

REGIME FISCALE

6

Il documento è il sesto di 12 mini guide alla riforma del Terzo settore, l'insieme delle norme previste dal codice del Terzo settore (dlgs 117/2017), dal decreto sull'impresa sociale (dlgs 112/2017), sul 5 per mille (dlgs 111/2017) e sul servizio civile universale (dlgs 40/2017).

I volumi sono prodotti per il web e devono essere consultati seguendo la navigazione proposta dai numerosi link presenti nel testo.

La collana comprende le seguenti guide:

**“Enti del Terzo settore”, “Impresa sociale”,
“Ordinamento e vita associativa”,
“Rendicontazione, trasparenza e controlli”,
“Volontariato e rapporto di lavoro”, “Regime fiscale”,
“Donazioni e raccolte fondi”, “5 per mille”,
“Rapporto con la pubblica amministrazione”,
“Promozione e sostegno del Terzo settore”, “Servizio civile universale”,
“Centri di servizio per il volontariato”.**

A cura di (in ordine alfabetico):

Daniele Erler, Lara Esposito, Chiara Meoli, Massimo Novarino.

Hanno collaborato: Licio Palazzini, Fabio Lenzi

AGGIORNATO A DICEMBRE 2020



REGIME FISCALE



Una delle principali novità della riforma è un regime fiscale strutturato in base alle finalità e alla gestione delle attività degli enti del Terzo settore (Ets).

Si tratta di un sistema dedicato, operativo dopo il via libera dalla Commissione europea.

La distinzione è tra attività svolte in **modalità commerciale** oppure **non commerciale**.

Se prevale l'una sull'altra, cambia il regime fiscale a cui l'ente del terzo settore è sottoposto.

Quello **forfetario**, il più conveniente, si applica agli enti non commerciali.

Per le **organizzazioni di volontariato** e le **associazioni di promozione sociale** sono previste specifiche indicazioni sulla **vendita di beni e prestazione di servizi** ma anche per la **somministrazione di alimenti e bevande** e per l'accesso a una serie di semplificazioni sull'**imposta sul valore aggiunto (Iva)**.

Agevolazioni per tutti gli Ets anche in materia di **imposte indirette e tributi locali**.



Sommario

REGIME FISCALE E REDDITO IMPONIBILE DEGLI ETS	5
REGIME FORFETARIO.....	11
VENDITA DI BENI E SERVIZI.....	16
IVA.....	19
IMPOSTE E TRIBUTI.....	22

Regime fiscale e reddito imponibile degli Ets



COS'È

Una delle più importanti novità della riforma è il nuovo regime fiscale previsto per gli enti del Terzo settore (Ets), la cui disciplina è contenuta nell'art. 79 del codice.

Esso prevede una distinzione fondamentale tra “Ets non commerciali” ed “Ets commerciali”.

Per qualificare un Ets come “commerciale” o “non commerciale” occorre procedere a “pesare” le entrate che esso ha avuto durante l'esercizio, secondo le regole definite dal codice del Terzo settore. A tale fine occorre anzitutto definire la commercialità o meno di ogni singola **attività di interesse generale** svolta dall'ente, secondo i criteri di calcolo previsti dalla nuova normativa.

Una volta definita la commercialità o non commercialità dell'Ets si procederà a determinare il reddito imponibile, sul quale verranno calcolate le imposte da versare.

Si ricorda che la parte fiscale del codice del Terzo settore non è ancora applicabile, e lo sarà solo nel periodo di imposta successivo a quello in cui sarà operativo il Runts e in cui la Commissione europea avrà dato la propria autorizzazione a tale nuovo regime.



CHI COINVOLGE

La normativa esplicitata coinvolge tutti gli Ets.



COME FUNZIONA

COMMERCIALITÀ DELLE SINGOLE ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE

Al fine di determinare la qualifica fiscale di un ente del Terzo settore occorre partire dal definire la commercialità o meno, ai fini Ires, delle singole attività di interesse generale svolte.

Sono considerate non commerciali le **attività di interesse generale** svolte con le seguenti modalità:

- a titolo gratuito;

- **dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi** (si intendono non solo i costi di diretta imputazione ma anche i costi indiretti relativi all'attività svolta), tenuto conto anche degli apporti economici delle pubbliche amministrazioni, anche sovranazionali o straniere, e al netto dei contributi pubblici non previsti come obbligatori dall'ordinamento;
- qualora i ricavi **non superino di oltre il 5% i relativi costi** per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi.

Sono considerate sempre non commerciali, indipendentemente quindi dal rispetto dei criteri appena menzionati:

- **l'attività di ricerca scientifica** di particolare interesse sociale, se svolta direttamente da un Ets per il quale essa rappresenti la finalità principale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei risultati, e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente e ai risultati prodotti. Tale attività è considerata non commerciale anche quando è affidata da un Ets ad università ed altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e modalità definite dalla legge;
- **gli interventi e servizi sociali, le prestazioni sanitarie e socio-sanitarie, se esercitate da fondazioni ex Ipab**, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle suddette attività e che non sia previsto alcun compenso a favore degli amministratori.

Si comprende quindi come l'ente dovrà quindi anzitutto "perimetrare" in maniera corretta e puntuale le singole attività di interesse generale svolte, individuando i ricavi e i costi pertinenti a ciascuna.

È evidente come, nella nuova impostazione prevista dal codice del Terzo settore, ciò che rileva per determinare la commercialità o meno delle singole attività di interesse generale siano le modalità concrete con cui esse vengono svolte.

PREVISIONE DI NON COMMERCIALITÀ PER ALCUNE ATTIVITÀ DI ODV E APS

Il codice del Terzo settore considera non commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, alcune specifiche attività qualora siano svolte da **organizzazioni di volontariato (Odv)** e **associazioni di promozione sociale (Aps)**.

Sia per le Odv che per le Aps non è considerata commerciale l'attività di vendita di beni acquistati da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

Solo per le Odv vengono considerate non commerciali, se svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

- la cessione di prodotti dagli assistiti e dai volontari, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili, a carattere occasionale.

Solo per le Aps, invece, sono considerate non commerciali:

- **le attività istituzionali svolte dietro corrispettivo** nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, ovvero nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore;
- **le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni** cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi, verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali.

Solo per le Aps ricomprese tra gli enti assistenziali riconosciuti dal ministero dell'Interno, si considera non commerciali **la somministrazione di alimenti e bevande** effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi simili, oltre che **l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici**, a condizione che:

- tali attività siano strettamente complementari a quelle istituzionali e siano rivolte agli associati e ai familiari conviventi degli stessi;
- non ci si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazioni a terzi, diversi dagli associati.

La decommercializzazione della cessione a terzi di proprie pubblicazioni (art.85, c.2), oltre che quella relativa alla somministrazione di alimenti e bevande e all'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (art.85, c.4), sono concesse solo alle Aps, ai sensi e nei limiti della disciplina europea in materia di aiuti di Stato, con particolare riferimento alle disposizioni concernenti gli aiuti "de minimis", intendendosi gli aiuti di Stato che non superano un importo prestabilito concessi a un'impresa unica in un determinato arco di tempo.

CALCOLO DELLA NATURA FISCALE DELL'ETS

Una volta definita puntualmente la natura (commerciale o non commerciale) delle singole attività di interesse generale, si dovrà verificare la natura fiscale dell'ente del Terzo settore procedendo a "pesare" tutti i ricavi e i proventi da esso generati durante l'esercizio sulla base delle regole delineate dall'art. 79 del codice del Terzo settore.

Il codice definisce come "commerciale" un Ets qualora i ricavi delle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali (quindi non nel rispetto dei criteri menzionati sopra) nonché i ricavi da **attività diverse** siano superiori, nel periodo di imposta, alle

entrate derivanti da attività non commerciali. Per queste ultime il codice intende i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e ogni altra entrata ad esse assimilabile, oltre ovviamente ai proventi da attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (si vedano i paragrafi precedenti). Va considerato tra le entrate non commerciali anche il valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali, cioè i cosiddetti proventi figurativi. Per quanto riguarda le sponsorizzazioni, esse non vengono pesate fra le attività diverse e quindi non rilevano ai fini del calcolo della commercialità o meno dell'ente. Con la tabella sottostante si vuole esemplificare in forma grafica quanto detto sin qui, immaginando che le due colonne siano i due piatti di una bilancia su cui pesare le entrate dell'Ets.

PIATTO A (ENTRATE NON COMMERCIALI- PROVENTI)	PIATTO B (ENTRATE COMMERCIALI-RICAVI)
Attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (nel rispetto dell'art.79, commi 2, 2-bis e 3)	Attività di interesse generale svolte con modalità commerciali (quindi non nel rispetto dell'art.79, commi 2, 2-bis e 3)
Contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative (ed altre entrate assimilabili)	Attività diverse (escluse le sponsorizzazioni)
Valore normale delle cessioni o prestazioni gratuite (proventi figurativi)	

Qualora, al termine del conteggio, le entrate di cui al "piatto A" siano prevalenti rispetto a quelle di cui al "piatto B", **l'Ets sarà considerato "non commerciale"**; qualora invece a prevalere siano le entrate di cui al "piatto B" **l'Ets sarà considerato "commerciale"**.

L'eventuale mutamento della qualifica, da "Ets non commerciale" a "Ets commerciale" (o viceversa) opera a partire dal periodo di imposta in cui l'ente assume la "nuova" qualifica". Tale disposizione può creare notevoli complicazioni da un punto di vista pratico, dato che molti enti potranno essere certi della loro qualifica fiscale solo ad esercizio terminato: qualora un Ets si rendesse conto del cambio di qualifica, ad esempio da "non commerciale" a "commerciale", dovrebbe considerarsi retroattivamente come "Ets commerciale", con pesanti conseguenze soprattutto in termini di ricostruzione del suo regime contabile e fiscale.

Di difficile collocazione appaiono oggi le **entrate da raccolte pubbliche di fondi e i contributi e gli apporti da pubbliche amministrazioni**, che sono al contempo definite come "non commerciali" ai fini del calcolo della natura dell'Ets e "non imponibili", cioè che non concorrono alla formazione del reddito dell'ente: per tale motivo si è scelto di non collocarli all'interno della tabella.

Appare comunque necessario che, su questo come su altri profili del regime fiscale, il legislatore intervenga per fare la dovuta chiarezza.

TASSAZIONE DI UN ETS

Una volta definita la commercialità o non commercialità dell'Ets si procederà a determinare il reddito imponibile, sul quale verranno calcolate le imposte da versare.

Se l'Ets è "non commerciale" saranno tassati, ai fini delle imposte sui redditi, solamente i ricavi derivanti da attività di interesse generale svolte con modalità commerciali e quelli da attività diverse. All'interno di questi ultimi rientrano anche gli eventuali ricavi da sponsorizzazioni: essi non rilevano come detto ai fini del calcolo della commercialità dell'ente ma la loro natura rimane di per sé commerciale e quindi devono ovviamente esser sottoposti a tassazione.

Per gli Ets non commerciali il codice prevede un apposito **regime forfetario** agevolato di tassazione.

Qualora invece l'Ets si qualifichi come "commerciale", andranno ricomprese a tassazione tutte le entrate avute nel corso dell'esercizio, comprese quelle non commerciali: per tali Ets non è previsto alcun regime di tassazione agevolata.



OBBLIGHI Gli Ets che svolgono attività commerciale hanno l'obbligo di dichiarare nel modello unico i redditi conseguiti nell'esercizio e compilare il modello Irap laddove sia previsto dalla normativa vigente, oltre che mettere in atto gli altri adempimenti previsti dal proprio regime fiscale.



COSA CAMBIA/COSA INTRODUCE

Grande novità della riforma è la possibilità per un Ets di qualificarsi come "commerciale" e non perdere la qualifica di "ente del Terzo settore".



NORMATIVA E ATTI DI RIFERIMENTO

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 "Codice del Terzo settore": artt. da 79 a 89

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi": Titolo II, Capo I e II, Art. 72 e seguenti, art. 109 comma 5, 144 comma 4



ABROGAZIONI E MODIFICHE LEGISLATIVE

Nel momento in cui la nuova parte fiscale sarà pienamente applicabile, agli Ets non si applicheranno:

- gli artt. 143, c. 3, 144, commi 2, 5 e 6, e gli articoli 148 e 149 del Tuir;
- il cosiddetto “Regime 398” (previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 “Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche”), il quale da quel momento sarà abrogato anche per le associazioni che non diventeranno Ets, con l’unica eccezione delle associazioni sportive dilettantistiche (Asd), alle quali tale regime continuerà ad applicarsi.

Nel momento in cui la nuova parte fiscale sarà pienamente applicabile, saranno inoltre definitivamente abrogati:

- il Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale”: articoli da 10 a 29, fatto salvo l’articolo 13, commi 2,3 e 4;
- Legge 11 agosto 1991, n. 266 “Legge-quadro sul volontariato”: art.8, c.2 (primo periodo) e 4.



ENTRATA IN VIGORE

La nuova parte fiscale riguardante il Terzo settore entrerà in vigore come detto a partire dal periodo d’imposta successivo:

- all’operatività del registro unico nazionale del Terzo settore;
- all’autorizzazione della Commissione europea.

Fino a quel momento, continuano ad applicarsi il regime e le disposizioni fiscali previgenti.

Regime forfetario



COS'È

Il regime forfetario è un **regime agevolativo applicabile agli enti del Terzo settore (Ets) non commerciali**, previsto dall'art. 80 del codice del Terzo settore.

Tale regime può essere applicato sia ai ricavi delle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali che ai ricavi delle attività diverse; l'importante è che l'ente mantenga nel suo complesso **la qualifica di "Ets non commerciale"**.

I coefficienti di redditività sono diversificati a seconda che l'attività consista in prestazione di servizi o in altre attività (ad esempio cessioni di beni) come da tabella qui riportata:

RICAVI (in euro)	PRESTAZIONI DI SERVIZI	ALTRE ATTIVITÀ
Fino a 130.000	7%	5%
Da 130.001 a 300.000	10%	7%
Oltre 300.000	17%	14%

Ai redditi così determinati, l'Ets non commerciale deve aggiungere gli eventuali redditi derivanti da:

- plusvalenze patrimoniali;
- sopravvenienze attive;
- dividendi;
- proventi immobiliari.

Per fare un esempio numerico, immaginiamo un Ets non commerciale che, nell'esercizio precedente, abbia conseguito ricavi per prestazioni di servizi pari a euro 200.000 e che non abbia altri redditi.

La base imponibile sarà in questo caso di:

$(130.000 \times 7\%) + (70.000 \times 10\%) = 16.100$ euro, a cui corrisponderanno **3.864 euro** di Ires ($3.864 \times 24\%$).

Nel caso in cui un ente eserciti sia attività di prestazione di servizi che altre attività (ad esempio cessione di beni), non è previsto che possa applicare, per ciascuna categoria di ricavi, le relative aliquote. Esso dovrà, invece, applicare il coefficiente relativo alla **categoria di ricavi di ammontare prevalente** che, in caso di mancanza di distinta annotazione, sarà considerata quella relativa alle prestazioni di servizi.



CHI COINVOLGE

Al **regime forfetario** possono accedere **solo gli Ets non commerciali**, ovvero quelli in cui le entrate derivanti da attività non commerciali saranno prevalenti sulle entrate di tipo commerciale.



CHI ESCLUDE

Sono esclusi dal regime forfetario **gli Ets che svolgono in modo prevalente attività commerciale**. A questi ultimi verrà applicato il regime ordinario di determinazione del reddito.



OBBLIGHI

Per accedere a questo regime forfetario, **l'Ets deve esercitare la relativa opzione nella dichiarazione annuale dei redditi**. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel quale viene esercitata e fino ad eventuale revoca, effettuata anch'essa nella dichiarazione dei redditi. In ogni caso, non è possibile revocare l'opzione prima che sia decorso un triennio dal suo esercizio.

L'ente che inizi ad esercitare attività commerciale può esercitare l'opzione anche nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva.

COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI DI ANNI PRECEDENTI

Nel caso in cui l'Ets abbia rinviato (in conformità a quanto previsto dal Testo unico delle imposte sui redditi) la tassazione o la deduzione di componenti (positivi e negativi) del reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, tali componenti partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime forfetario.

Le perdite fiscali generate nei periodi di imposta anteriori a quello di applicazione del regime forfetario **sono deducibili dal reddito secondo le regole ordinarie** stabilite nel Testo unico delle imposte sui redditi, cioè esse sono utilizzabili in diminuzione del reddito dei periodi successivi per un importo non superiore all'80% di tale reddito, senza limiti temporali. Se, invece, si tratta di perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta, è possibile il riporto in misura pari al 100% del reddito.

Infine, **gli enti che optano per questo regime forfetario sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore e degli indici sintetici di affidabilità**.



CASI SPECIFICI

REGIME FORFETARIO PER APS E ODV

In relazione alle attività commerciali svolte, le **associazioni di promozione sociale (Aps)** e le **organizzazioni di volontariato (Odv)** possono applicare un regime forfetario “speciale” previsto e disciplinato dall’art. 86 del codice del Terzo settore, a **condizione che nel periodo d’imposta precedente non abbiano percepito ricavi commerciali superiori a 130.000 euro.**

Nella tabella sottostante si riporta il coefficiente di redditività previsto per le Odv e le Aps da tale regime, sulla base del quale calcolare il reddito imponibile.

TIPOLOGIA DI ENTE	RICAVI COMMERCIALI	COEFFICIENTE DI REDDITIVITÀ
ODV	Fino a 130.000 euro	1%
APS	Fino a 130.000 euro	3%

Per fare un esempio numerico, immaginiamo un’Odv che abbia avuto entrate da attività commerciali per 100.000 euro.

La base imponibile sarà pari a **1.000 euro** (100.000 x 1%), e l’Ires dovuta sarà pari a **240 euro** (1.000 x 24%).

Per accedere al regime forfetario, l’ente deve esercitare la relativa opzione nella dichiarazione annuale dei redditi o nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva, comunicando di presumere la sussistenza dei requisiti di accesso al regime. L’opzione ha effetto dall’inizio del periodo d’imposta nel quale viene esercitata e fino alla revoca. In ogni caso, non è possibile revocare l’opzione prima che sia decorso un triennio dal suo esercizio.

SEMPLIFICAZIONI ED ESONERI PER APS E ODV IN REGIME FORFETARIO

Le Aps ed Odv in **regime forfetario “speciale”** sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle **scritture contabili**, fermo restando l’obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi.

Ai fini **Iva**:

- **non esercitano la rivalsa Iva per le operazioni nazionali;**
- **non hanno diritto alla detrazione dall’Iva** assolta, dovuta e addebitata **sugli acquisti** da esse effettuati;
- le cessioni di beni intracomunitarie non sono imponibili a fini;
- per quanto riguarda l’acquisto di beni intracomunitari (e quindi non soggetti a Iva), non si considerano tali quelli diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa (come, per esempio, i carburanti), se l’ammontare

complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti fatti in base a cataloghi, fisici o elettronici, per corrispondenza o via telefono e internet (acquisti a distanza), effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'Iva;

- per le prestazioni di servizi generici rese a soggetti passivi Iva non residenti in Italia, emettono **fattura senza l'applicazione dell'Iva**, con la dicitura di "inversione contabile", mentre se rese a soggetti privati applicheranno normalmente l'Iva. Se ricevono una prestazione di servizi da un soggetto con partita Iva, provvedono ad integrare la fattura con l'Iva e la versano;
- applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate la non imponibilità Iva, non possono invece avvalersi della facoltà di acquistare senza l'applicazione dell'Iva per le cessioni o acquisti non effettuati direttamente ma per mezzo di commissionari se poi i beni così acquistati sono riesportati nel loro stato originario entro sei mesi dalla consegna;
- **hanno soltanto l'obbligo, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'Iva, di emettere la fattura o di integrarla con l'indicazione dell'aliquota e dell'importo dell'imposta e di versare l'Iva entro il giorno 16 del mese successivo** a quello di effettuazione delle operazioni.

Resta sempre possibile l'opzione per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari, la quale rimane valida per almeno un triennio ed è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata.

Le Odv e le Aps che applicano il regime forfetario non operano la ritenuta alla fonte ai propri collaboratori (dipendenti e assimilati, autonomi, ecc.).

Alle Odv e alle Aps che applicano il regime forfetario speciale non si applicano gli studi di settore e gli indici sintetici di affidabilità.



COSA CAMBIA/COSA INTRODUCE

La determinazione del reddito degli Ets non commerciali con il regime forfetario è una novità della riforma, così come lo speciale regime forfetario previsto per le Odv e le Aps.



NORMATIVA E ATTI DI RIFERIMENTO

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 "Codice del Terzo settore": artt. 79, 80, 86

Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi"



ABROGAZIONI E MODIFICHE LEGISLATIVE

Nel momento in cui la nuova parte fiscale sarà pienamente applicabile, agli Ets non si applicherà:

- il cosiddetto “Regime 398” (previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 “Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche”), il quale da quel momento sarà abrogato anche per le associazioni che non diventeranno Ets, con l’unica eccezione delle associazioni sportive dilettantistiche (Asd), alle quali tale regime continuerà ad applicarsi.



ENTRATA IN VIGORE

La nuova parte fiscale riguardante il Terzo settore entrerà in vigore come detto a partire dal periodo d’imposta successivo:

- all’operatività del registro unico nazionale del Terzo settore;
- all’autorizzazione della Commissione europea.

La possibilità di utilizzare i regimi forfetari descritti nella presente scheda scatterà quindi da quel momento, fino al quale continuano ad applicarsi le disposizioni fiscali previgenti.

Vendita di beni e servizi



COS'È

Nel codice del Terzo settore sono previste specifiche disposizioni (contenute negli articoli 84 e 85) che disciplinano il regime fiscale delle **organizzazioni di volontariato (Odv)** e dalle **associazioni di promozione sociale (Aps)**, e che definiscono le attività svolte e la loro classificazione nella **sfera della commercialità o non commercialità**. In particolare, le attività di vendita di beni e prestazione di servizi e quelle di somministrazione di alimenti e bevande (normalmente considerate attività commerciali se svolte dietro versamento di un corrispettivo e in forma organizzata e non occasionale), sono considerate non commerciali per espressa previsione normativa, qualora siano svolte da Aps e Odv secondo specifiche modalità definite dalla legge.



CHI COINVOLGE La normativa esplicitata coinvolge le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato.



COME FUNZIONA

ATTIVITÀ DI VENDITA DI BENI E PRESTAZIONE SERVIZI

Per le **Odv** la normativa distingue le **attività di vendita di beni** in:

- vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione;
- cessione di beni prodotti direttamente dagli assistiti e dai volontari.

Entrambe le tipologie non costituiscono esercizio di un'attività commerciale, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e le attività siano svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

Si tratta sostanzialmente di attività che vengono utilizzate per reperire risorse finanziarie necessarie per il sostentamento dell'ente.

Per le **Aps non si considerano commerciali**:

- **in via generale**, tutte le attività svolte dall'ente, dietro pagamento di corrispettivi specifici, ricomprendendo pertanto tra queste anche **le vendite, purché svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali in favore dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, o di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, ovvero ancora nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore;**
- **le vendite di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito** a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato (stessa norma prevista per le Odv);
- **le cessioni effettuate anche a terzi** di proprie pubblicazioni **cedute prevalente agli associati e ai familiari conviventi** degli stessi verso pagamenti di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali.

ATTIVITÀ DI SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE

In relazione alle attività di somministrazione di alimenti e bevande, il codice riconosce la non commercialità delle stesse se svolte nel rispetto di determinati requisiti.

Per le **Odv**, si tratta di attività svolte in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili, **organizzati dall'ente in via occasionale**. Le modalità di svolgimento di tali attività sono sempre quelle già citate in precedenza per le cessioni e le prestazioni di servizi, ovvero non vi deve essere impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato e l'attività deve essere condotta al solo fine di reperire risorse finanziarie per l'ente.

Solo per le Aps ricomprese tra gli enti assistenziali riconosciuti dal ministero dell'Interno la normativa prevede la non commercialità di tali attività, anche se effettuate a fronte di pagamento di corrispettivi specifici, qualora esse siano **effettuate presso la sede** in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi similari, sempre che vengano soddisfatte le seguenti condizioni:

- **tale attività sia strettamente complementare** a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e **sia effettuata nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi;**
- per lo svolgimento di tale attività **non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario** o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.



NORMATIVA E ATTI DI RIFERIMENTO

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 "Codice del Terzo settore": artt. 84, comma 1, 85



ABROGAZIONI E MODIFICHE LEGISLATIVE

Nel momento in cui la nuova parte fiscale sarà pienamente applicabile, agli Ets non si applicherà:

- l'art. 148 del Testo unico delle imposte sui redditi.

Sempre a partire da tale momento, saranno definitivamente abrogati:

- Legge 11 agosto 1991, n. 266 “Legge-quadro sul volontariato”: art.8, c.4;
- Decreto ministeriale 25 maggio 1995, “Criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato”.



ENTRATA IN VIGORE

La nuova parte fiscale riguardante il Terzo settore entrerà in vigore come detto a partire dal periodo d'imposta successivo:

- all'operatività del registro unico nazionale del Terzo settore;
- all'autorizzazione della Commissione europea.

La possibilità di utilizzare le disposizioni agevolative descritte nella presente scheda scatterà quindi da quel momento, fino al quale continuano ad applicarsi le disposizioni fiscali previgenti.

Iva



COS'È

La normativa prevede alcune semplificazioni in materia di imposta sul valore aggiunto (Iva) solamente per le **associazioni di promozione sociale (Aps)** e le **organizzazioni di volontariato (Odv)** che scelgono di applicare il **regime forfetario** previsto dall'art. 86 del codice del Terzo settore.

Inoltre, per tutti gli **enti di Terzo settore (Ets)** la normativa stabilisce che i fondi pervenuti a seguito di **raccolte pubbliche di fondi sono esclusi da Iva**, oltre a godere dell'esenzione da ogni altro tributo.



CHI COINVOLGE

La normativa esplicitata coinvolge le associazioni di promozione sociale (Aps) e le organizzazioni di volontariato (Odv).



COME FUNZIONA

Le Aps e le Odv in possesso dei requisiti per l'adozione del regime forfetario, godono anche di semplificazioni in materia di Iva. Per l'accesso al suddetto regime tali enti non devono aver percepito nell'anno ricavi commerciali complessivi superiori a 130.000 euro.

Il regime fiscale forfetario prevede la tassazione del reddito relativo alle attività commerciali svolte nella seguente misura:

TIPOLOGIA DI ENTE	RICAVI COMMERCIALI	COEFFICIENTE DI REDDITIVITÀ
ODV	Fino a 130.000 euro	1%
APS	Fino a 130.000 euro	3%

Ai fini Iva sono previste le seguenti semplificazioni:

- non esercitano la rivalsa Iva per le operazioni nazionali;

- non hanno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assoluta, dovuta o addebitata sugli acquisti;
- le cessioni di beni intracomunitari non sono imponibili ai fini dell'Iva;
- per quanto riguarda l'acquisto di beni intracomunitari, non sono soggetti all'Iva gli acquisti di beni diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa (come, per esempio, i carburanti), se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti fatti in base a cataloghi, fisici o elettronici, per corrispondenza o via telefono e internet (acquisti a distanza), effettuati nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'Iva;
- per le prestazioni di servizi generici rese a soggetti passivi Iva non residenti in Italia, emettono **fattura senza l'applicazione dell'Iva**, con la dicitura di "inversione contabile", mentre se rese a soggetti privati applicheranno normalmente l'Iva. Se ricevono una prestazione di servizi da un soggetto con partita Iva, provvedono ad integrare la fattura con l'Iva e la versano;
- applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate la non imponibilità Iva, non possono invece avvalersi della facoltà di acquistare senza l'applicazione dell'Iva per le cessioni o acquisti non effettuati direttamente ma per mezzo di commissionari se poi i beni così acquistati sono riesportati nel loro stato originario entro sei mesi dalla consegna;
- hanno soltanto **l'obbligo, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'Iva, di emettere la fattura** o di integrarla con l'indicazione dell'aliquota e dell'importo dell'imposta **e di versare l'Iva entro il giorno 16 del mese successivo** a quello di effettuazione delle operazioni.

Resta sempre possibile l'opzione per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari, la quale rimane valida per almeno un triennio.

Le Aps ed Odv in regime forfetario, inoltre, sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle **scritture contabili**.



OBBLIGHI

Per accedere al regime forfetario, **l'ente deve esercitare la relativa opzione nella dichiarazione annuale dei redditi o nella dichiarazione di inizio attività ai fini Iva**, comunicando di presumere la sussistenza dei requisiti di accesso al regime.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel quale viene esercitata e fino alla revoca. In ogni caso, non è possibile revocare l'opzione prima che sia decorso un triennio dal suo esercizio.



COSA CAMBIA/COSA INTRODUCE

Il regime forfetario previsto dall'art. 86 e le relative agevolazioni in materia di imposta sul valore aggiunto sono una novità della riforma.



NORMATIVA E ATTI DI RIFERIMENTO

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 “Codice del Terzo settore”: artt. 86, 89, c.18
Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”



ABROGAZIONI E MODIFICHE LEGISLATIVE

Nel momento in cui la nuova parte fiscale sarà pienamente applicabile, agli Ets non si applicherà:

- il cosiddetto “Regime 398” (previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 “Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche”), il quale da quel momento sarà abrogato anche per le associazioni che non diventeranno Ets, con l'unica eccezione delle associazioni sportive dilettantistiche (Asd), alle quali tale regime continuerà ad applicarsi.



ENTRATA IN VIGORE

La nuova parte fiscale riguardante il Terzo settore entrerà in vigore come detto a partire dal periodo d'imposta successivo:

- all'operatività del registro unico nazionale del Terzo settore;
- all'autorizzazione della Commissione europea.

Le disposizioni in tema di Iva previste per gli Ets e descritte nella presente scheda scatteranno quindi da quel momento, fino al quale continuano ad applicarsi le disposizioni fiscali previgenti.

Imposte e tributi



COS'È

Il codice del Terzo settore prevede, all'art. 82, una serie di agevolazioni in materie di imposte indirette e tributi locali applicabili in generale a tutti gli **enti del Terzo settore (Ets)**, comprese le cooperative sociali ed escluse le sole **imprese sociali** costituite in forma di società.

Tali disposizioni, pur essendo ricomprese all'interno della parte del codice dedicata al nuovo **regime fiscale**, si applicano già a partire dal 1° gennaio 2018 alle **organizzazioni di volontariato (Odv)**, **associazioni di promozione sociale (Aps)** e **Onlus** iscritte nei rispettivi registri.



COME FUNZIONA

AGEVOLAZIONI APPLICABILI A TUTTI GLI ETS, COMPRESSE LE IMPRESE SOCIALI IN FORMA SOCIETARIA

Imposte di registro, ipotecarie e catastali per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti relativi a diritti reali immobiliari

Si applicano in misura fissa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà dei beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, a condizione che i beni siano utilizzati entro 5 anni dal trasferimento, per la diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale. L'ente deve inoltre rendere apposita dichiarazione in tal senso al momento della stipula dell'atto.

Nel caso in cui il bene non sia utilizzato direttamente entro cinque anni o in cui sia resa dichiarazione mendace, l'ente dovrà pagare, oltre alle imposte in misura ordinaria e agli interessi di mora, anche una sanzione pari al 30% dell'imposta dovuta.

AGEVOLAZIONI APPLICABILI A TUTTI GLI ETS, AD ECCEZIONE DELLE SOLE IMPRESE SOCIALI IN FORMA SOCIETARIA

Imposte sulle successioni e donazioni, e imposte ipotecarie e catastali per i trasferimenti a titolo gratuito

I trasferimenti a titolo gratuito "per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale" non sono soggetti all'imposta sulle successioni e sulle donazioni, oltre che alle imposte ipotecarie e catastali.

Imposte di registro, ipotecarie e catastali per gli atti costitutivi, le modifiche statuarie e le operazioni straordinarie

Le imposte di registro, ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni straordinarie di **fusione, scissione e trasformazione** .

Le modifiche statutarie che hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche della normativa sono invece esenti dall'imposta di registro.

Infine, le **organizzazioni di volontariato** vedono confermata l'esenzione dall'imposta di registro, di cui hanno goduto nel periodo antecedente la riforma. Sono infatti esenti da tale imposta gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle Odv.

Imposte di bollo

Sono esenti da **imposta di bollo** gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli Ets.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2018, ha chiarito che, data l'ampia formulazione della disposizione, si possono ricomprendere nell'esenzione dall'imposta di bollo anche le fatture emesse e gli estratti conto.

Irap

Le regioni e le province autonome possono deliberarne la riduzione o l'esenzione.

Imposte sugli intrattenimenti

Non è dovuta se le attività sono svolte dagli Ets occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Al fine di fruire dell'esenzione, l'Ets deve dare comunicazione alla Siae prima dell'inizio della manifestazione.

Tasse sulle concessioni governative

Tutti gli atti e i provvedimenti relativi agli Ets sono esenti da tasse sulle concessioni governative.



CASI SPECIFICI

AGEVOLAZIONI APPLICABILI SOLO AGLI ETS NON COMMERCIALI

Imu e Tasi

Sono esenti da Imu e da Tasi solo gli immobili posseduti e utilizzati da **enti del Terzo settore non commerciali**. Pertanto, l'agevolazione non è applicabile agli immobili

posseduti e utilizzati da **imprese sociali**, comprese le cooperative sociali, e da Ets commerciali.

Gli immobili, oltre ad essere posseduti ed utilizzati da Ets non commerciali, per usufruire dell'agevolazione devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento, con modalità non commerciali, di **attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e culto**.

La disposizione non si discosta molto da quanto previsto, antecedentemente all'entrata in vigore della riforma, in materia di Imu.

Viene inoltre stabilito che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possano deliberare esenzioni per altri tributi di loro competenza in favore di **Ets che non abbiano quale oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale**. Anche in questo caso, pertanto, vengono escluse dall'agevolazione tutte le imprese sociali, comprese le cooperative sociali, e gli Ets commerciali.



COSA CAMBIA/COSA INTRODUCE

Le agevolazioni in tema di imposte sulle successioni e sulle donazioni previste dalla riforma, che come abbiamo visto si rivolgono a tutti gli Ets, con la sola esclusione delle imprese sociali costituite in forma di società, ampliano la platea dei destinatari. In precedenza, esse erano riferite a favore di fondazioni o associazioni riconosciute, aventi come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché a favore delle Onlus e delle fondazioni bancarie con scopi di utilità sociale e promozione allo sviluppo economico, oltre che alle organizzazioni di volontariato con l'applicazione delle limitazioni previste dalla relativa disciplina.

Inoltre, la previsione dell'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecarie e catastali agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni straordinarie di fusione, scissione e trasformazione, corregge l'iniquinà della precedente impostazione, che vedeva gli enti non commerciali, relativamente all'attività istituzionale, scontare una imposta di registro proporzionale pari al 3%, e le imprese godere invece del principio della neutralità fiscale per le operazioni di fusione.



NORMATIVA E ATTI DI RIFERIMENTO

Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 "Codice del Terzo settore": artt. 82, 104



ENTRATA IN VIGORE

Nonostante la nuova parte fiscale del codice del Terzo settore non sia ancora entrata in vigore, le disposizioni relative alle agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali si applicano in via transitoria a decorrere dal 1° gennaio 2018 alle Odv, alle Aps e alle Onlus iscritte nei rispettivi registri.

Anche le cooperative sociali, in quanto Onlus di diritto, usufruiscono di tali agevolazioni a partire dal 1° gennaio 2018.

Per tutti gli altri enti, comprese le imprese sociali, le disposizioni esaminate in tale scheda si applicheranno a decorrere dall'operatività del **registro unico nazionale del terzo settore (Runts)**.



Per ulteriori dettagli
www.cantiereterzosettore.it

UN PROGETTO DI

