Riflessi fiscali della riforma del Terzo settore

di Fabio Carrirolo

Aspetti generali

Il **terzo settore** comprende una vasta gamma di attività a scopo civico, solidaristico, di utilità sociale, svolte in generale sotto forma di volontariato solitamente da soggetti collettivi (societari, non societari, associativi...), con finalità diverse rispetto a quelle (tipiche del mondo dell'impresa) della produzione di profitti.

All'esercizio di queste attività il nostro ordinamento associa particolari agevolazioni amministrative, fiscali, contributive, e anche specifiche modalità di controllo sui requisiti degli enti interessati. Si tratta di agevolazioni ricollegabili alla caratteristica fondamentale di questi soggetti, di svolgere attività che altrimenti sarebbero demandate alla pubblica amministrazione.

Con il **D.Lgs. 3.7.2017, n. 117** (codice del terzo settore – CTS), in vigore dal 3.8.2017, è stata posta in essere una vasta riforma della normativa che regola il terzo settore, abrogando contestualmente le leggi sul volontariato (n. 266/1991), quella sulle associazioni di promozione sociale (n. 383/2000) e buona parte della normativa che ha fin qui disciplinato le Onlus (D.Lgs. n. 460/1997).

Il nuovo decreto, emanato in attuazione della **legge delega 6 giugno 2016, n. 106**, è particolarmente corposo (104 articoli) e necessiterà, entro il prossimo anno, di ben 20 decreti ministeriali attuativi. Esso raggruppa gli enti del terzo settore (ETS) in sette tipologie:

— organizzazioni di volontariato (ODV);

— associazioni di promozione sociale (APS);

— imprese sociali (incluse le cooperative sociali), per le quali si rimanda a un decreto legislativo a parte;

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

— enti filantropici;
— reti associative;
— società di mutuo soccorso;
— altri enti (associazioni riconosciute e non, fondazioni, enti di carattere privato senza scopo di lucro diversi dalle società).

Le attività di interesse generale

L'ETS è ora definito come un *"ente costituito in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di fondazione, per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma volontaria e di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi"* (art. 4, CTS).

La nozione di **attività di interesse generale** viene circoscritta dall'art. 5 CTS. Il perseguimento di tali attività (come definite in art. 118, co. 4, Cost.) qualifica le organizzazioni di terzo settore sulla base di elementi sostanziali, ponendo un discrimine nell'utilizzo delle diverse forme giuridiche.

La legge delega n. 106/2016 (art. 4, co.1, lett. b) ha posto i principi e i criteri direttivi utili per l'individuazione delle attività di interesse generale, specificando che il loro esercizio deve essere coerente con le previsioni statutarie e avvenire attraverso modalità che prevedano le più ampie condizioni di accesso da parte dei soggetti beneficiari.

Le attività di interesse generale devono essere individuate secondo criteri che tengano conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nonché dei settori di attività previsti dal D.Lgs. n. 460/1997 e dal D.Lgs. n. 155/2006. Le attività di interesse generale, secondo quanto precisato dalla delega, possono essere aggiornate con DPCM.

L'elenco delle attività generali comprende le seguenti ipotesi:

— sistema integrato di ***interventi e servizi sociali*** (attività relative alla predisposizione ed erogazione di servizi, gratuiti ed a pagamento, o di prestazioni economiche destinate a rimuovere e superare le situazioni di

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

bisogno e di difficoltà, escluse quelle assicurate dal sistema previdenziale e da quello sanitario);

— ***prestazioni sanitarie*** riconducibili ai ***livelli essenziali di assistenza*** come definiti dal DPCM 12.1.2017;

— ***prestazioni socio-sanitarie*** di cui al DPCM 14.2.2001 (tali prestazioni sono indicate anche dal DPCM 12.1.2017);

— ***educazione, istruzione e formazione professionale***, ai sensi della legge n. 53/2003;

— servizi finalizzati ***alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente*** e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali con esclusione attività raccolta e riciclaggio rifiuti urbani, speciali e pericolosi;

— interventi di ***tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio***, ai sensi del D.Lgs. n. 42/2004;

— ***formazione universitaria e post-universitaria***;

— ***ricerca scientifica di particolare interesse sociale***;

— organizzazione e gestione di ***attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale***;

— ***comunicazione a carattere comunitario***, ai sensi dell'art. 16, co. 5, della legge 223/1990;

— organizzazione e gestione di ***attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso***;

— ***formazione extra-scolastica***, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo;

— ***servizi strumentali ad enti del Terzo settore*** resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del terzo settore;

— ***cooperazione allo sviluppo***, legge 125/201410;

— ***commercio equo e solidale*** (rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, a determinate condizioni);

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

— servizi finalizzati ***all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori molto svantaggiati*** e delle persone svantaggiate o con disabilità, nonché delle persone beneficiarie di protezione internazionale, e delle persone senza fissa dimora in condizioni di povertà;

— ***alloggio sociale***, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22.4.2008, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;

— ***accoglienza umanitaria ed integrazione sociale di stranieri***;

— ***agricoltura sociale***, ai sensi dell'art. 2 della legge n. 141/2015;

— organizzazione e gestione di ***attività sportive dilettantistiche***;

— ***beneficenza***, sostegno a distanza, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale;

— ***promozione della pace tra i popoli***, della non violenza e della difesa non armata;

— ***promozione e tutela dei diritti umani e dei diritti civili***;

— cura di procedure di ***adozione internazionale*** ai sensi della legge n. 184/1983;

— ***protezione civile*** ai sensi della legge n. 225/1992 (e del D.P.R. n. 194/2001);

— ***riqualificazione di beni pubblici inutilizzati*** o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

Come sopra anticipato, poi, è stata prevista la possibilità di aggiornare l'elenco delle attività di interesse generale.

Occorre inoltre considerare che l'art. 6 del CTS consente a questi enti l'esercizio di **attività diverse da quelle di interesse generale**, a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e che tali attività siano secondarie e strumentali rispetto alle attività di interesse generale.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

I bilanci

Per gli ETS è ora prevista una puntuale disciplina in materia di contabilità e bilancio (art. 13 – 15 CTS), nonché in relazione al sistema dei controlli (artt. 30 – 31 CTS).

Al riguardo si rammenta che l'Agenzia del terzo settore[1] ha predisposto le linee guida e gli schemi per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni non profit, con lo scopo di fornire indicazioni di principi, criteri di redazione e informazioni analitiche utili alla compilazione.

L'art. 13 del CTS stabilisce che il bilancio di esercizio deve essere formato da:

— stato patrimoniale;

— rendiconto gestionale con l'indicazione delle entrate, dei proventi, delle uscite e dei costi dell'ente;

— 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 degli ETS con ricavi/rendite/proventi o entrate inferiori a 220.000 euro può essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa. Inoltre, il bilancio deve essere redatto in conformità alla **modulistica** definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito il Consiglio nazionale del terzo settore. In attesa di questa modulistica, è opportuno guardare alle linee guida a suo tempo emanate dalla citata Agenzia del terzo settore, ovvero da enti come il CNDCEC.

Gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 del codice civile. Inoltre, essi devono redigere e depositare il bilancio di esercizio presso il registro delle imprese.

L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività diverse da quelle di interesse generale nella relazione al bilancio o nella relazione di missione.

[1] Tale ente oggi non esiste più, in quanto soppresso dall'art. 8, comma 23, del D.L. 2.3.2012, n.16. All'atto della soppressione, i compiti e le funzioni dell'Agenzia del Terzo settore furono trasferiti al Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Gli ETS non iscritti nel registro delle imprese devono invece depositare il bilancio presso il Registro unico nazionale del terzo settore.

L'art. 14 del CTS prevede l'emanazione di ***linee guida*** in materia di bilancio sociale e di valutazione di impatto sociale dell'attività svolta dagli ETS, da adottarsi con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentiti la Cabina di regia di coordinamento presso la Presidenza del Consiglio dei ministri (di cui all'art. 97 del CTS) e il Consiglio nazionale del terzo settore, che esprime parere obbligatorio non vincolante.

Gli ETS con ricavi/rendite/proventi o entrate superiori ad 1 milione di euro dovranno depositare presso il Registro unico nazionale del terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il ***bilancio sociale*** redatto secondo le linee guida, anche ai fini della valutazione dell'***impatto sociale*** delle attività svolte, definibile (cfr. art. 7, c. 3, legge delega) come *"la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato"*.

Gli ETS con ricavi/rendite/proventi o entrate superiori a 50.000 euro devono in ogni caso pubblicare annualmente ed aggiornare nel proprio sito Internet, o nel sito Internet della rete associativa cui aderiscono, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

L'art. 15 enumera i libri sociali che gli ETS devono tenere, oltre alle scritture contabili, ai bilanci e al registro dei volontari nello svolgimento delle attività di interesse generale (di cui all'art. 17, c. 1):

a) libro degli associati o aderenti, tenuto dall'organo di amministrazione;

b) libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico, tenuto dall'organo di amministrazione;

c) libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione, dell'organo di controllo, e di eventuali altri organi

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

sociali, tenuti a cura dell'organo cui si riferiscono.

Gli associati o gli aderenti degli ETS, fatta eccezione per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e per gli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato, hanno il diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall'atto costitutivo o dallo statuto dell'ente.

Qualche considerazione

Rispetto a quanto detto sopra, può essere evidenziato che:

— il bilancio degli ETS "*non piccoli*" (al di sopra del 220.000 euro di ricavi/rendite/proventi o entrate) dovrebbe essere composto da stato patrimoniale, rendiconto finanziario (per competenza economica) e 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 degli ETS "*piccoli*" (al di sotto della soglia indicata) può essere rappresentato dal solo rendiconto finanziario per cassa. Il bilancio di tali enti sembrerebbe perciò poter omettere anche l'informativa qualitativa (relazione di missione). Anche questi ETS, tuttavia, dovrebbero essere tenuti a documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse (art. 13, c. 6, CTS).

Appare poi necessario tener conto delle scritture tenute ai fini fiscali, di cui all'art. 87 del CTS.

Queste potrebbero essere, peraltro, lo strumento per la predisposizione del rendiconto anche ai fini civilistici.

Quanto al ***controllo*** sulla situazione amministrativa e contabile degli ETS, si distingue tra controllo interno di legalità (art. 30) e revisione legale (art. 31).

Le fondazioni e gli ETS con patrimoni destinati (art. 10 CTS) hanno sempre un organo di controllo, anche monocratico. Gli enti associativi, riconosciuti o non riconosciuti, necessitano invece di un organo di

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

controllo obbligatorio solo al superamento per due esercizi consecutivi dei seguenti limiti:

— totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000 euro;

— ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000 euro;

— dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Gli aspetti fiscali degli ETS

La nuova disciplina degli ETS si sovrappone a una previgente normativa che, pur in modo asimmetrico e frastagliato per le varie tipologie di soggetti interessati, disciplinava compiutamente il mondo del *non profit*, ponendo principi ormai consolidati la cui sopravvivenza deve essere ora verificata.

Nel CTS, l'art. 79 stabilisce che agli ETS diversi dalle imprese sociali va applicato il regime fiscale previsto dal Titolo X del CTS stesso, che reca specifiche misure di sostegno, nonché le norme del TUIR relative all'IRES, in quanto compatibili (art. 79, c. 1, CTS).

Nell'intento di riordinare questo settore, la legge delega n. 106/2016 ha fornito una serie di criteri direttivi per riformarne la disciplina tributaria, prevedendo il riordino e l'armonizzazione della relativa disciplina e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio.

Il regime fiscale degli ETS, disciplinato dal Titolo X del CTS, si fonda sulla distinzione tra attività commerciali e non commerciali svolte e, dunque, sulla natura dell'ente. Tale distinzione consente di disciplinare in termini differenti la fiscalità degli enti che svolgono l'attività istituzionale di cui all'art. 5 con modalità commerciali rispetto a quelli che non esercitano (od esercitano solo marginalmente) l'attività di impresa, al fine di rendere l'intervento di riforma compatibile con il diritto UE e di superare le precedenti disarmonie normative che caratterizzavano la fiscalità degli enti in questione.

Si tratta quindi di armonizzare il trattamento dei vari ETS, sostituendo i tanti micro-regimi con una disciplina unica di più semplice applicazione.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In particolare, l'art. 79 è volto a individuare le attività svolte dagli ETS che si caratterizzano per essere non commerciali, i quali devono svolgere in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale indicate dall'art. 5 in conformità ai criteri gestionali individuati.

Il nuovo regime prevede specifiche alcune misure di sostegno:

— la non applicazione delle imposte sulle successioni e donazioni per i trasferimenti a favore dell'ente, l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e 1'esenzione da bollo e altri tributi minori (art. 82);

— le deduzioni e le detrazioni per coloro che effettuano liberalità a favore di tali enti (art. 83);

— il *"social bonus"*, che assegna crediti di imposta pari al 65% per i soggetti IRPEF, e al 50 per cento per i soggetti IRES, in caso di erogazioni liberali a favore degli ETS non commerciali assegnatari di immobili pubblici o beni mobili o immobili confiscati alla mafia (art. 81).

Con riferimento poi alle organizzazioni di volontariato (ODV) e alle associazioni di promozione sociale (APS), una serie di attività nei confronti dei terzi e degli stessi soci non assumono rilevanza sotto il profilo fiscale (artt. 84 – 85).

In particolare ...

In generale secondo il comma 2 dell'articolo 79, le attività di interesse generale di cui all'art. 5 svolte dagli ETS si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiori alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale. Per determinare il costo effettivo si tiene conto anche del valore normale delle attività di volontariato e delle erogazioni gratuite di beni e servizi.

Il comma 3, lettera a, precisa che sono considerate attività non commerciali le prestazioni relative a: servizi sociali; prestazioni sanitarie; prestazioni socio-sanitarie; salvaguardia e miglioramento delle condizioni dell'ambiente; inserimento o reinserimento nel mercato del lavoro dei

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

soggetti svantaggiati o disabili; accoglienza umanitaria ed integrazione sociale di stranieri; beneficenza; protezione civile, se:

— accreditate, contrattualizzate o convenzionate con amministrazioni pubbliche, UE ed altri organismi pubblici di diritto internazionale;

— svolte a titolo gratuito o a fronte di corrispettivi non eccedenti la metà del valore totale della prestazione a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto UE e nazionale, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.

Il comma 3, lett. b), aggiunge che si considerano attività non commerciali le prestazioni relative ai seguenti servizi: prestazioni sanitarie; prestazioni socio-sanitarie; educazione, istruzione e formazione professionale; formazione universitaria e post-universitaria; formazione extrascolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo se:

— accreditate, contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche, l'UE ed altri organismi pubblici di diritto internazionale,

— complementari o integrative rispetto al servizio pubblico;

— svolte a titolo gratuito o a fronte di un corrispettivo che copre una frazione del costo effettivo del servizio, fatti salvi gli eventuali limiti previsti dalla normativa applicabile.

Il comma 3, lettera c, dispone altresì che si considerano attività non commerciali le prestazioni relative ai seguenti servizi: tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio; attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale; attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso; attività sportive dilettantistiche; promozione e tutela dei diritti umani e civili, se:

— sono riconosciuti apporti economici da parte delle amministrazioni pubbliche;

— le prestazioni di servizi a favore dell'utenza sono svolte gratuitamente ovvero dietro corrispettivi tali da coprire una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto degli apporti economici delle amministrazioni sopra indicate.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Il comma 3, lettera d, stabilisce che si considerano attività non commerciali le prestazioni relative alla cooperazione allo sviluppo se:

— l'ente è statutariamente finalizzato alla cooperazione allo sviluppo e alla solidarietà internazionale;

— le prestazioni di servizi o cessioni di beni all'utenza sono effettuate in forma gratuita, ovvero a fronte di corrispettivi tali da coprire una frazione del costo effettivo del servizio, tenendo anche conto degli apporti economici da parte di soggetti terzi;

— l'ente risulta iscritto in apposito elenco previsto dall'art. 26, comma 3, della legge n. 125/2014.

Il comma 3, lettera e, prevede che le prestazioni relative alla ricerca scientifica di particolare interesse sociale, qualora direttamente svolte dagli ETS con finalità principale lo svolgimento di attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, si considerano attività non commerciali se:

— tutti gli utili sono interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati;

— non è previsto alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti, al fine di garantire una non esclusività nel raggiungimento dei risultati della ricerca.

Ai sensi del comma 3, lettera f, infine, le prestazioni relative alla ricerca scientifica di particolare interesse sociale si considerano non commerciali se affidate dagli ETS a Università o ad altri organismi di ricerca che le svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite con il D.P.R. n. 135/2003.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Ipotesi di non concorso al reddito

Per quanto stabilito dal comma 4 dell'articolo 79, non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli ETS non commerciali:

— i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

— i contributi e gli apporti erogati da parte da parte delle amministrazioni pubbliche, per lo svolgimento delle attività non commerciali indicate dai precedenti commi 2 e 3.

Sostanzialmente, queste previsioni ricalcano quelle dell'art. 143, c. 3, del TUIR.

Il comma 5 dell'articolo 79 in commento stabilisce che gli ETS si considerano enti non commerciali (cui si applicano quindi *in toto* le relative disposizioni del TUIR) se svolgono in via esclusiva o prevalente le richiamate ***attività di interesse generale*** di cui all'art. 5 del CTS.

L'ente si configura invece come commerciale se, indipendentemente dalle previsioni del proprio statuto, i **proventi** delle attività istituzionali di cui all'art. 5, svolte secondo ***modalità commerciali***, risultano superiori nel medesimo periodo di imposta rispetto alle entrate derivanti da attività non commerciali.

A tal fine si intendono per "attività non commerciali" i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, tenuto conto anche del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività non commerciali (comprese quelle svolte a titolo gratuito).

Il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo di imposta in cui le l'ente assume natura commerciale, ovvero quando le attività commerciali assumono valore prevalente rispetto a quelle di carattere non commerciale.

Il comma 6 fa riferimento agli **enti di natura associativa**, precisando che la loro attività si considera non commerciale quando è svolta nei

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

confronti dei propri associati in conformità alle finalità istituzionali degli enti.

Come già stabilito dal vigente art. 148 del TUIR, è previsto che non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del terzo settore le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di ***quote o contributi associativi***. Si considerano, invece, di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati verso pagamento di ***corrispettivi specifici***, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. In tal caso, i corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi, a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

Il regime opzionale

Sulla falsariga dell'art. 145 del TUIR, il successivo art. 80 del CTS introduce poi un ***regime fiscale opzionale*** per la determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali del terzo settore, cioè di quegli enti che svolgono in via esclusiva o prevalente attività di interesse generale, basato sui coefficienti di redditività.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

I coefficienti sono i seguenti:

attività di prestazioni di servizi	
ricavi	**coefficiente**
fino a 130.000 euro	7%
da 130.001 euro a 300.000 euro	10%
oltre 300.000 euro	17%
altre attività	
ricavi	**coefficiente**
fino a 130.000 euro	5%
da 130.001 euro a 300.000 euro	7%
oltre 300.000 euro	14%

Ai sensi dell'art. 89, c. 2, del CTS, il "*vecchio*" regime di cui al citato art. 145 del TUIR continua ad applicarsi agli enti che non possono ottenere l'iscrizione al Registro unico nazionale del terzo settore (formazioni e associazioni politiche, sindacati, associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche, associazioni di datori di lavoro ed enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti enti) nonché agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e agli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato che non sono iscritti al citato Registro ovvero, qualora iscritti, alle attività diverse da quelle previste dall'art. 5 che vengano da questi ultimi esercitate.

Ai ricavi soggetti ai coefficienti di redditività ex art. 80 devono essere sommate le eventuali plusvalenze patrimoniali (art. 86 TUIR), le sopravvenienze attive (art. 88 TUIR), i dividendi e gli interessi (art. 89 TUIR) e i ricavi immobiliari (art. 90 TUIR).

Il comma 2 dell'articolo 80 aggiunge che, in caso di contemporaneo esercizio di prestazioni di servizi e di altre attività, il coefficiente deve essere determinato con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente; in mancanza della distinta annotazione dei ricavi, si

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

Il comma 3 disciplina le modalità di esercizio dell'opzione per il regime forfetario degli ETS, che può essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi, con effetti a partire dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale l'opzione è esercitata e fino a quando la stessa non è revocata, fermo restando un periodo minimo triennale di applicazione.

L 'eventuale revoca dell'opzione deve essere effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata. Per gli enti che iniziano l'attività di impresa, l'opzione può essere esercitata nella dichiarazione di inizio attività (commi 4 – 5).

Il regime delle ODV e delle APS

Un ulteriore regime forfettario e agevolato è introdotto dagli artt. 84 - 86 del CTS a favore delle organizzazioni del volontariato e delle associazioni di promozione sociale.

In particolare, ai sensi dell'art. 84, non si considerano commerciali, oltre alle attività decommercializzate in via generale (art. 79 CTS), se svolte da ODV e senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenza sul mercato: a) la vendita 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; b) la cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, se la vendita dei prodotti è curata direttamente dall'ODV senza alcun intermediario; c) la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

I redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle ODV sono esenti dall'IRES.

Per quanto riguarda le APS, è stabilito (art. 85) che non si considerano commerciali le attività svolte dalle stesse in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS.

Non si considerano altresì commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, 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.

Sono invece sempre considerate commerciali: le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita; le somministrazioni di pasti; le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore; le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito; le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali. Sono inoltre commerciali le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

a) gestione di spacci aziendali e di mense;

b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;

c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;

d) pubblicità commerciale;

e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Per le APS ricomprese tra gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno, inoltre, non si considerano commerciali le attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché:

— le suddette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli associati dei familiari conviventi;

— per il loro svolgimento non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati (tale condizione costituisce una novità rispetto alla disciplina vigente).

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Le quote e i contributi corrisposti alle APS non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti.

Inoltre, sempre per le APS non sono considerate commerciali le attività di vendita 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 sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

Sono infine esclusi dall'IRES i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale.

L'art. 86 prevede per le ODV e per le APS la possibilità di applicare un regime forfettario, con contabilità semplificata, per le attività commerciali esercitate, a condizione di non superare il limite di ricavi di 130.000 euro nel precedente periodo di imposta.

L'accertamento fiscale

Ai sensi dell'art. 94 del CTS, l'amministrazione finanziaria può avvalersi nei confronti degli ETS e delle loro attività dei poteri istruttori in materia di accertamento nelle imposte sui redditi e nell'IVA (artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 e artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972).

Le verifiche possono riguardare il possesso dei requisiti richiesti dal CTS stesso per ottenere la qualifica di ETS, e non solamente quelli specifici per le singole disposizioni fiscali.

L'attività di controllo può sfociare nella emanazione di un atto di accertamento con cui si *"disconosce la spettanza del regime fiscale applicabile all'ente"* (con obbligo di instaurare il ***contraddittorio***, pena nullità dell'atto) e/o nella trasmissione all'ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore di elementi utili ai fini della "eventuale cancellazione" dell'ETS dal Registro stesso.

Si ritiene che le disposizioni del richiamato art. 94 rendano applicabile agli ETS, previo eventuale disconoscimento del loro regime fiscale agevolato, la totalità delle disposizioni che regolano l'accertamento ai fini

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

delle imposte sui redditi (e addizionali), dell'IRAP e dell'IVA, compreso chiaramente l'accesso ai c.d. istituti deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, reclamo – mediazione). Se le violazioni commesse dagli enti non saranno state ancora trasfuse in un atto impositivo formalmente notificato, poi, potrebbe essere esaminata la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso anche negli ampi termini concessi dai commi b-*ter*) e b-*quater*) dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997.

Il comma 4 dell'art. 94 in commento aggiunge, infine, che agli ETS non si applicano le disposizioni di cui all'art. 30 del D.L. 29.11.2008 n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28.1.2009, n. 2, e che quindi non devono presentare il modello EAS (a suo tempo obbligatoriamente previsto per gli enti associativi, al fine della fruizione dei regimi agevolati).

Le imposte indirette e locali

In forza dell'art. 82 del CTS, sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipocatastali i trasferimenti a titolo gratuito effettuati favore degli ETS iscritti nel relativo registro unico nazionale.

È invece prevista l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro ed ipocatastali per i trasferimenti a titolo oneroso a favore degli stessi soggetti, nonché di tutte le imprese sociali a prescindere dalla loro veste (comma 4). Sotto questo profilo, la nuova disposizione riveste particolare interesse poiché reintroduce un beneficio che, per le ONLUS, era stato abrogato con il D.Lgs. n. 23/2011.

Sono inoltre previste specifiche cautele al fine di salvaguardare l'effettiva destinazione dei beni alle finalità istituzionali, la quale dovrà verificarsi entro 5 anni dal trasferimento, previa dichiarazione che va resa contestualmente all'atto. In caso di dichiarazione mendace od utilizzo del bene per scopi diversi, verranno recuperate le imposte in misura ordinaria, con interessi decorrenti dalla data del loro omesso versamento e sanzioni del 30%.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

È inoltre prevista l'applicazione in misura fissa delle imposte di registro ed ipocatastali per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione (art. 82, comma 3), nonché l'esenzione dall'imposta di registro per le modifiche statutarie finalizzate ad adeguare gli atti a modifiche legislative.

Sono altresì stabilite modalità di esenzione dall'IMU, dalla TASI e dai tributi locali analoghe a quelle già previste per gli enti non commerciali (commi 6 e 7), mentre è demandata alle Regioni ed alle Province autonome di Trento e Bolzano l'eventuale riduzione o esenzione dall'IRAP (comma 8). Infine, sono estese agli ETS le agevolazioni già previste per le ONLUS ai fini dell'imposta di bollo (comma 5), dell'imposta sugli intrattenimenti (comma 9) e della tassa sulle concessioni governative (comma 10).

Le scritture "fiscali"

L'art. 87 CTS disciplina gli obblighi contabili di tutti gli ETS.

Per tali enti:

— in relazione all'attività complessivamente svolta, le scritture dovranno osservare i requisiti della cronologia e sistematicità e rappresentare analiticamente le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione (questi obblighi si considerano assolti anche se la contabilità consta del libro giornale e del libro degli inventari, tenuti in conformità agli artt. 2216 e 2217 del codice civile);

— in relazione all'attività svolte con modalità commerciali, le scritture contabili dovranno essere quelle previste dalle disposizioni di cui all'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973.

Secondo il comma 3 dell'articolo, gli ETS che nell'esercizio delle attività di interesse generale (art. 5 CTS) e "diverse" (art. 6) non abbiano conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 50.000 euro possono tenere per l'anno successivo, in luogo delle scritture contabili normalmente previste, il rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese complessive di cui all'art. 13, comma 2.

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Per l'eventuale attività commerciale esercitata, gli ETS devono tenere la contabilità separata (art. 87, comma 4).

Gli ETS per le attività di interesse generale e diverse svolte non sono obbligati a certificare i corrispettivi mediante ricevuta o scontrino fiscale (comma 5), salvo l'esercizio degli obblighi IVA.

È inoltre previsto, per le raccolte pubbliche di fondi effettuate da ETS non commerciali, che questi redigano, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un rendiconto specifico con chiara evidenza delle entrate e delle spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (comma 6).

Entro tre mesi dal momento in cui si verificano i presupposti ai fini della qualificazione dell'ETS come ente commerciale, tutti i beni facenti parte del patrimonio dovranno essere compresi nell'inventario. Le registrazioni nelle scritture cronologiche delle operazioni comprese dall'inizio del periodo di imposta al momento in cui si verificano i presupposti che determinano il mutamento della qualifica dovranno essere eseguite, in deroga alla disciplina ordinaria, entro tre mesi decorrenti dalla sussistenza dei suddetti presupposti (comma 7).

19 settembre 2017

Fabio Carrirolo

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente