

Circolari per la clientela

Riforma del Terzo settore - Principali disposizioni fiscali - Decreto correttivo

1 PREMESSA

Il DLgs. 3.8.2018 n. 105, entrato in vigore l'11.9.2018 (giorno successivo a quello della sua pubblicazione sulla *G.U.* 10.9.2018 n. 210), ha modificato il DLgs. 3.7.2017 n. 117 (codice del Terzo settore).

Di seguito si riepilogano le principali disposizioni fiscali previste dal Codice del Terzo settore, tenendo conto delle disposizioni integrative e correttive apportate dal DLgs. 105/2018.

Il codice del Terzo settore definisce una specifica disciplina fiscale per gli enti del Terzo settore (ETS) iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS), riguardante:

- il trattamento ai fini delle imposte dirette e l'istituzione di regimi agevolati;
- l'introduzione di alcune detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali;
- alcune agevolazioni ai fini delle imposte indirette e dei tributi locali;
- la tenuta e la conservazione delle scritture contabili.

Gli ETS non possono applicare disposizioni diverse e ulteriori da quelle dettate o richiamate dal codice del Terzo settore. Ad esempio, gli ETS non applicano alcune norme del TUIR relative agli enti non commerciali e la L. 16.12.91 n. 398 (relativa al regime forfetario riconosciuto alle associazioni sportive dilettantistiche).

Decorrenza

Le disposizioni fiscali contenute nel codice del Terzo settore si applicano, in linea generale, dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sarà rilasciata l'autorizzazione della Commissione europea e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS (art. 104 del DLgs. 117/2017).

In deroga a quanto sopra, sono operative dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 (2018, per i soggetti "solari") e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore complessiva delle disposizioni fiscali come sopra indicato, tra le altre, le seguenti misure:

- *social bonus* (art. 81);
- disposizioni su imposte indirette e tributi locali (art. 82);
- deduzioni e detrazioni per erogazioni liberali (art. 83).

La disposizione derogatoria opera limitatamente alle ONLUS, alle organizzazioni di volontariato (ODV) e alle associazioni di promozione sociale (APS), iscritte negli appositi registri.

Le modifiche e l'abrogazione delle disposizioni fiscali operate dal DLgs. 117/2017 hanno la stessa decorrenza delle nuove disposizioni introdotte dal medesimo decreto.

2 IMPOSTE SUI REDDITI

Agli ETS si applicano:

- le specifiche disposizioni previste dal codice del Terzo settore;
- le norme del TUIR in materia di IRES, in quanto compatibili con le prime.

2.1 ENTI DEL TERZO SETTORE NON COMMERCIALI

Si considerano non commerciali gli ETS che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale in conformità ai criteri indicati per le attività non commerciali.

Indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli ETS assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di interesse generale, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati per le attività non commerciali, e le attività diverse (ad eccezione delle

attività di sponsorizzazione), superino, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali (vale a dire contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti).

Il mutamento della qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

2.1.1 Attività di interesse generale non commerciali

Le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale quando sono svolte:

- a titolo gratuito;
- oppure dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi.

2.1.2 Raccolte pubbliche di fondi

Non concorrono 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 delle Amministrazioni Pubbliche per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento, delle attività non commerciali.

2.1.3 Attività svolta dalle associazioni del Terzo settore

Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti 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 abitudine o di occasionalità.

2.1.4 Regime forfetario per gli enti del Terzo settore non commerciali

Gli ETS non commerciali possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa.

In tal caso il reddito si determina applicando un coefficiente di redditività all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse, svolte con modalità commerciali, aggiungendo poi alcuni componenti positivi di reddito (es. plusvalenze).

In particolare, per le attività di prestazioni di servizi, si applicano i seguenti coefficienti:

- 7%, sui ricavi fino a 130.000,00 euro;
- 10%, sui ricavi da 130.001,00 euro a 300.000,00 euro;
- 17%, sui ricavi oltre 300.000,00 euro.

Per le altre attività sono, invece, previsti i seguenti coefficienti:

- 5%, sui ricavi fino a 130.000,00 euro;
- 7%, sui ricavi da 130.001,00 euro a 300.000,00 euro;
- 14%, sui ricavi oltre 300.000,00 euro.

L'opzione per il regime forfetario:

- deve essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi o nella dichiarazione di inizio attività;
- ha effetto per un triennio.

2.2 REGIME FISCALE DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO (ODV)

Sono previste alcune disposizioni di favore con specifico riferimento alle organizzazioni di volontariato (ODV) iscritte nell'apposita sezione del RUNTS.

In particolare, non si considerano commerciali le seguenti attività effettuate dalle ODV e svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

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

Redditi degli immobili

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

Tale disposizione è stata estesa anche alle ODV trasformatesi in enti filantropici e iscritte nell'apposita sezione del RUNTS.

2.3 REGIME FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS)

Sono previste alcune specifiche disposizioni con riferimento alle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nell'apposita sezione del RUNTS.

Ad esempio, non si considerano commerciali le attività svolte dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti:

- dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi;
- 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;
- 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.

2.3.1 Bar interni e organizzazione di viaggi

Per le APS ricomprese tra gli enti a carattere nazionale riconosciute dal Ministero dell'Interno ex art. 3 co. 6 lett. e) della L. 25.8.91 n. 287, non si considera commerciale:

- l'attività di somministrazione di alimenti o bevande effettuata da bar e esercizi similari presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale;
- l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici.

Affinché le suddette attività siano considerate non commerciali occorre che:

- l'attività in questione 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 si utilizzi alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

2.3.2 Redditi degli immobili

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

2.4 REGIME FORFETARIO PER LE ATTIVITÀ COMMERCIALI DI ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO (ODV) E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS)

Le ODV e le APS possono beneficiare, in relazione alle attività commerciali svolte, di un particolare regime forfetario rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA (art. 86 del DLgs. 117/2017).

2.4.1 Requisiti per accedere al regime forfetario

Per accedere al regime forfetario è necessario che, nel periodo d'imposta precedente, i suddetti enti abbiano percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000,00 euro.

2.4.2 Determinazione forfetaria del reddito

Il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari:

- all'1%, per le organizzazioni di volontariato;
- al 3%, per le associazioni di promozione sociale.

2.4.3 Altre agevolazioni

Le ODV e le APS che applicano il regime forfetario:

- non sono tenute ad operare le ritenute alla fonte;
- sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili;
- sono escluse dall'applicazione degli studi di settore, dei parametri, nonché degli indici sintetici di affidabilità fiscale;
- sono soggette a particolari disposizioni ai fini IVA.

2.5 SOCIAL BONUS

È riconosciuto un credito d'imposta a favore di coloro che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore degli enti del Terzo settore non commerciali che hanno presentato al Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti del Terzo settore.

Il credito d'imposta è pari:

- al 65% per le erogazioni effettuate da persone fisiche, nel limite del 15% del reddito imponibile o del 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di reddito d'impresa;
- al 50% per le erogazioni liberali effettuate da enti o società, nel limite del 5 per mille dei ricavi annui o del 15% del reddito imponibile per gli enti non commerciali.

Il suddetto credito d'imposta:

- è ripartito in tre quote annuali di pari importo;
- per i soggetti titolari di reddito d'impresa, è utilizzato in compensazione mediante il modello F24 e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

3 DETRAZIONI IRPEF E DEDUZIONI PER EROGAZIONI LIBERALI

Rispetto alle erogazioni liberali a favore di ETS non commerciali, è possibile beneficiare, alternativamente, di:

- una detrazione IRPEF nella misura del 30% (o 35% qualora l'erogazione liberale in denaro sia a favore di un'organizzazione di volontariato) per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000,00 euro;
- una deduzione dal reddito complessivo netto nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato.

Coloro che effettuano le erogazioni liberali non possono cumulare le suddette agevolazioni con altre deduzioni o detrazioni previste da altre disposizioni con riferimento alle stesse erogazioni.

4 IMPOSTE INDIRETTE

In materia di imposte indirette sono previste, tra l'altro:

- l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni, nonché dalle imposte ipotecaria e catastale, per i trasferimenti gratuiti a favore di ETS;
- la debenza dell'imposta di registro nella misura fissa di 200,00 euro per gli atti costitutivi e modificativi degli ETS, nonché per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di ETS;
- l'esenzione dall'imposta di registro per gli atti costitutivi e quelli connessi allo svolgimento delle attività delle organizzazioni di volontariato (esenzione introdotta dal DLgs. 105/2018);
- l'esenzione dall'imposta di bollo per atti e documenti posti in essere o richiesti da ETS;
- l'esenzione dall'IMU e dalla TASI per gli immobili destinati ad attività non commerciali posseduti e utilizzati dagli ETS non commerciali.

5 INAPPLICABILITÀ DEL MODELLO "EAS"

Gli ETS non presentano il modello "EAS" e non applicano le altre norme sui controlli previste dall'art. 30 del DL 185/2008 (art. 94 co. 4 del DLgs. 117/2017).

6 SCRITTURE CONTABILI

La tenuta delle scritture contabili da parte degli ETS non commerciali viene impostata dall'art. 87 del DLgs. 117/2017 (come modificato dal DLgs. 105/2018) sulla falsariga di quella attualmente prevista per le ONLUS.

Fatta salva l'applicazione del regime forfetario di cui all'art. 86 del DLgs. 117/2017, occorre:

- in relazione all'attività complessivamente svolta:
 - redigere le scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione;
 - rappresentare nel bilancio (formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione), in modo adeguato e distinto, le attività diverse da quelle di interesse generale (tali obblighi si considerano assolti con la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari secondo il codice civile);
- in relazione alle attività (di interesse generale e diverse) svolte con modalità commerciali, tenere le scritture contabili previste dal regime di contabilità semplificata (art. 18 del DPR 600/73), anche al di fuori dei limiti quantitativi per esso previsti.

In relazione all'attività commerciale esercitata, gli ETS non commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata.

Semplificazioni

Se l'ETS non commerciale non ha conseguito in un anno proventi di ammontare superiore a 220.000,00 euro, è possibile tenere, per l'anno successivo, in luogo delle scritture previste per l'attività complessivamente svolta, il solo rendiconto di cassa.