

# LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE - GLI ASPETTI FISCALI

A cura di Francesco Napolitano


## Principali norme del CTS riguardanti gli aspetti fiscali degli ETS

- Imposte dirette e commercialità (artt. 79–80-86 CTS)
- Regime delle OdV, Enti Filantropici\* e APS, «IVA compresa» (art. 84-85-86 CTS) – (*\*Gli Enti Filantropici non sono menzionati nell'art. 86 ma solo nell'84*)
- Imposte indirette e tributi locali (art. 82, commi da 2 a 7, CTS)
- IRAP (art. 82, comma 8, CTS)
- Social bonus (art. 81 CTS, in favore dei soggetti erogatori)
- Detrazioni per erogazioni liberali (art. 83 CTS, in favore dei soggetti erogatori)

Ai sensi dell'art. 104 del CTS, *«Le disposizioni di cui agli articoli (...) 81, 82, 83 e 84 comma 2, 85 comma 7 (...) si applicano in via transitoria a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 e fino al periodo di imposta successivo a quello in vigore delle disposizioni di cui al titolo X (...), alle [ONLUS, APS, ODV] iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano (...)».*

Nel **Codice del Terzo Settore** (CTS – DLgs. 117/2017) il **Titolo X** regola i regimi fiscali forfettari esclusivamente per gli **ETS iscritti** nel Registro unico nazionale del Terzo Settore (Runts).

Ai sensi dell'art. 79, agli ETS (**escluse** le imprese sociali) si applicano le norme di tale Titolo «*nonché le norme del Titolo II del [TUIR] (...) «in quanto compatibili»*. Inoltre, si dispone in ordine alla commercialità dell'attività (comma 2) e – quindi – dell'ente (comma 5).



Pertanto, con specifico riferimento al reddito d'impresa, gli ETS saranno soggetti *in primis* alle norme del CTS in base all'opzione effettuata (v. infra) e, «in quanto compatibili», a quelle del TUIR. Il Titolo II del TUIR (riguardante l'IRES) comprende:

- il Capo II (riguarda gli ENC **commerciali**), e
- il Capo III (riguarda gli ENC **non commerciali**).

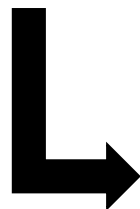
Le altre categorie di reddito seguono le altre norme del TUIR.

**I regimi forfetari** per la determinazione del reddito d'impresa possono dipendere dalla tipologia di ente.

**Articolo 80:** è il regime forfetario c.d. "generale", differente da quello specificamente previsto per le Organizzazioni di Volontariato e per le Associazioni di Promozione Sociale, di cui al successivo art. 86.

L'art. 80 si applica agli ETS di cui all'art. 79, c. 5 del CTS (ETS considerati non commerciali secondo i criteri di cui ai commi 2 e 3 dello stesso art. 79).

Tale regime è molto simile all'art. 145 del TUIR, ma con % ridotte e senza il limite max di ricavi.

 **Sono esclusi** da tale regime gli ETS commerciali e le imprese sociali; queste ultime in quanto sono a tutti gli effetti imprese commerciali (ex art. 2, co. 1, D. Lgs. 112/2017).

<i>Prestazioni di servizi</i>	<b>Art. 80 CTS</b>	<b>Reddito €</b>	<b>IRES 24% €</b>
<i>Ricavi fino ad € 130.000,00</i>	7%	9.100,00	
<i>Ricavi da € 130.001,00 ad € 300.000,00</i>	10%	1.999,99	
<i>Ricavi oltre € 300.000,00</i>	17%	---	
	<b>Totale</b>	<b>11.099,99</b>	<b>2.663,99</b>
<i>Altre attività</i>			
<i>Ricavi fino ad € 130.000,00</i>	5%		
<i>Ricavi da € 130.001,00 ad € 300.000,00</i>	7%		
<i>Ricavi oltre € 300.000,00</i>	14%		

<i>Prestazioni di servizi</i>	<b>Art. 145 TUIR</b>	<b>Reddito €</b>	<b>IRES 24% €</b>
<i>Ricavi fino ad € 15.493,71</i>	15%	2.324,06	
<i>Ricavi da € 15.493,71 ad € 400.000,00</i>	25%	33.626,57	
	<b>Totale</b>	<b>35.950,63</b>	<b>8.628,15</b>
<i>Altre attività</i>			
<i>Ricavi fino ad € 25.822,84</i>	10%		
<i>Ricavi da € 25.822,84 ad € 700.000,00</i>	15%		

**Art. 86:** regime forfetario per il reddito d'impresa previsto per le Organizzazioni di Volontariato (OdV) e le Associazioni di Promozione Sociale (APS). **E' più vantaggioso dell'art. 80**, essendo simile a quello della L. 398/91. Sconta però dei «paletti normativi», ad es. ex artt. 32 e 35 CTS (min 7 persone o 3 ODV/APS, prevalenza dell'attività svolta da parte degli associati o di quelli delle APS aderenti).

Principali differenze rispetto al regime ex art. 80:

- è previsto un limite max di proventi: € 130.000,00 annui;
- le percentuali di redditività sono **fisse** e **nettamente inferiori** (1% per OdV – 3% per APS);
- **è prevista la regolamentazione degli aspetti in materia di IVA**, con numerosi vantaggi in termini di adempimenti.



Alcuni  
esempi

- ➔ *Non esercitano la rivalsa ex art. 18 Dpr 633/72*
- ➔ *Vendite e acquisti intracomunitari non sono assoggettati a imposta – Le prestazioni di servizi rese o ricevute da non residenti non si considerano effettuate nel territorio dello Stato*
- ➔ *Esonero dai vari obblighi del DPR IVA, ad eccezione di numerazione e conservazione fatture di acquisto e bollette doganali e certificazione corrispettivi*
- ➔ *Esonero da Studi di settore, Parametri e ISA*

La Riforma del III settore ha creato «**parallelismi**» tra i regimi fiscali degli ETS e quelli degli Enti no profit

Art. 80 CTS per tutti gli ETS non commerciali

Art. 84-85-86 CTS solo per OdV e APS

DPR 917/86 per gli ETS limitatamente alle norme «compatibili»

DPR 917/86 «adattato» per enti no ETS (non iscritti al Runtis per legge o per scelta)

«**Transizione**» verso il prossimo RUNTS: operazione non facile per tutti gli enti che potenzialmente ne potranno far parte.

Necessità di valutazione tra vari elementi:

- Impatto fiscale (ii.dd., iva e ii.ii.) e limiti dimensionali dei proventi commerciali per alcune tipologie (es. APS max 130.000,00 €)
- Eventuale utilizzo di beni pubblici (attuale o potenziale, ex art. 71 CTS)
- Nuovi obblighi di carattere civilistico (patrimonio di dotazione, bilancio sociale in casi specifici, deposito del bilancio/rendiconto presso il Runts o su sito web per alcuni)
- Eventuale obbligo dell'organo di revisione (art. 31 CTS)
- Analisi economico/finanziaria dell'ente, sia in proiezione futura che sul pregresso



## Elementi che potrebbero deporre a favore dell'iscrizione al RUNTS

- ✓ Probabilità che la P.A. convoglierà le proprie erogazioni preferibilmente verso gli ETS (garanti di una maggiore trasparenza informativa)
- ✓ Presenza di regimi forfettari generali e speciali, Social bonus, agevolazioni II.II., raccolta fondi anche in forma organizzata e continuativa (mancano ancora linee-guida)
- ✓ Possibilità di svolgere attività diverse, strumentali e secondarie (DM 19/5/2021)
- ✓ Maggiori detrazioni/deduzioni per le erogazioni liberali corrisposte da privati ed imprese
- ✓ Abrogazione delle norme che permettono l'applicazione della L. 398/91 anche agli enti associativi diversi dalle ASD (art. 9-bis, D.Lgs. 417/1991 e art. 2, c. 31, L. 350/2003)
- ✓ Per alcuni ENC (ad es. associazioni culturali), impossibilità di applicare art. 148, c. 3, TUIR

## Elementi che potrebbero deporre a sfavore dell'iscrizione al RUNTS

- ✓ In generale, tutti gli enti saranno soggetti a più onerosi e complessi obblighi di contabilità, rendicontazione e controlli (quindi forte aumento trasparenza dell'attività e degli atti dell'ente).
- ✓ **Per le ASD** l'iscrizione al RUNTS comporta la rinuncia alle agevolazioni contabili e fiscali della L. 398/91 e art. 148, c. 3, TUIR – *Si potrebbe valutare l'ipotesi di strutturarsi come **associazione di promozione sociale**, con regime fiscale molto vicino a quello della L. 398/91 ma con limite proventi.*

## Le ONLUS nel Terzo settore

Le ONLUS sono destinatarie di un particolare percorso (assente nel CTS). Tale qualifica fiscale (ex D.Lgs. 460/97) sarà abrogata con la piena entrata in vigore della Riforma, ex art. 104, c. 2, CTS (compresenza dell'autorizzazione Commissione Europea + RUNTS). Vi sarà assoluta necessità di valutare il futuro di tali enti in base alle seguenti ipotesi:

- 1) scioglimento dell'ente = devoluzione totale del patrimonio (art. 10, co. 1, lett. f), D.Lgs. 460/97);
- 2) mantenimento dell'ente con iscrizione nel RUNTS (anche prima dell'autorizzazione della Commissione Europea) in apposita sezione da individuare = nessuna devoluzione del patrimonio (art. 101, c. 8, CTS);
- 3) mantenimento dell'ente senza iscrizione al RUNTS = devoluzione del patrimonio *incrementale* accumulato fruendo dei benefici fiscali correlati (Cir. 59/2007 Agenzia delle Entrate, § 4)

Un decreto dirigenziale del Min. del Lavoro e Politiche sociali individuerà la data da cui partirà l'operatività del RUNTS (art. 30, DM 15/9/2020). Saranno trasferiti i dati di ODV e APS, mentre per le ONLUS l'Agenzia delle Entrate pubblicherà sul sito web l'elenco di quelle iscritte nell'Anagrafe, comunicando al RUNTS i dati e le informazioni. Da questo momento - e fino al 31/3 dell'anno successivo all'autorizzazione della Commissione Europea - queste potranno fare domanda indicando la sezione in cui essere iscritte (art. 34 del citato DM).