

Convegno del 03/05/2024  
Giornata di studio  
**Enti ecclesiastici**  
riforma del terzo settore

# ENTI ECCLESIASTICI

PROFILI AMMINISTRATIVI - CONTABILI - FISCALI del ramo ETS

Dott. Marco Procida  
Presidente Commissione di studio «Terzo Settore» dell'ODCEC di Siracusa

# ATTIVITA' CHE SVOLGONO

## ISTITUZIONALE ( Mission )

### **Art. 16 lettera a) L.222/1985**

Attività di religione o di culto dirette alla cura delle anime, alla formazione del clero, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana

**( Attività prevalente )**

## DIVERSE

### **Art. 16 lettera b) L.222/1985**

Assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro (possono essere ricomprese o no tra quelle di interesse generale di cui all'art. 5 D.Lgs 117/2017 );

Attività non ricomprese nell'elenco delle attività di interesse generale ( art. 5 D.Lgs. 117/2017 ) e, pertanto, non possono entrare nel Ramo terzo Settore

**GLI ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI, IN QUANTO PERSEGUONO FINI DI RELIGIONE E DI CULTO, SONO CONSIDERATI DAL PUNTO DI VISTA FISCALE, ENTI NON COMMERCIALI.  
NON HANNO INFATTI PER OGGETTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE L'ESERCIZIO DI ATTIVITÀ COMMERCIALI.**

# ENTI ECCLESIASTICI E ENTI DEL TERZO SETTORE ( ETS D.Lgs. 117/2017 ) L'ente ecclesiastico non può essere ETS

## ► Enti ecclesiastici : elementi essenziali

- a) fine di religione e culto irrinunciabile;
- b) assoggettamento di norme di diritto canonico.

Problema: attività non prevista tra quelle di «interesse generale» indicate dall'art. 5 D.lgs. 117/2017 ( es. prestazioni sanitarie, educazione e formazione professionale, accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti ecc... )

- Come per le ONLUS il legislatore ha previsto quale soluzione per gli enti ecclesiastici la possibilità di costituire un **ramo** che possa esercitare le attività di «interesse generale» ( art. 5 D.lgs. 117/2017 ), ma pone tre condizioni:
- **1) adozione di un regolamento specifico per le attività di interesse generale e attività diverse; (vedi Cei-**
- **modelli per la costituzione di “ramo” ETS o impresa sociale e per l’atto di adozione del regolamento e costituzione del patrimonio destinato )\***
- **2) costituire un patrimonio destinato;**
- **3) tenere separatamente le scritture contabili.**
- Aspetto interessante: per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli artt. 5 e 6 , gli enti religiosi civilmente riconosciuti rispondono nei limiti del patrimonio destinato.

\* Per le onlus il regolamento era previsto dalla Circolare n.168 del 26/06/1998 del Min. Finanze

# COSTITUZIONE DEL PATRIMONIO DESTINATO (1)

(aspetti principali di cui all'art. 4 comma 3 D.Lgs. 117/2017 )

- ▶ 1) Individuazione ed elencazione dei beni necessari per esercitare le attività previste dal ramo terzo settore;
- ▶ 2) Valorizzazione corretta dei beni per poterli iscrivere in bilancio.

Si possono presentare 2 ipotesi :

Le attività che l'ente religioso intende gestire sono avviate contestualmente alla costituzione del ramo

Le attività che l'ente religioso intende gestire all'interno del ramo sono già esistenti

Nel secondo caso la costituzione del patrimonio destinato dovrà fare riferimento a quanto risulta dalle scritture contabili dell'ente ecclesiastico.

I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento anche con atto distinto ad esso allegato.

## COSTITUZIONE DEL PATRIMONIO DESTINATO (2)

(aspetti principali di cui all'art. 4 comma 3 D.Lgs. 117/2017)

- ▶ Osservanza del principio di congruità tra risorse conferite e attività da svolgere;
- ▶ **NEL RAMO**: inclusione di tutti i beni mobili ( denaro, titoli ) e immobili, ed il complesso dei rapporti giuridici inerenti l'attività di rilevanza sociale da svolgere a garanzia dei creditori;
- ▶ **NELL'ENTE**: esclusione di tutti quei beni ritenuti essenziali per la sopravvivenza e l'esercizio di attività di religione e di culto;

Riflessione: la scelta del patrimonio destinato è diversa nei due casi di esistenza o meno del ramo ONLUS nel momento di costituzione del ramo ETS.

Le problematiche maggiori riguardano la scelta di inserire nel ramo ETS i beni immobili di proprietà dell'ente religioso nei quali viene svolta l'attività di interesse generale ( atto giuridico che lega i due patrimoni nel caso di inserimento, eventuali esistenze di legati testamentari, poter inserire le quote d'ammortamento, dividere gli immobili che hanno la chiesa annessa ... ).

# CONTABILITA' SEPARATA (1)

- ▶ A) Esigenza interna: fornire informazioni all'organo direttivo su ogni singola attività per effettuare scelte appropriate di Governance aziendale ;
  - ▶ B) Obbligo normativo;

- 1) Art. 144 comma 2 tuir: « Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata»;
- 2) Art. 3 D.lgs 460/97 sulle ONLUS che così recita : « Per l'attività commerciale esercitata gli enti non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata»;
- 3) Art. 87 n.4 del D.lgs 117/2017 ( Codice terzo settore ): « In relazione all'attività commerciale esercitata, gli enti del terzo settore non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata»;

# Tenuta della contabilità separata (2)

## Esempio: contabilità ordinaria

- ▶ L'Agenzia delle entrate con la risoluzione 13 marzo 2002 n.86/E, ha stabilito che *la tenuta di una contabilità separata non prevede, l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.*
- ▶ *Tale soluzione è stata ripresa nella Relazione illustrativa al D.lgs n.117/2017 che ribadisce che non è necessario istituire un libro giornale ed un piano di conti separato per ogni attività, ma è sufficiente un piano dei conti dettagliato nelle singole voci che permetta di distinguere le movimentazioni relative ad ognuna delle attività esercitate.*
- ▶ *Anche la giurisprudenza costante di legittimità ritiene sufficiente, per adempiere all'obbligo legale della separazione contabile, una chiara distinzione tra i fatti amministrativi ( monetari-finanziari ed economici ) relativi all'attività istituzionale e quelli riguardanti l'attività commerciale, in quanto comunque sarebbe garantita la ratio legis di assicurare la trasparenza e la divisione tra le differenti attività.*

# IL PROBLEMA DEI COSTI PROMISCUI (1)

Quando si pone? Spese che non è possibile scindere perché riferite contemporaneamente all'attività commerciale e a quella istituzionale. Tipico esempio le utenze, ( luce, gas, telefono, Ecc... ) materiali di consumo, ( cancelleria, materiali di pulizia, ecc... ), utilizzati nello svolgimento dell'una e dell'altra attività. Identico discorso potrebbe farsi per le manutenzioni, gli ammortamenti di beni strumentali utilizzati promiscuamente, i costi del personale ( es. amministrativo ) impiegato ora nell'attività commerciale, ora nell'attività istituzionale.

- ▶ A) La norma : art. 144 Tuir comma 4 che stabilisce : Le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto.
- ▶ B) Esempio:
  - ricavi attività commerciali: Euro 2.000,00;
  - entrate attività istituzionale: Euro 1.000,00;
  - costi promiscui commerciali/istituzionali: Euro 500,00

(esempio: spese energia elettrica utilizzata presso la sede dell'ente dove vengono svolte le due attività )

Si effettua il rapporto :  $2.000,00 / (2.000,00 + 1.000,00) = 67\%$

Dei costi promiscui (euro 500,00) il 67% è attribuibile all'attività commerciale ( euro 335,00 ), il 33% all'attività istituzionale ( euro 165,00 ).

# NORMATIVA IVA PER I COSTI PROMISCUI (2)

( ART. 19 comma 4 DPR 633/72)

- ▶ Ai fini IVA bisogna tenere ben presente i costi promiscui, cioè di quegli acquisti di beni e servizi destinati ad essere utilizzati parzialmente sia per attività soggette ad iva ( commerciali ) sia per quelle non soggette ( istituzionali );
- ▶ L'art. 19 comma 4 DPR 633/72 prevede che l'imposta per questi acquisti sia detraibile in proporzione all'incidenza delle attività soggette ad IVA, determinata secondo criteri oggettivi coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati; ( **mentre quindi esiste un criterio unico per le imposte dirette, dettato dall'art. 144 comma 4 del TUIR, non è così per l'IVA** )
- ▶ In mancanza di un solido criterio di ripartizione, secondo la Risoluzione dell'agenzia delle entrate n. 137 dell'08/09/1998, è possibile utilizzare lo stesso criterio utilizzato ai fini IRES ( **art. 144 comma 4 del TUIR** );
- ▶ La Risoluzione ministeriale n.86/E del 13/03/2002 ammette, in modo pratico, che durante l'anno possa applicarsi provvisoriamente la percentuale di detraibilità dell'anno d'imposta precedente e poi provvedere in sede annuale al conguaglio.

# INQUADRAMENTO TRIBUTARIO ETS (ART. 79 CTS) (1)

( ramo dell'ente ecclesiastico )

Premessa: la commercialità dell'ente del terzo settore viene valutata per ogni esercizio finanziario.

## ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE (ART. 5)

- a) Attività svolte a titolo gratuito;
- b) Attività svolte dietro corrispettivi che non superano i costi effettivi

## ATTIVITA' DIVERSE (ART. 6) e DM lavoro del 19/05/21

- a) Strumentali alle attività di interesse generale;
- b) Secondarietà : si distinguono 2 ipotesi

**Si considerano comunque attività non commerciali quelle qualora i ricavi non superano di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi**

# INQUADRAMENTO TRIBUTARIO ETS (ART. 79 CTS) (2)

( ramo dell'ente ecclesiastico )

► ATTIVITA' DIVERSE ( secondarietà ):

- 1) I ricavi da attività diverse non sono superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del terzo settore;
- 2) I ricavi da attività diverse non sono superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del terzo settore;

L'ente può scegliere uno dei 2 criteri: la scelta dovrà essere indicata nella relazione di missione o in un'annotazione in calce al rendiconto di cassa o nella nota integrativa al bilancio.

# INQUADRAMENTO TRIBUTARIO ETS (ART. 79 CTS) (3)

( ramo dell'ente ecclesiastico )

- Sforamento delle percentuali ( 30% o 66% ):



Il legislatore ha previsto una possibilità di ravvedimento per rientrare nei parametri senza l'applicazione immediata di sanzioni. Nei 30 giorni seguenti all'approvazione del bilancio, occorre inviare apposita segnalazione al RUNTS.



L'ente è tenuto a riequilibrare il rapporto tra attività di interesse generale e secondarie entro l'esercizio successivo. In caso di omessa segnalazione o mancato rispetto delle percentuali nel successivo esercizio, viene disposta da parte del RUNTS **la cancellazione dal registro stesso.**

# INQUADRAMENTO TRIBUTARIO ETS (ART. 79 CTS) (4)

( ramo dell'ente ecclesiastico )

- ▶ Che vuol dire riequilibrio delle percentuali previste che farebbe perdere il requisito della secondarietà alle attività diverse ?
- ▶ Nel caso in cui si fosse scelto il criterio secondo il quale i ricavi derivanti da attività diverse non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del terzo settore e la percentuale piuttosto del 30% è del 40%, nell'esercizio successivo tale percentuale non può essere superiore al 20%;
- ▶ Stesso discorso vale per lo sforamento dell'altra percentuale del 66%;

## FISCALITA' DEGLI ETS - imposte dirette ( FISCALITÀ SOSPESA - art. 104 comma 2 D.lgs 117/2017)

- ▶ Le norme fiscali riguardanti l'imposizione diretta ( titolo X, artt. 79 e 80 ) saranno applicabili agli ETS dal 1° gennaio dell'anno successivo al verificarsi di 2 eventi :
- ▶ 1) operatività del RUNTS ( dal 23/11/2021 );
- ▶ 2) autorizzazione della commissione UE ( **al momento non è ancora pervenuta** );



**Se entro il 31/12/2024 dovesse arrivare l'autorizzazione della commissione UE le norme fiscali si applicheranno dal 01/01/2025.**

# FISCALITA' DEGLI ETS - imposte indirette ( FISCALITÀ non sospesa -art. 82 d.lgs 117/2017 )

- ▶ Sono in vigore le norme previste dall'art. 82 del d.lgs n.117/2017 che riguardano le agevolazioni in materia di **applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastali** ( trasferimento a titolo oneroso di beni immobili allo scopo di favorire l'acquisizione e la formazione del patrimonio immobiliare degli ets, a condizione che in quegli immobili vengano esercitate attività di interesse generale di cui all'art. 5 d.lgs 117/2017 ). Tali imposte vengono applicate **in misura fissa** e gli immobili devono essere utilizzati per almeno 5 anni per le attività previste dall'art.5;
- ▶ Applicazione di **imposta di registro, ipotecaria e catastale** in misura fissa agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione, o trasformazione poste in essere da enti del terzo settore;

# FISCALITA' DEGLI ETS

## ( FISCALITÀ non sospesa -art. 82 d.lgs 117/2017 )

- ▶ E' prevista anche l'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti, documenti, istanze, contratti e le copie dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni e le attestazioni posti in essere o richiesti dagli enti del terzo settore;
- ▶ IMU: Art. 82 comma 6 D.Lgs. n.117/2017 : tale norma **esenta dall'IMU** per gli immobili posseduti e utilizzati in modo diretto dagli ETS non commerciali per l'esercizio esclusivo di attività istituzionali (di religione o di culto/di interesse generale ) qualora siano svolte **con modalità non commerciale**. In astratto nulla cambia con il Codice del Terzo Settore rispetto alla normativa attualmente vigente.

## FISCALITA' DEGLI ETS (1)

( FISCALITÀ non sospesa -art. 82 comma 8 d.lgs 117/2017)

### IRAP

- L'art. 82 comma 8 del d.lgs n.117/2017 prevede che le regioni e le province autonome di Trento e Bolzano possono disporre nei confronti degli ETS la riduzione o l'esenzione dell'IRAP nel rispetto della normativa europea e degli orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione europea.



Ecco le regioni che attualmente sono intervenute aggiornando le proprie normative: Valle d.Aosta ( esenzione ETS), Bolzano -provincia autonoma ( esenzione ETS ), Lombardia ( esenzione ODV iscritti al RUNTS e esenzione Onlus che hanno perso la qualifica con l'iscrizione al RUNTS), Friuli - Venezia Giulia ( esenzione tutti ETS), Sardegna ( esenzione per ONLUS e enti che hanno perso la qualifica con iscrizione RUNTS ), Piemonte ( aliquote agevolate per tipologia di ente), Puglia ( esenzione per ONLUS ed enti iscritti al RUNTS come ODV e APS ), Emilia - Romagna ( esenzione solo per ONLUS e ODV iscritti al RUNTS ),Basilicata ( riduzione Irap per ETS ), Lazio ( esclusione addizionale IRAP per ETS )

## FISCALITA' DEGLI ETS (2)

( FISCALITÀ non sospesa -art. 82 comma 8 d.lgs 117/2017)

### ESENZIONI IRAP - SICILIA

- ▶ Per la **Sicilia** la legge regionale n. 3 art. 81 del 31/01/2024, e il decreto dell'assessorato regionale all'economia ( decreto n.28 del 04/04/2024 ) che ha dato attuazione alla norma, hanno così previsto:
- ▶ 1) ai soggetti di cui all'art. 10 del d.lgs 04/12/1997 n.460 ( decreto sulle ONLUS ) iscritti nei registri delle Organizzazioni di Volontariato ( ODV ) e delle Associazioni di Promozione Sociale ( APS ) e delle ONLUS alla data del 23/11/2021;
- ▶ 2) agli enti iscritti al RUNTS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, anche nelle seguenti ipotesi:
- ▶ a) perdita della qualifica di ONLUS dell'elenco dell'anagrafe della direzione regionale, pubblicato sul sito dell'agenzia delle entrate, a seguito dell'iscrizione al RUNTS;
- ▶ b) trasferimento automatico al RUNTS secondo le modalità previste dal decreto direttoriale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n.561 del 26/10/2021;
- ▶ c) ODV e APS di nuova iscrizione al RUNTS non compresi in processi di trasmissioni da precedenti registri.

## LE ESENZIONI IVA DELLE ONLUS NEL PASSAGGIO A ENTI DEL TERZO SETTORE

### Criticità

- ▶ Tale tema è stato trattato dalla Fondazione Nazionale dei commercialisti ( 21/03/2024 );  
Con il d.lgs n.460/97 ( ONLUS ) è stata estesa la possibilità alle ONLUS di emettere fatture in esenzione IVA per determinate attività aventi rilevanza sociale:
- ▶ 1) Art. 10 DPR 633/72 n.15 : prestazioni di trasporto di malati ecc...;
- ▶ 2) Art. 10 DPR 633/72 n. 19 : prestazioni di ricovero e cura ecc...;
- ▶ 3) Art. 10 DPR 633/72 n. 20 : prestazioni educative dell'infanzia ecc...;
- ▶ 4) Art. 10 DPR 633/72 n. 27-ter : prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare ... in favore di anziani, inabili adulti, tossicodipendenti, malati di AIDS, handicappati...
- ▶ Secondo il CTS con l'abrogazione delle ONLUS e dopo che interverrà l'attesa autorizzazione della Commissione UE, l'esenzione IVA sarà riservata soltanto agli ETS non commerciali.
- ▶ Poiché il giudizio sulla commercialità o non commercialità dell'ente potrà essere fornito solo a fine esercizio, nel caso si dovesse verificare la commercialità l'ente dovrebbe versare l'IVA ( al 22%) senza che sia stata incassata e con sanzioni e interessi.

Sempre in ambito IVA si segnala che dal primo luglio 2024 per gli enti non commerciali a carattere associativo, a seguito della procedura d'infrazione della commissione UE n.2008/2010, dall'esclusione IVA di determinate operazioni si passerà all'esenzione IVA. Tale **19**ma produrrà appesantimenti per quanto concerne gli adempimenti fiscali.

## OBBLIGHI CONTABILI ETS ( sono previsti sul piano civile e fiscale )

### **Civile** : artt. Da 13 a 15 Codice ETS

E' Previsto per gli ETS il bilancio formato da :

- a) Stato patrimoniale;
- b) Rendiconto gestionale;
- c) Relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie.

Il bilancio nel caso di enti con ricavi, rendite, proventi o entrate inferiori a euro 220.000,00 può essere redatto nella forma di rendiconto per cassa.

- Il bilancio non può essere redatto secondo una forma libera ma deve essere conforme ad una modulistica ben precisa che è quella allegata al DM del lavoro e delle politiche sociali n. 39/2020.

- Gli Ets che esercitano quali imprese commerciali, redigono invece il bilancio CEE.
- Gli Ets non iscritti nel registro delle imprese depositano il bilancio presso il RUNTS.
- Gli Ets con ricavi/rendite/proventi superiori ad un milione di euro depositano presso il RUNTS il bilancio sociale.
- Gli Ets redigono i libri sociali obbligatori previsti dall'art. 15 CTS.

N.B. : anche le ONLUS non ancora iscritte al RUNTS redigono il bilancio secondo lo schema del DM 39/2020 e il bilancio sociale.

### **Fiscale** : art. 87 Codice ETS

- Le ODV e le APS non commerciali che applicano il regime forfettario ( ricavi inferiori ai 130.000,00 euro di ricavi annuali ) sono esonerati dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili;
- Gli ETS non commerciali o che non esercitano l'opzione del regime forfettario devono, per non perdere i benefici fiscali:



- a) Per l'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con compiutezza e analiticità, le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione;
- b) Rappresentare adeguatamente, in apposito documento, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente, distinguendo le attività indicate all'art. 5 da quelle dell'art. 6;
- c) Tenere, in relazione alle attività di cui agli art. 5, 6, 7 ( raccolta fondi ) del CTS svolte in modalità commerciali, la contabilità semplificata anche al di fuori dei limiti previsti dall'art. 18 DPR n.600/1973 ( 500.000 Euro/prestazioni servizi - 800.000 euro/altre attività ) .

Gli obblighi di cui sopra vengono adempiuti con libro giornale e inventari.

**Per l'attività commerciale esercitata ( sia art. 5 e/o 6 ) l'ETS non commerciale deve tenere la contabilità separata.**

**GRAZIE PER  
L'ATTENZIONE**

The background features abstract, overlapping geometric shapes in various shades of green, ranging from light lime to dark forest green. These shapes are primarily located on the right side of the frame, with some extending towards the center. The overall composition is clean and modern.