, coefficiente 15 per cento;
2. da 15.493,71 euro a 309.874,14 euro, coefficiente 25 per cento;

b) altre attività:

1. fino a 25.822,84 euro, coefficiente 10 per cento;
2. da da 25.822,84 euro a 516.456,90 euro, coefficiente 15 per cento.

Si applica a (Art. 89):

Enti NON ETS, che, quindi, non sono iscritti nel Registro unico nazionale del terzo settore.