

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

2018

4

7

Passaggio da ente (non) commerciale a ETS o impresa sociale: implicazioni contabili e fiscali

15

Coop sociali del Terzo Settore: i chiarimenti del Ministero del Lavoro

19

Diniego dell'iscrizione all'anagrafe ONLUS

27

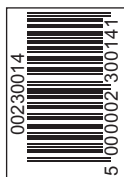
Coop lavoro: orario di lavoro e sanzioni in caso di violazione

31

Rassegna della prassi ministeriale 2017 in tema di enti non profit

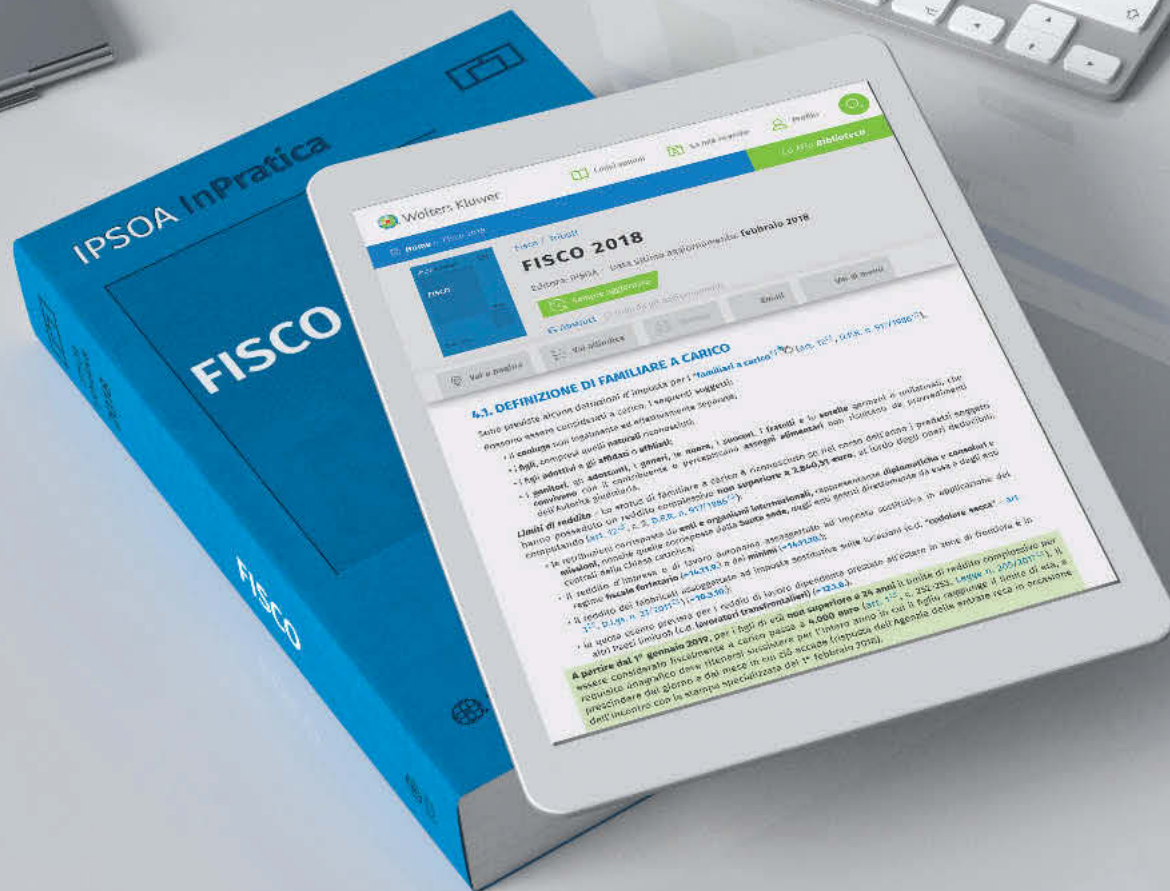
AGEVOLAZIONI E FINANZIAMENTI

- Asili nido
- Beni culturali



IPSOA InPratica FISCO è già on line

EDIZIONE 2018



Y48GACL

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con One|FISCALE per approfondire



Wolters Kluwer

ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

Riforma del Terzo Settore

Passaggio da ente (non) commerciale a ETS o a impresa sociale: implicazioni contabili e fiscali

Un problema sicuramente attuale, sul quale stanno riflettendo gli operatori e i loro consulenti, riguarda la valutazione delle implicazioni di carattere tributario (segnatamente imposte sui redditi perché ai fini IVA non dovrebbero originarsi mutamenti significativi) e contabili sottese al passaggio degli enti non commerciali (nella variegata veste tributaria che rivestono alla data attuale) nell'apposita categoria degli Enti del Terzo Settore (ETS) ovvero di imprese sociali.

L'articolo si propone di esplorare (in via introduttiva ma comunque incisiva) le conseguenze a ciò sottese cercando di porre sotto lente di ingrandimento i principali attori interessati alla questione.

di Gian Mario Colombo e Maurizio Setti

7

Riforma del Terzo Settore

Cooperative sociali enti del Terzo Settore: i chiarimenti del Ministero del Lavoro

Il Ministero del Lavoro, con una interessante nota, fornisce soluzioni operative a tre quesiti sulle cooperative sociali, in quanto enti del Terzo Settore e imprese sociali di diritto.

Le cooperative sociali sono obbligate a redigere il bilancio sociale? Sono tenute a nominare obbligatoriamente i sindaci? Possono svolgere attività di accoglienza e integrazione sociale dei migranti?

Il Ministero non solo risponde alle domande, ma individua il percorso normativo che consentirà di risolvere le problematiche relative all'applicazione, anche alle cooperative sociali, del D.Lgs. n. 112/2017 sull'impresa sociale.

di Sara Agostini

15

Anagrafe ONLUS

Diniego dell'iscrizione all'anagrafe ONLUS

La Corte di cassazione, con ordinanza n. 18486/2017, ha stabilito che non è ostativo al successivo controllo della Direzione Regionale dell'Agenzia delle entrate e, quindi, alla cancellazione dall'anagrafe dell'ONLUS, il fatto che al momento della produzione della documentazione attestativa, l'Ufficio non abbia proceduto a comunicare l'esito dell'esame della produzione, iscrivendo ugualmente l'ente nell'anagrafe unica delle ONLUS ex art. 11 D.Lgs. n. 460/1997.

di Salvatore Servidio

19

Lavoro

L'orario di lavoro e le sanzioni in caso di violazione

Ha fatto molto discutere la recente notizia relativa alla sottoscrizione, in Germania (Baden-Württemberg), di un accordo collettivo che, accanto ad aumenti salariali, ha introdotto una riduzione transitoria dell'orario di lavoro, a richiesta del lavoratore, motivata dalla necessità di assicurare la cura domestica di familiari anziani o bambini.

Con l'arrivo del lavoro agile, si fa strada nel nostro ordinamento la tendenza a disancorare la prestazione lavorativa dall'orario di lavoro per ancorarla ai risultati, nell'ottica di bilanciare le esigenze di vita-lavoro. L'orario di lavoro, come noto, rispecchia proprio le Direttive europee ed è, ancora oggi, oggetto di una ampia disciplina, non sempre chiara, la cui violazione può comportare importanti sanzioni, anche penali.

di Paola Polliani

27

Sommario

Enti non commerciali

Rassegna della prassi ministeriale 2017 in tema di enti non profit

Si presenta una panoramica dei numerosi interventi ministeriali emanati in materia di enti non profit nel corso dell'anno 2017, come sempre senza entrare nel merito delle interpretazioni emanate dall'Amministrazione, ma solo con l'intento di offrire una sintesi delle posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria.

di Paolo Ferri

31

Agevolazioni e finanziamenti

Le opportunità

... dallo Stato

56

... dallo Stato

58

... dalle Regioni

61

... dalle Fondazioni

65

a cura di Bruno Pagamici

Notiziario AIRCES

Notiziario

67

Agenda

Le scadenze di maggio 2018

73

COOPERATIVE E ENTI NON PROFIT

Fisco, contabilità, lavoro e finanziamenti

Coordinamento:

Laura Macrì - Responsabile servizio fiscale Federcoop Nullo Baldini Ravenna - Dottore Commercialista e Revisore Legale

Gian Mario Colombo - Dottore commercialista in Milano

Comitato di Redazione:

Gianni Bragaglia - Presidente AIRCES (Associazione italiana revisori legali dell'Economia Sociale)

Giannino Cascardo - Economista d'impresa

Laura Castaldi - Professore diritto tributario Università Siena

Patrizia Clementi - Responsabile ufficio Avvocatura Curia Arcivescovile Milano

Emanuele Cusa - Professore associato di diritto commerciale presso l'Università di Milano-Bicocca e Avvocato

Sebastiano Di Diego - Dottore commercialista e revisore legale dei conti; Professore a contratto di Economia e gestione delle imprese presso l'Università degli Studi di Camerino

Laura Iacone - Ministero Sviluppo economico

Guido Martinelli - Avvocato; Professore aggregato presso l'Università di Ferrara di "Legislazione sportiva"

Pier Luigi Morara - Avvocato

Monica Poletto - Presidente di CDO Opere Sociali; Dottore commercialista

Paola Polliani - Avvocato giuslavorista - Socio Avvocati Giuslavoristi Italiani (AGI)

Roberto Randazzo - Avvocato e Professore a contratto presso l'Università Commerciale "L. Bocconi"

Claudio Riciputi - Legacoop - Politiche del lavoro, relazioni industriali e previdenza

Marta Saccaro - Dottore commercialista

Maurizio Setti - Dottore commercialista

Editrice

Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile

Giulietta Lemmi

Redazione

Paola Boniardi, Lia Longo

Pubblicità



Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Fotocomposizione

Integra Software Services Pvt. Ltd.

Licenziato per la pubblicazione il 21 marzo 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli, ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsos Redazione Cooperative e Enti non profit
Casella postale 12055 - 20120 Milano
Tel. 02 82476.016
e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Amministrazione

Per informazioni su gestione abbonamenti, numeri, arretrati, cambi d'indirizzo, ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsos Servizio Clienti
Casella postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 824761 - Fax 02 82476.799
Servizio risposta automatica: Tel. 02 82476.999

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 745 del 24 novembre 2000.

Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.

Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n.1702

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l., Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI). Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it www.servizioclienti.wki.it

Italia

Annuale € 205,00

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento.

Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assoldatall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure



**L'unico portale
italiano di business
Information
per sapere tutto
e subito.**

- **NoRisk Visure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRisk Visure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

Powered by

 Cerved |  "InfoCamere" |  RIBES

Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 **Wolters Kluwer**

Passaggio da ente (non) commerciale a ETS o a impresa sociale: implicazioni contabili e fiscali

di **Gian Mario Colombo** e **Maurizio Setti**

L'approfondimento

Un problema sicuramente attuale, sul quale stanno riflettendo gli operatori e i loro consulenti, riguarda la valutazione delle implicazioni di carattere tributario (segnatamente imposte sui redditi perché ai fini IVA non dovrebbero originarsi mutamenti significativi) e contabili sottese al passaggio degli enti non commerciali (nella variegata veste tributaria che rivestono alla data attuale) nell'apposita categoria degli Enti del Terzo Settore (ETS) ovvero di imprese sociali. L'articolo si propone di esplorare (in via introduttiva ma comunque incisiva) le conseguenze a ciò sottese cercando di porre sotto lente di ingrandimento i principali attori interessati alla questione.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

Obbiettivo dell'articolo è quello di affrontare alcune fattispecie che si presenteranno nel passaggio dall'attuale qualifica fiscale di ente (non) commerciale a quello di ente del Terzo Settore, soprattutto sul piano della imposizione diretta (e contabile), e, in special modo, dell'origine di atti impositivi in precedenza mai posti in disamina.

L'intervento, che indagherà fattispecie considerate di ragionevole diffusione (si pensi, ad esempio, ai rami degli enti religiosi), dovrebbe far emergere la necessità di un pronto intervento, volto anche a

evidenziare la necessità di chiarificazioni da parte dell'Agenzia delle entrate.

I gruppi di partenza e di arrivo (insiemi di fattispecie)

Si riportano di seguito, entro appositi prospetti di sintesi, le corrispondenze fra i dati di partenza (relativi, cioè alla sistemazione attuale) di ciascuna delle tipologie di enti considerati, con i dati di arrivo (obbligatori od opzionali), derivanti dalla riforma, evidenziandone gli aspetti di problematicità¹.

Allo scopo di istituire la relazione fra il comparto delle attività e passività dell'attività esercitata (a livello di partenza) si potranno utilizzare due alternative:

- la tenuta di una contabilità separata evidenziante la distinta gestione dei fatti amministrativi, qualora l'ente non appartenga al novero di quelli di cui all'art. 73, comma 1 lett. b) T.U.I.R.; tale contabilità separata andrebbe estesa ad ognuna delle attività "di interesse generale" disciplinate dall'art. 5 del D.Lgs. n. 117/2017 (questione questa approfondita specificamente nel prosieguo);

Gian Mario Colombo - Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Maurizio Setti - Dottore Commercialista in Rovereto

Nota:

- ¹ Il legame (unidirezionale) che si trova rappresentato dalle frecce qualifica una relazione matematica di tipo "suriettivo", nel senso che i componenti dell'insieme di destinazione possono essere raggiunti da più di una freccia di partenza rispetto a quello di arrivo.

- un'unica contabilità debitamente integrata con le precisazioni richieste dalla normativa tributaria (imposte dirette) così come consentito dalla risoluzione n. 86/E/2002².

La relazione fra l'insieme di partenza e di arrivo

Partendo dalle condizioni riproposte nella Tavola n. 1, verrà successivamente fornita una sintesi delle principali problematiche legate al passaggio in discussione, sia sotto il profilo fiscale (Tavole n. 2 e n. 3) che contabile (Tavola n. 4).

Nella Tavola n. 3 si riportano, a titolo indicativo, alcune ipotesi di soluzione, che hanno bisogno di una conferma ufficiale, data la novità e complessità delle norme.

Giova rimarcare che i conteggi e le comparazioni riportati nelle Tavole nn. 2, 3 e 4 sono stati sviluppati ai soli fini reddituali, potrebbe darsi il caso che l'attività non commerciale svolta dall'ETS sia rilevante ai soli fini IVA, ad esempio, quando essa è finanziata da risorse pubbliche.

Su questo punto si rinvia alla circolare n. 34/E/2013⁴ con la quale è stata analizzata tutta la complessa casistica del trattamento ai fini IVA dei contributi pubblici.

Potrebbe darsi il caso, quindi, che si venga ad instaurare una dicotomia tra il trattamento ai fini IVA dei contributi pubblici e quello reddituale (nonché, per derivazione, IRAP). Non viceversa, perché i contributi, ai sensi dell'art. 79, comma 4, lett. b) del D.Lgs. n. 117/2017, non dovrebbero concorrere alla imposizione reddituale IRES.

Per l'impresa sociale, invece, è noto che tutta l'attività posta in essere sarà oggettivamente commerciale,

Note:

- 2 Si confronti in proposito anche G.M. Colombo, "Contabilità e bilancio degli Enti del Terzo Settore (ETS)", in *Corr. Trib.*, n. 1/2018, pag. 61 ss.
- 3 Si tratta in questo caso di una corrispondenza bi-direzionale (detta anche in termini tecnici "biattiva"), nel senso che ogni elemento dell'insieme di arrivo trova una e una sola corrispondenza con un elemento dell'insieme di partenza.
- 4 Cfr. G.M. Colombo e M. Gelmetti, "Contributi ai fini IVA: criteri interpretativi delle Entrate", in *Enti non Profit*, n. 2/2014.

Tavola n. 1 - Insieme di partenza/arrivo³

Insieme di partenza	Insieme di arrivo
Enti commerciali art. 73, c. 1 lettera b)	Impresa sociale ETS non commerciale ETS commerciale Permanenza nell'alveo attuale
ONLUS (per opzione e di diritto tranne coop.e sociali)	Impresa sociale ETS non commerciale ETS commerciale
Cooperative sociali	Impresa sociale
APS e ODV	Immagine biunivoca (nulla cioè muta)
Enti non commerciali articolo 73, comma 1, lettera c)	Impresa sociale ETS non commerciale ETS commerciale Permanenza nell'alveo attuale
Ente religioso (in particolare il suo ramo ex-ONLUS)	ETS non commerciale ETS commerciale
Enti non residenti (articolo 73, comma 1 lettera d)	Applicazione analogica (circolare Agenzia Entrate 26.06.2006 n. 24/E)

Tavola n. 2

Principali problematiche (fiscali) legate al mutamento (passaggio) di veste fiscale.	
1	Poste tributarie in sospensione di imposta (esempio quote costanti residue delle plusvalenze e sopravvenienze attive) riferimento articoli 87-88 TUIR.
2	Svalutazione crediti forfettarie dedotte
3	Poste in sospensione di imposta rafforzata o temprata. Fra le prime le vecchie riserve di contributi accantonate a patrimonio ante 1994; vecchie riserve condono tombale ex legge 413/91; Tra le seconde le riserve di rivalutazione monetaria a pagamento eccetto rivalutazione del 1975.
4	Tematica dell'"autoconsumo", soprattutto in punto di beni immobili ma più in generale dei beni strumentali all'esercizio dell'attività di impresa (settore commerciale), La questione si pone anche ai fini IVA.
5	Pro-rata ex articolo 19-bis 2 del DPR 633/72 a fronte del passaggio, con IVA esente (operazione autoconsumo) e quantificazione del costo.
6	Solo per le ONLUS il problema della devoluzione del patrimonio a fronte della loro estinzione qualora non trovino collocazione o tra le imprese sociali ovvero tra gli ETS.

Tavola n. 3 - Ipotesi di soluzione

1	Se l'ente acquisisce la veste di impresa sociale ovvero di ETS svolgente attività commerciale, non dovrebbero porsi problemi di sorta: tutto continua come nel passato (tassazione ad esempio per quinti ecc.); Diversamente scatta la tassazione nell'esercizio di mutamento della veste fiscale in corrispondenza al valore residuo dei fondi in questione.
2	Si è inclini a ritenere applicabile la stessa risposta di cui al punto precedente.
3	Dovrebbero continuare ad essere monitorate nella sfera dell'attività di impresa e cioè nella fattispecie di acquisizione della veste di impresa sociale o di ETS svolgente attività commerciale. Il problema non si pone ovviamente per gli enti in regime di contabilità semplificata o forfettaria in relazione ai quali tali fondi (oggi) sono inesistenti. In proposito, per un supporto, si confronti la risoluzione Agenzia Entrate 07.03.2016 n. 27/E per quanto attiene alle riserve di rivalutazione monetaria.
4	Trattasi di un problema "serissimo", nel riflesso che qualora l'ente dovesse superare il test di cui all'articolo 79 commi 2 e 3, di fatto non svolgerebbe più attività commerciale e pertanto, ai fini reddituali, occorre procedere alla tassazione dell'eventuale autoconsumo. Ai fini IVA nella fattispecie in cui l'attività, ad esempio, pur rimanendo nella sfera IVA, passa da imponibile ad esente oppure addirittura viene cessata la partita IVA.
5	Il problema si pone a seguito dell'origine di pro-rata IVA a seguito dell'operazione di autoconsumo, specialmente interessante la sfera dei beni immobili. Le modalità di quantificazione degli importi a debito sono stabiliti dall'articolo 19-bis del DPR 633/72.
6	Su questa questione dedicheremo un apposito paragrafo.

trattandosi di impresa vera e propria, per cui difficilmente si assisterà alla dicotomia di cui ora è cenno. Ecco ora le principali problematiche sottese al mutamento della veste fiscale (ripercussioni sul piano contabile), con la considerazione della contabilità separata⁵.

Un caso di scuola potrebbe essere quello in cui l'ente, prima di assumere la nuova veste fiscale (ed approdare, ad esempio, tra gli ETS) abbia contabilizzato come fatture da emettere importi da conseguire a titolo di sponsorizzazioni o proventi da attività di pubblicità. Se l'ente approderà fra gli ETS (e, poniamo, porrà in essere un'unica attività rispettante i requisiti di cui all'art. 79, commi 2 e 3, del Decreto), ci si interroga se al momento dell'incasso di tale sponsorizzazione essa sia tassata quale "reddito diverso" oppure debba essere acquisita a tassazione nel conto economico del periodo d'imposta anteriore alla trasmutazione.

Nella Tavola n. 5 esaminiamo la corrispondenza fra le varie fattispecie.

Passaggio ad un regime forfetario (e viceversa)

Il sistema di raccordo fra l'insieme di partenza e quello di arrivo può comportare l'opzione, in seno all'insieme di destinazione di un regime forfetario di determinazione del reddito (e dell'IVA). I riferimenti sono, al riguardo, l'art. 86 del Decreto n. 117/2017 e 80 stesso Decreto.

Nota:

5 Schema operativo ausilio contabilità separata.

Attività Alfa art. 5	rispetto parametri art. 5, commi 2 e 3
Attività Beta art. 5	rispetto parametri art. 5, commi 2 e 3
Attività Gamma art. 5	rispetto parametri art. 5, commi 2 e 3
Attività Teta art. 5	no rispetto parametri art. 5, commi 2 e 3
Attività Sigma art. 5	no rispetto parametri art. 5, commi 2 e 3
Attività Tau art. 5	no rispetto parametri art. 5, commi 2 e 3

Potrà non sussistere autoconsumo se i beni (immobili o comunque strumentali) afferiscono alle attività Teta, Sigma e Tau e a condizione che:

Entrate commerciali Teta + Entrate commerciali Sigma + Entrate commerciali Tau > Entrate attività Alfa + Entrate attività Beta + Entrate attività Gamma.

Tavola n. 4

Principali problematiche contabili legate al mutamento di veste fiscale.		
Insieme di partenza	Insieme di arrivo	conseguenze contabili
Enti commerciali art. 73, c. 1 lettera b) (contabilità ordinaria)	Impresa sociale ETS non commerciale ETS commerciale Permanenza nell'alveo attuale	ordinaria cronologica e sist. ordinaria ordinaria
ONLUS (per opzione e di diritto tranne coop.e sociali)	Impresa sociale ETS non commerciale ETS commerciale	ordinaria ordin. o semplificata ordinaria
Cooperative sociali (ordinaria): nessuna modificazione	Impresa sociale	ordinaria
APS e ODV	Immagine biunivoca (nulla cioè muta)	nella maggior parte dei casi sarà sempl.
Enti non commerciali articolo 73, comma 1, lettera c)	Impresa sociale ETS non commerciale ETS commerciale Permanenza nell'alveo attuale	ordinaria cronologica e sist. ordinaria ordinaria
Ente religioso (in particolare il suo ramo ex-ONLUS)	Impresa sociale ETS non commerciale ETS commerciale	ordinaria cronologica e sist. ordinaria
Enti non residenti (articolo 73, comma 1 lettera d)	Applicazione analogica (circolare Agenzia Entrate 26.06.2006 24/E)	vedere sopra