Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Consiglio Nazionale del Notariato

Fondazione Italiana del Notariato

Il Registro unico nazionale del Terzo settore e il percorso di attuazione della Riforma del Terzo settore

29 ottobre 2020

Webinar

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

I PRINCIPI ISPIRATORI DELLA RIFORMA

NON PROFIT O NO PROFIT?

L'espressione ***non profit*** richiama il concetto di «assenza di scopo di lucro», tipico degli enti del Terzo settore.

L'espressione ***no profit***, invece, significa letteralmente «senza profitto» ed evoca una gestione tendenzialmente in perdita.

Nella nuova impostazione della Riforma del Terzo settore, la realizzazione di un profitto viene valorizzata in quanto indice di una gestione sana dell'ente.
Infatti, l'assenza di scopo di lucro non significa non poter conseguire un **utile, ma** piuttosto scegliere di **reinvestire questo utile per finalità di interesse generale**, anziché distribuirlo tra i soci o i fondatori.

Quella degli enti del Terzo settore (ETS) è, dunque, **un'assenza di scopo di lucro in senso «soggettivo».**

La nuova definizione di «non lucratività» nel Terzo settore

In tal senso, giova segnalare che nel Codice del Terzo settore (CTS) la **nozione di «non lucratività»** assume una connotazione più ampia rispetto al sistema ante riforma, inquadrando nel proprio alveo una distinzione più puntuale tra **assenza di scopo di lucro in senso soggettivo e in senso oggettivo**.

Il quadro normativo ante riforma risultava infatti contraddistinto da frammentarie disposizioni di settore, recanti norme diverse in termini di «commercialità» o «non imponibilità», che variavano in base alla tipologia di struttura organizzativa e che erano comunque legate, in via generale, a due presupposti:

- lo svolgimento dell'attività in settori di rilevante interesse sociale;
- l'assenza di scopo di lucro in senso soggettivo.

LA NUOVA DEFINIZIONE DI «NON LUCRATIVITÀ» NEL TERZO SETTORE

Nel CTS, invece, la differenza si basa sul **modello organizzativo** e sulla **tipologia di entrate dell'ente**, dal quale vengono fatti discendere specifici regimi fiscali, che premiano con criteri diversi lo svolgimento di attività di interesse generale da parte dell'ETS:

- nell'ambito dell'**assenza di scopo di lucro oggettivo**, vi è il divieto per l'ente di distribuire utili e la gestione dell'attività non è orientata alla produzione di ricavi;

  il regime fiscale associato a questo modello non profit premia lo svolgimento di attività che assumono natura non commerciale in base ad una parametrazione tra entrate e uscite.

- nell'ambito dell'**assenza di scopo di lucro soggettivo,** non si preclude al perseguimento di utili come risultato fisiologico dell'attività, fermo restando il vincolo di reinvestire le utilità realizzate nelle finalità istituzionali di interesse generale.

  in questo caso, il regime fiscale sarà associato ad un modello organizzativo più vicino è quello di un'impresa vera e propria .

LA NUOVA DEFINIZIONE DI «NON LUCRATIVITÀ» NEL TERZO SETTORE

Con la riforma del Terzo settore, dunque, viene **espressamente riconosciuta e valorizzata** la possibilità per l'ETS di **attuare una gestione tesa alla realizzazione di un utile**, che dovrà essere impiegato e reinvestito nelle attività statutarie dell'ente.

Al riguardo, la stessa relazione illustrativa al CTS evidenzia che la **commercialità può costituire un elemento del tutto fisiologico nel perseguimento delle finalità istituzionali di interesse generale** da parte dell'ente del Terzo settore, ferma restando la necessità di distinguere e valorizzare adeguatamente, sul versante fiscale, i diversi modelli di svolgimento delle attività di interesse generale (art. 5 del CTS) e diverse (art. 6 del CTS).

Questione terminologica: le attività istituzionali dell'ente (vedi TUIR) si qualificano all'interno del CTS in termini di commercialità o non commercialità fermo restando l'assenza di lucro soggettivo

La nuova definizione di «non lucratività» nel Terzo settore

In altri termini, viene espressamente ammessa la possibilità per gli ETS di scegliere se agire, nello svolgimento delle proprie attività istituzionali, secondo schemi erogativi o imprenditoriali.

In questo senso l'inquadramento degli enti dal punto di vista fiscale è condizionato dal modello organizzativo scelto (viene cosi invertito lo schema ONLUS)

Gli enti potranno in astratto configurarsi come **ETS commerciali o non commerciali**, in ragione dei diversi criteri posti dall'**art. 79 del CTS** oppure qualificarsi come **imprese sociali**

Nello specifico:

- gli **enti organizzati in base a modelli prevalentemente «erogativi»** potrebbero inquadrarsi tra gli ETS non commerciali, accedendo così alla decommercializzazione delle attività istituzionali e potendo tassare eventuali ricavi, derivanti da attività di tipo commerciale in base a coefficienti di redditività opzionali.

- gli **enti che si qualifichino come ETS commerciali**, potranno valutare l'impatto fiscale sull'attività svolta e eventualmente collocarsi tra le imprese sociali, con conseguente detassazione degli utili destinati all'incremento del patrimonio o reinvestiti nelle finalità istituzionali di interesse generale (art. 18 del d.lgs. n. 112/2017).

CONTRIBUTI O APPORTI PUBBLICI

Per la prima volta, il legislatore dà rilievo alle modalità di svolgimento dell'attività da parte dell'ente, a prescindere dalla qualifica (commerciale o meno) dello stesso, introducendo **regimi fiscali tarati sul modello organizzativo adottato.**

In linea con i principi espressi dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea, **l'assenza di scopo di lucro** in capo agli enti non commerciali n**on è considerato elemento ostativo all'applicazione delle regole comunitarie in materia di concorrenza**, dal momento che, anche tali enti, possono assumere la qualifica di "imprese" laddove svolgano attività per le quali esista, anche solo potenzialmente, un mercato.

È in questo scenario che si introduce la nuova disciplina fiscale degli ETS di cui all'art. 79 del CTS.
Rispetto alla corrente classificazione del TUIR – che riconduce determinate attività solidaristiche, tra quelle commerciali sulla base di una **valutazione di tipo qualitativo**, legata alla presenza di un modello organizzativo di tipo imprenditoriale– le disposizioni del CTS prevedono, invece, un **approccio di tipo quantitativo**, basato su un raffronto puntuale tra i costi effettivi delle attività di interesse generale e le entrate di natura corrispettiva imputabili alle attività medesime.
Tra queste ultime, rientrano espressamente anche **i contributi pubblici** spettanti in base a convenzioni, accreditamenti o contratti con la pubblica amministrazione di natura corrispettiva, i quali dovranno essere tenuti in considerazione ai fini del **test di commercialità dell'attività svolta**.

Rapporto tra natura dell'attività svolta e natura dell'ente

La qualifica dell'ente come commerciale o non commerciale risulta, quindi, strettamente connessa all'inquadramento prioritario dell'attività svolta.

L'**art. 79 al comma 2** stabilisce un criterio generale per cui le attività di interesse generale (elencate dall'art. 5 del CTS) si considerano non commerciali se:

1. svolte **a titolo gratuito**;
2. svolte dietro **corrispettivi che non superano i costi effettivi**.

Onde evitare un'eccessiva rigidità nell'applicazione di tale disposizione, il limite dei costi effettivi soffre una parziale deroga al **comma 2-bis dell'art. 79**, con il quale è stato introdotto un margine di tolleranza nello scostamento tra costi e corrispettivi.
Nello specifico, l'attività istituzionale continua a considerarsi non commerciale laddove i ricavi superino i costi nella misura massima del 5%, purché lo sforamento non si protragga per più di due periodi d'imposta consecutivi.

La necessità di operare un raffronto tra costi e corrispettivi trova alcune **deroghe**.
Ad esempio, per le **attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale** non è previsto un puntuale raffronto tra i costi e i ricavi e questo in ragione dell'importanza che riveste questo particolare tipo di attività per la collettività (**art. 79, comma 3 del CTS**).

RAPPORTO TRA NATURA DELL'ATTIVITÀ SVOLTA E NATURA DELL'ENTE

Inoltre, l'**art. 79, comma 4 del CTS**, solo per gli ETS aventi carattere non commerciale ripropone il regime di non imponibilità previsto dall'art. 143, comma 3 del TUIR con riferimento a:

- **contributi o apporti pubblici** erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale svolte ai sensi dei commi 2 e 3. Pare opportuno precisare che, a differenza della disposizione del TUIR che prevede un regime di defiscalizzazione incentrato sulla natura dell'ente e sulla destinazione del contributo per lo svolgimento, in regime di accreditamento o convenzione di «*attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali*», l'art. 79 CTS dà rilievo alla provenienza del contributo, in senso ampio, dalla P.A. («anche» in regime di accreditamento/convenzione) e **alla non commercialità dell'attività di interesse generale**, oltre che dell'ETS;

- nonché per le entrate da **raccolte pubbliche di fondi** effettuate occasionalmente in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

CONTRIBUTI O APPORTI PUBBLICI

Con riferimento ai contributi o apporti pubblici, ai fini dell'inquadramento tributario delle diverse entrate, occorre verificare la specifica tipologia di contributo ricevuto dall'ente in forza dell'attività svolta nei confronti della pubblica amministrazione, onde accertare se risulti prevalente l'elemento sinallagmatico e corrispettivo.

Per gli enti non commerciali, la norma di riferimento è l'**art. 143, comma 3, lett. b) del TUIR** ai sensi del quale sono esclusi dall'imposizione i contributi corrisposti agli enti non commerciali dalle amministrazioni pubbliche per lo **svolgimento di attività in regime di convenzione o accreditamento**.
Si tratta di un regime che interessa **aree di intervento integrative rispetto al servizio pubblico**, quali ad esempio quella sanitaria, socio-assistenziale, formativa o educativa.

La non imponibilità in questi casi è condizionata al verificarsi di ulteriori requisiti:

- i contributi devono essere corrisposti da parte di amministrazioni pubbliche **per attività aventi finalità sociali**, esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.
- L'ente ricevente deve avere la qualifica di **ente non commerciale**.

Il CTS riprende tale disposizione, con alcune novità che tengono conto della nozione di impresa nell'ambito del diritto dell'Unione europea e della disciplina in materia di aiuti di stato.

L'ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

Con riferimento alle **raccolte fondi,** il CTS consente espressamente agli enti di svolgere tali attività anche in via stabile e continuativa.

Le raccolte fondi possono consistere in donazioni «pure», ma anche prevedere eventualmente l'offerta di beni o servizi ai sovventori nell'ambito dell'evento (si pensi, ad esempio all'organizzazione di una cena o di un concerto di beneficenza). Ciò che caratterizza questo tipo di iniziative è, però, la finalità con cui vengono organizzate, ossia **raccogliere fondi per il sostegno delle attività istituzionali o di specifici progetti,** con conseguente esclusione della possibilità di impiegare i fondi così raccolti per finanziare le attività diverse di cui all'art. 6 del CTS

Le attività diverse di cui all'art. 6 del CTS, sono vere e proprie attività commerciali che l'ente può svolgere in chiave di autofinanziamento e in via secondaria, al fine di sovvenzionare le attività istituzionali di interesse generale.

L'ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

In caso di raccolta fondi svolta da un ETS non commerciale mediante **scambio di beni e servizi** è esclusa l'imponibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dei fondi al ricorrere dei presupposti indicati all'art. 79, comma 4, lett. a) del CTS.

In continuità con quanto già previsto all'articolo 143, comma 3, lettera a), T.U.I.R., la norma del CTS prevede un regime di non imponibilità nelle ipotesi di **raccolte pubbliche occasionali**, effettuate anche mediante offerta di beni o servizi di modico valore in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze e campagne di sensibilizzazione.

Le entrate derivanti da attività di raccolta fondi occasionali sono qualificate come **non commerciali** ai fini della individuazione della natura dell'ente del terzo settore ai sensi dell'art.79, comma 5-bis.

Al di fuori delle ipotesi sopra indicate qualora la raccolta fondi sia svolta in forma sinallagmatica, attraverso lo scambio di beni o servizi, i relativi proventi concorreranno alla formazione del reddito.

L'ATTIVITÀ DI RACCOLTA FONDI

Tipologia Raccolta Fondi	ETS non commerciale	ETS commerciale
Occasionale sinallagmatica con scambio di beni e servizi di modico valore	Escluso	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA
Continuativa sinallagmatica con scambio di beni e servizi	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA
Occasionale non sinallagmatica – Liberalità con carattere meramente erogativo (senza scambio di beni e servizi)	Escluso	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e non imponibile ai fini IVA
Continuativa non sinallagmatica – Liberalità con carattere meramente erogativo (senza scambio di beni e servizi)	Escluso	Imponibile ai fini delle imposte sui redditi e non imponibile ai fini IVA

IPOTESI DI DECOMMERCIALIZZAZIONE CONTEMPLATE DALL'ART. 79 CTS

Specifiche ipotesi di decommercializzazione sono individuate per gli ETS di tipo associativo dall'**art. 79, comma 6 del CTS**, che stabilisce:

- da un lato la non commercialità delle **attività istituzionali svolte dagli ETS verso gli associati o i loro familiari e conviventi;**

- dall'altro, considera non imponibili le **quote associative**, salvo che le stesse costituiscano corrispettivi specifici versati a fronte della cessione di beni o prestazioni di servizi.

Anche in questo caso la norma ripropone il regime di decommercializzazione previsto dai **commi 1 e 2 dell'art. 148 del TUIR**, seppure con un ambito di applicazione più ampio, comprendendo anche le attività istituzionali svolte verso i familiari e i conviventi degli associati.

Le medesime attività - fatta eccezione per le APS - sono invece qualificate **commerciali** laddove effettuate a fronte di corrispettivi specifici, anche qualora si tratti di contributi o quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.
A seconda del carattere abituale od occasionale delle operazioni, detti corrispettivi concorreranno alla formazione del reddito complessivo dell'ente come redditi d'impresa o diversi.

ULTERIORI AMBITI DI NON COMMERCIALITÀ PREVISTI PER ODV E APS

Ulteriori ambiti di non commercialità sono previsti per OdV e APS, in analogia con quanto previsto dai precedenti regimi di questi enti.

Con riguardo alle **OdV, l'art. 84**, considera non commerciali ai fini IRES :

- la vendita senza intermediari di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito o prodotti dagli assistiti;
- la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni celebrazioni e simili aventi carattere occasionale.

In ogni caso, deve ricorrere la condizione che dette attività **vengano svolte senza l'impiego di mezzi, organizzati professionalmente, per fini di concorrenzialità sul mercato**.

Si tratta di attività che vengono utilizzate per reperire risorse finanziarie necessarie per il sostentamento dell'ente e che, in passato, erano già state ricomprese tra quelle commerciali e produttive marginali dal DM 25 maggio 1995.

ULTERIORI AMBITI DI NON COMMERCIALITÀ

Per le sole APS viene mantenuto un regime analogo a quello previsto dall'art. 148, comma 3 del TUIR, che sancisce la decommercializzazione delle **attività istituzionali svolte a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e dei loro familiari conviventi**, nonché di altre categorie di soggetti ad essi assimilate, quali associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività, facenti parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS (**art. 85, comma 1 del CTS**).

A queste si aggiungono **specifiche attività sempre considerate non commerciali**, in parte riprese dall'art. 148, comma 4 del TUIR ed in parte analoghe a quelle delle ODV.
È il caso delle **cessioni di proprie pubblicazioni destinate** prevalentemente agli associati o ai loro familiari conviventi verso corrispettivi specifici e in attuazione degli scopi istituzionali, così come disposto dal **comma 2 dell'art. 85 del CTS** (tale agevolazione è applicabile nei limiti in tema di aiuti *de minimis).*

Per le sole APS ricomprese tra gli enti le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno (art. 3, comma6, lett. e) della L. 287/1991), sono altresì decommercializzate le **somministrazioni di alimenti e bevande** effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, nonché **l'organizzazione di viaggi o soggiorni turistici**, anche a fronte di corrispettivi specifici, purché tali attività siano complementari rispetto a quelle istituzionali e siano svolte nei confronti degli associati o dei loro familiari conviventi, senza avvalersi di strumenti pubblicitari o di diffusione di informazioni a soggetti terzi (**art. 85, comma 4, del CTS**). Tale agevolazione è applicabile nei limiti in tema di aiuti *de minimis.*

QUALIFICAZIONE FISCALE DEGLI ETS

Le ipotesi di non commercialità descritte dall'art. 79 incidono sulla complessiva qualificazione dell'ETS sul piano tributario.

A prescindere dalle previsioni statutarie, infatti, l'ETS deve considerarsi **commerciale** laddove, nel medesimo periodo d'imposta, i proventi derivanti dalle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa e delle attività secondarie **prevalgano** sulle entrate derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (art. 79, comma 5).

Tra le entrate di natura non commerciale devono includersi i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative ed ogni altra entrata assimilabile, nonché il valore normale delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati con modalità non commerciali.

Dal computo delle entrate commerciali devono essere escluse, per espressa previsione legislativa, quelle derivanti dalle attività di **sponsorizzazione** (effettuate con i criteri e nei limiti che saranno definiti dal decreto ministeriale di cui all'art. 6 del CTS).

IL CONFRONTO SULLA PREVALENZA

Alcune specificazioni sul punto sono state fornite dal decreto correttivo al CTS (D.Lgs. n. 105/2018). In particolare:

- il nuovo comma 5-bis dell'art. 79 chiarisce le tipologie di entrate da tenere in considerazione per individuare la natura commerciale o non commerciale dell'ente;

- il nuovo comma 5-ter dell'art. 79 ha precisato che la perdita della qualifica di ente del Terzo settore non commerciale opera a partire dal medesimo periodo di imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

Quest'ultimo chiarimento appare in linea con quanto previsto per la generalità degli enti non commerciali dall'art. 149 del TUIR, nonché dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria (Circolare del Ministero delle Finanze n. 124 del 1998).

RAFFRONTO CON IL REGIME ANTE-RIFORMA

Le previsioni del TUIR, invece, assegnano la qualifica di ente non commerciale **in base ad un criterio formale-statutario** (cfr. art. 73, comma 1, lett. c) e comma 4).
Tuttavia, l'art. 149 del TUIR indica una serie di ***"fatti indice di commercialità"*** (così la Circ. n. 124/E/1997) che possono condurre ad un riesame sulla posizione giuridico-tributaria dell'ente, nell'ambito di un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata:

- ✓ prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- ✓ prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- ✓ prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- ✓ prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

RAFFRONTO CON IL REGIME ANTE-RIFORMA

La citata Circ. n. 124/E/1997 spiegava che l'art. 149 *«non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio»* e che, di conseguenza, *«non è … sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal comma 2 dell'art. 111-bis [art. 149, n.d.r.] per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale»*

Da un punto di vista pratico, tuttavia, si sono spesso verificate contestazioni sulle commercialità degli enti slegate dall'esame dei suddetti parametri e/o da un'analisi della posizione complessiva del soggetto (cfr. ad es. la Sent. Comm. Trib. Reg. Bologna n. 83/5/2013 che assegna un valore presuntivo ai parametri di cui sopra).

RAFFRONTO CON IL REGIME ANTE-RIFORMA

Vanno peraltro considerati altri due **aspetti problematici** che potrebbero essere risolti con il nuovo approccio indicato dall'art. 79, comma 5:

1. le **normative di settore** (come osservato in precedenza) prevedevano criteri diversi da quelli del TUIR in merito alla prevalenza delle attività (ad es. per le Onlus è previsto un divieto assoluto di svolgere attività diverse da quelle ammesse ai sensi dell'art. 10 del D.lgs. n. 460/1997, salvo gli stretti limiti concessi per lo svolgimento di attività "connesse").

2. A **livello comunitario** gli incentivi fiscali vengono correlati soprattutto alle **modalità effettive di svolgimento delle attività** e non ai soli scopi perseguiti dall'ente (cfr., di recente, la Sent. Corte di Giustizia Europea 27 giugno 2017, Causa C-74/16 sull'esenzione dall'imposta comunale spagnola sulle costruzioni accordata alle istituzioni ecclesiastiche, nonché le criticità relative alla nostra IMU, risolte dal D.M. 200/2012 in adesione agli orientamenti comunitari).

RIFORMA DELL'IMPRESA SOCIALE

In attuazione della legge delega è stato emanato, inoltre, il D.Lgs. n. 112/2017 che riforma e riordina la disciplina in materia di impresa sociale (contenuta in precedenza nel D.Lgs. n. 155/2006, ora abrogato), al fine di favorirne lo sviluppo.

Le principali novità introdotte dal D.Lgs. n. 112/2017 sono:

- revisione e ampliamento dei campi di attività delle imprese sociali (nel quadro della riforma del Terzo settore);
- mitigazione del divieto di distribuire utili;
- introduzione di specifiche agevolazioni fiscali (non imponibilità degli utili e avanzi di gestione destinati ad apposita riserva in sospensione d'imposta e destinati entro due anni allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio; detrazioni e deduzioni in favore degli investitori), del tutto assenti nel precedente quadro normativo.

IL REGIME FORFETTARIO DEGLI ETS

Le disposizioni di cui all'art. 79 del CTS assumono rilevanza centrale ai fini dell'individuazione del regime impositivo, in quanto dalla qualificazione dell'ETS come **fiscalmente non commerciale** deriva la possibilità di optare, in relazione ai redditi derivanti dalle attività commerciali esercitate in via non prevalente, per il regime di tassazione previsto dal successivo art. 80.

L'**autofinanziamento** degli ETS non commerciali, in particolare, viene incoraggiato con la possibilità di optare per un **regime di determinazione forfetaria del reddito d'impresa**, derivante da attività di interesse generale svolte secondo canoni commerciali o da attività secondarie.

Il reddito è determinato attraverso l'applicazione ai ricavi di **coefficienti di redditività** (cui vanno distintamente sommati plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi e proventi immobiliari).

Il regime risulta decisamente più vantaggioso rispetto all'omologo art. 145 del TUIR.

VOLONTARIATO E PROMOZIONE SOCIALE

Ulteriori ambiti di attività non commerciale sono previsti per **OdV e APS**

Le prime **accedono ad una serie di attività non commerciali aggiuntive** (la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, la cessione di beni prodotti da assistiti e volontari e la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a carattere occasionale).

Per le seconde si considerano **non commerciali** le attività **istituzionali** eseguite **a fronte di corrispettivi specifici** (a meno che non riguardino beni o servizi tipicamente commerciali, dettagliatamente elencati dall'art. 85), le **cessioni di pubblicazioni** destinate ad associati e loro familiari conviventi, le **somministrazioni di alimenti o bevande** presso le sedi istituzionali (APS riconosciute dal Min. Interno ai sensi dell'art. 3, comma 6, lett. e) della L. n. 287/1991) e la vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito, curata direttamente dall'APS senza intermediari.

Le suddette attività, per gli altri ETS, rientrano tra le attività diverse di natura commerciale.

REGIME FORFETTARIO PER ODV E APS

L'art. 86 del CTS introduce un **nuovo regime contabile e fiscale semplificato** di tipo **opzionale** per le attività commerciali svolte da OdV e APS, che prevede, al fine di determinare l'imponibile, l'applicazione all'ammontare dei ricavi di coefficienti di redditività pari, rispettivamente, all'**1%** e al **3%.**

Tale regime forfetario è applicabile con ricavi **fino a 130.000 euro annui**, o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea.

Fino a tale autorizzazione, si applicherà la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'art. 395 della direttiva 2006/112/CE).

I soggetti che applicano il suddetto regime sono esentati dagli obblighi previsti dall'art. 87 del CTS, salvo la predisposizione del rendiconto specifico e della relazione illustrativa per le eventuali attività di raccolta fondi.

REGIME FORFETTARIO PER ODV E APS

Per le OdV e le APS che applicano il regime forfetario è previsto l'**esonero degli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili** (fermo restando l'obbligo di conservare i documenti emessi e ricevuti) e l'**esonero dal versamento dell'IVA** e dai relativi obblighi (ad eccezione della numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e conservazione dei documenti).

Per le operazioni per le quali risultino debitori d'imposta (ad es. reverse charge) le OdV e le APS che applicano il forfetario devono comunque emettere fattura o integrarla con l'indicazione della relativa imposta, versando l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Tali soggetti, inoltre, non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte, ma devono indicare nella dichiarazione dei redditi il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali non è stata operata la ritenuta e l'ammontare degli stessi.

ESENZIONE IRES PER GLI IMMOBILI ODV E APS

Sono applicabili dal 1 gennaio 2018 anche l'art. 84, comma 2 e l' Art. 85, comma 7, che escludono da imposizione i redditi degli immobili di OdV e APS destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale **(previsione innovativa).**

Le norme citate fanno riferimento ai **«redditi degli immobili».**

Si può ritenere, pertanto, che l'agevolazione possa riguardare anche eventuali plusvalenze derivate dall'alienazione dei beni (fermo restando l'obbligo di reinvestimento nelle attività istituzionali).

Il decreto correttivo al CTS (D.Lgs. n. 105/2018) ha chiarito che anche laddove una organizzazione di volontariato scelga di trasformarsi in ente filantropico - iscrivendosi nella relativa sezione del Registro unico nazionale - verrà conservata la possibilità di beneficiare di questa misura.

EFFICACIA DELLA DISCIPLINA FISCALE INTRODOTTA CON LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

EFFICACIA DELLE NORME FISCALI DEL CTS

I decreti di riforma prevedono **tempistiche differenziate** per l'efficacia delle nuove disposizioni di carattere tributario.

In particolare sono entrate in vigore **il 1° gennaio 2018**:

- Il *social bonus* (art. 81);
- Le agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82);
- La disciplina delle erogazioni liberali (art. 83);
- L'esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di OdV e APS (artt. 84, comma 2 e 85, comma 7).

Nella fase transitoria che va dal 1° gennaio 2018 alla piena operatività del Registro unico nazionale tali disposizioni sono applicabili in via transitoria alle Onlus, alle ODV e alle APS, sulla base dell'iscrizione nei relativi registri di settore.

EFFICACIA DELLE NORME FISCALI DEL CTS

L'efficacia delle altre disposizioni fiscali è **subordinata all'autorizzazione comunitaria** delle misure sottoposte a notifica ed alla effettiva istituzione ed operatività del nuovo Registro unico (termine di cui all'art. 104, comma 2 del CTS).
Le norme fiscali in questione riguardano:

- Il credito d'imposta a favore dei soggetti che emettono titoli di solidarietà (art. 77, comma 10, da notificare alla Commissione europea);
- Il regime fiscale degli ETS ai fini delle imposte sul reddito (art. 79);
- Il regime forfetario per il reddito d'impresa degli ETS non commerciali (art. 80, da notificare alla Commissione europea);
- I regimi fiscali speciali per Regime speciali per le OdV (art. 84) ed APS (art. 85);
- Il regime forfetario per il reddito d'impresa di OdV e APS (art. 86, da notificare alla Commissione europea)
- La normativa fiscale sull'impresa sociale (art. 18 del D.lgs. n. 112/2017);
- Le disposizioni di coordinamento normativo (art. 89) e la abrogazione delle norme previgenti incompatibili (art. 102, comma 2).

LE MISURE FISCALI DI VANTAGGIO IN VIGORE DAL 1° GENNAIO 2018

LE MISURE FISCALI DI VANTAGGIO IN VIGORE DAL 1 GENNAIO 2018

A partire dal 1° gennaio 2018 sono efficaci le nuove **norme agevolative** del CTS e, in particolare, quelle dedicate a:

- *Social bonus* (art. 81)
- Altre erogazioni liberali (art. 83)
- Agevolazioni relative alle imposte indirette ed ai tributi locali (art. 82)

I suddetti benefici si applicheranno, a regime, nei confronti degli ETS e delle imprese sociali iscritte al **Registro unico nazionale del Terzo settore.**

Nella fase **transitoria**, cioè in attesa dell'istituzione del suddetto Registro, gli attuali enti *non profit* possono applicare le nuove disposizioni grazie all'iscrizione nei relativi registri speciali.

Entro 24 mesi dall'entrata in vigore del CTS è possibile adottare, con **deliberazione dell'assemblea ordinaria**, le modifiche statutarie necessarie ad adeguarsi al Codice.

EROGAZIONI LIBERALI (ART. 83)

L'art. 83 del CTS contiene una disciplina **unitaria** sulle (restanti) erogazioni liberali che, rispetto alla normativa ante-riforma, si caratterizza:

- per una maggiore **organicità**, poiché all'interno di un'unica disposizione vengono riunite norme agevolative che, prima, andavano rivenute in molteplici atti legislativi;
- per un più vasto ambito di applicazione **soggettivo**, poiché le erogazioni liberali possono essere effettuate a favore di tutti gli ETS e delle imprese sociali costituite in forma non societaria (salvo si tratti di cooperative sociali);
- per un rafforzamento degli incentivi anche dal punto di vista **oggettivo.**

EROGAZIONI LIBERALI (ART. 83)

Sotto il profilo soggettivo, il nuovo regime di deducibilità o detrazione delle erogazioni liberali effettuate è, in via generale, riconosciuto unicamente qualora dette liberalità siano rese a favore di **ETS non commerciali** (così come qualificati ai sensi di quanto disposto dal comma 5 dell'art. 79 del D.gs. n. 117 del 2017), con particolari e **ulteriori vantaggi qualora l'ente beneficiario sia un'organizzazione di volontariato**.

Il medesimo regime, tuttavia, può trovare applicazione anche nei confronti delle erogazioni effettuate a favore **di ETS commerciali, di cooperative sociali e di imprese sociali (non costituite in forma societaria)** a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (art. 83, comma 6, del D.Lgs. n. 117 del 2017).

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI (ART. 82)

L'art. 82 del CTS **riunisce** e **disciplina in modo organico** le agevolazioni relative a molteplici imposte che, in precedenza, venivano perlopiù regolate all'interno dei singoli atti normativi riguardanti ciascun tributo.

La nuova disposizione si riferisce, nello specifico, a:

- Imposta sulle successioni e donazioni
- Imposta di registro
- Imposte ipotecaria e catastale
- Imposta di bollo
- IMU
- TASI
- Tributi locali
- IRAP
- Imposta sugli intrattenimenti
- Tassa sulle concessioni governative

Si tratta, quindi, di disposizioni agevolative che riguardano un insieme di tributi **più ampio** di quanto, ad una prima lettura, emerge dalla rubrica della disposizione.