
COMMISSIONE DI STUDIO
“TERZO SETTORE”
ODCEC PESCARA

Pescara , 6 APRILE 2018

A cura di:

D.ssa DI VIRGILIO Rosalba *Componente*

Dr. Gagliardi Stefano *Componente*

**Il Regime Fiscale degli Enti del Terzo
Settore**

IL REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

*Una delle fondamentali novità introdotte dalla Riforma riguarda il regime fiscale degli Enti del Terzo Settore (ETS), a cui il **Codice del Terzo settore** dedica gli articoli da 79 a 89.*

Va subito detto che, nonostante il nuovo codice sia in vigore dallo scorso 3 agosto, la parte fiscale non è ancora applicabile alle associazioni e agli altri enti del Terzo settore ma lo sarà solamente a seguito dell'approvazione da parte della Commissione Europea e dopo che verrà reso operativo il Registro Unico nazionale (probabilmente a partire dal 1° gennaio 2019).

E' comunque importante oggi cercare di comprendere quali siano i tratti caratteristici del nuovo regime fiscale delineato dalla Riforma.

OBIETTIVI DELLA RIFORMA E GLI ETS

L'ente del Terzo settore e lo svolgimento di attività commerciale

Uno degli obiettivi disposti dalla Legge delega 106/2016 era, all'art.9, c.1, lettera a), “*la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente e introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente (...)*”

Alcuni commentatori avevano intravisto in tale disposizione la volontà da parte del legislatore di capovolgere l'impostazione esistente incentrandola non più sulle attività svolte bensì sulle finalità perseguite: in altre parole ciò che conta, anche da un punto di vista fiscale, non sono tanto le modalità con cui l'ente svolge le proprie attività (se di tipo commerciale o meno) ma sono piuttosto le finalità che esso si propone di raggiungere (che per gli ETS devono essere civiche, solidaristiche e di utilità sociale)

Dalla lettura del Codice del terzo settore è abbastanza evidente come tale previsione non si è in realtà concretizzata e come l'accento sia stato messo ancora sulle attività e sulle modalità di svolgimento delle stesse: **gli ETS devono quindi sempre qualificarsi da un punto di vista fiscale come enti non commerciali (o come enti commerciali).**

Alla luce della normativa pregressa, la possibilità per gli Enti del Terzo settore di svolgere attività imprenditoriale è un aspetto INNOVATIVO soprattutto in riferimento ai riflessi fiscali, in quanto dal carattere secondario, prevalente o esclusivo delle attività imprenditoriali, dipenderà, la qualifica di ETS commerciale o non commerciale, con le inevitabili conseguenze sul piano del sistema di determinazione del reddito, di agevolazioni, e di rendicontazione contabile.

Ne deriva un sistema complessivo in cui l'esercizio d'impresa è consentito, promosso, ma allo stesso tempo ancora fortemente condizionato.

Da un punto di vista civilistico, il nuovo Codice da atto della possibilità che anche enti c.d. Non Profit, come gli Enti del Terzo Settore, possano svolgere attività d'impresa.

Gli artt. 11 comma 2 e 13 comma 4 del D.lgs 117/2017 contemplano addirittura la possibilità di uno **svolgimento prevalente o esclusivo di tali attività**.

Quest'ultimo aspetto rappresenta un passaggio giuridico e pratico di fondamentale importanza.

Per comprenderne la portata, basta pensare ai limiti previsti dalla normativa di settore precedente alla riforma: salvo rare eccezioni, l'esercizio dell'attività commerciale era ammissibile nei limiti della **NON PREVALENZA, SECONDARIETA', SUSSIDIARIETA' E MARGINALITA'**.

NORMATIVA	LIMITI ATTIVITA' COMMERCIALI
L. 266/91 - ODV	Purchè marginali
L. 383/2000 - APS	Purchè sussidiarie e marginali
L. 398/91 – ASD e SSD	Ma < 250.000 euro (Fino al 31.12.2016) Ma < 400.000 (dal 01.01.2017)
D.Lgs. 460/97 - ONLUS	- limiti qualitativi se istituzionali
D.Lgs. 155/2006 – IMPRESE SOCIALI	- limiti qualitativi e quantitativi, se connesse o accessorie ma senza agevolazioni fiscali

L'art.79 comma 5 del D.Lgs. 117/2017 rappresenta una norma di fondamentale importanza. In base ad essa, il nuovo codice distingue gli **ETS in due macro-categorie**:

**gli enti commerciali
e non commerciali.**

La qualifica di ente commerciale o non commerciale interessa tutto il mondo del Terzo settore, e da tale qualifica dipendono conseguenze di estrema rilevanza pratica.

1. **Alla qualifica di ETS non commerciale**, infatti, sono innanzitutto legate la maggior parte delle agevolazioni fiscali previste dal Codice
2. **Di converso, gli ETS commerciali hanno pochissime agevolazioni.**

GLI ETS E LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO

ENTE DEL TERZO SETTORE (ETS) NON COMMERCIALE

Gli enti del terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di **enti non commerciali** se svolgono in via **esclusiva o prevalente** le attività di interesse generale di cui all'art.5 del D.Lgs. 117/2017, secondo modalità non commerciali. Le attività commerciali non devono, quindi essere prevalenti.

L'art. 79, c.2 stabilisce che **le attività di interesse generale si considerano di natura non commerciale** quando:

a) sono **svolte a titolo gratuito**;

b) oppure sono **svolte anche dietro pagamento, sempre che l'ammontare del corrispettivo richiesto** (e degli eventuali contributi pubblici) **non superi i costi effettivi** (che comprendono sia i costi diretti che quelli indiretti relativi alla specifica attività).

Il criterio dei “*costi effettivi*” va quindi a sostituire per gli ETS quello dei “*costi di diretta imputazione*” previsto per gli enti non commerciali in generale dall'art. 143. c.1 del T.U.I.R. (D.P.R. 917/1986): pur essendo abbastanza chiaro che il “*il costo effettivo*” è più ampio (comprendendo anche una parte del costo indiretto) sarà comunque opportuna una precisazione concreta da parte del legislatore di cosa si intenda precisamente per costi effettivi.

Sono altresì considerate non commerciali:

- a) le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, se svolte direttamente dagli enti del terzo settore la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti
- b) le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, affidate dagli enti del terzo settore ad Università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal DPR 135/2003

Non concorrono, **in ogni caso**, alla formazione del reddito degli enti del terzo settore:

- a) 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
- b) i **contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche** per lo svolgimento delle attività di interesse generale

Si considera non commerciale **l'attività** svolta dalle associazioni del terzo settore **nei confronti dei propri associati, familiari, 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**.

ENTE DEL TERZO SETTORE (ETS) COMMERCIALE

Indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di interesse generale, svolte in forma d'impresa, nonché le attività diverse; superano le entrate derivanti da attività non commerciali.

Quali sono le attività considerate commerciali?

Se l'ETS svolgesse attività di interesse generale al di fuori dei requisiti appena citati, ovvero facendo pagare un prezzo che supera i costi effettivi (quindi di fatto applicando un ricarico), quella è considerata essere ATTIVITA' COMMERCIALE.

Quindi si considerano attività di natura commerciale **le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e quote supplementari delle prestazioni.**

Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti di **reddito d'impresa** o come **redditi diversi**, a seconda che le operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

Il codice considera come attività commerciale anche le eventuali “attività diverse” che l'ETS può svolgere ma solo in maniera secondaria e strumentale rispetto alle attività di interesse generale: tali attività sono previste dall'art. 6 del Codice del Terzo settore, il quale però affida ad un futuro decreto ministeriale (che dovrà essere adottato entro il 3 agosto 2018) il compito di stabilire i limiti e i criteri di svolgimento di tali attività (oltre che la definizione delle stesse).

I nuovi ETS potranno svolgere attività commerciali in modo quantitativamente illimitato, laddove coincidenti con le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del nuovo Codice del Terzo Settore.

*Volendo sintetizzare, le **fonti di finanziamento** a disposizione dei nuovi ETS potranno essere almeno di tre tipi:*

donazioni private

contributi pubblici a fondo perduto

attività commerciali

Tra queste, a loro volta, vi potranno essere:

***attività di interesse generale (art.5)** senza limiti quantitativi o qualitativi*

***attività diverse (art. 6)** nei limiti di secondarietà e strumentalità*

***attività di raccolta fondi (art.7)** nei limiti dell'art.6 o senza limiti, a seconda dei chiarimenti attesi nelle Linee guida del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.*

Il calcolo della prevalenza dell'attività commerciale

L'**art.79, c.5** del Codice disciplina i criteri per il calcolo della prevalenza dell'attività commerciale andando di fatto a sostituire per gli ETS l'art.149 del T.U.I.R. (che viene infatti disapplicato per gli ETS ma rimane in vigore per tutti gli enti che non diventeranno ETS).

L'articolo in questione stabilisce che **un ETS assume la qualifica di ente non commerciale (ENC) se nel periodo d'imposta le entrate non commerciali sono superiori ai proventi delle attività di interesse generale svolte in forma d'impresa** (quindi non rispettando i criteri di non commercialità evidenziati nel paragrafo precedente) **e a quelli derivanti dallo svolgimento di “attività diverse”**.

Lo stesso articolo precisa che **sono considerate entrate non commerciali:**

i proventi delle attività di interesse generale svolte non in forma di impresa
(rispettando quindi il criterio dei “costi effettivi”);

le quote associative;

i contributi;

le sovvenzioni;

le liberalità;

le sponsorizzazioni.

Quest'ultima è una grande novità visto che le sponsorizzazioni sono oggi un'attività per presunzione assoluta considerata commerciale: il Codice le considera come “attività diverse” e ne subordina la non commercialità al rispetto dei criteri che dovranno essere stabiliti dal decreto ministeriale che interverrà in materia.

Sempre il comma 5 dell'art. 79 specifica che **nel calcolo della prevalenza si deve tener conto anche del “valore normale delle cessioni o prestazioni” relative alle attività non commerciali**, e quindi anche e soprattutto di quelle svolte a titolo gratuito.

Dalla lettura e analisi complessiva della disposizione in oggetto sembra quindi che **il mutamento della qualifica** (da ente non commerciale a ente commerciale) **non consegua in automatico allo svolgimento di attività commerciale prevalente**: anche laddove le entrate di quest'ultima fossero superiori alle entrate di natura non commerciale occorrerà come detto valutare il peso delle eventuali attività svolte a titolo gratuito dall'ente.

Attività commerciale prevalente e permanenza dell'ente nel Registro unico

Una novità fondamentale del nuovo regime fiscale è che **qualora un ETS perdesse la qualifica di ENC** (il mutamento opera a partire dal periodo di imposta in cui le attività commerciali assumono valore prevalente) **conserva comunque l'iscrizione nel Registro Unico del Terzo Settore**.

A differenza di quanto avviene infatti oggi sia per le ODV che per le Onlus, le quali se svolgono attività commerciale al di fuori dei limiti loro consentiti perdono la qualifica di onlus e vengono cancellate dai rispettivi albi e registri di appartenenza, **un ETS può svolgere attività commerciale prevalente e non perdere la relativa qualifica**, mantenendo così l'iscrizione nel Registro Unico.

E' chiaro che **la perdita della qualifica di ente non commerciale per un ETS**, pur non comportando la cancellazione dal Registro Unico, **avrà comunque delle ricadute sul piano dei benefici e delle agevolazioni fiscali di cui esso può godere**: per fare solo un esempio, l'art.83 disciplina le erogazioni liberali agli ETS e stabilisce che il relativo regime di favore è utilizzabile solo dagli ETS che siano anche ENTI NON COMMERCIALI (con la conseguenza che un ETS che svolgesse attività commerciale prevalente non potrebbe avvalersi dei vantaggi previsti da tale disposizione).

In questo approfondimento abbiamo cercato brevemente di delineare quello che è il profilo centrale e che sta alla base del nuovo regime fiscale, ovvero il rapporto tra le due qualifiche di ente del Terzo Settore (ETS) e ente non commerciale (ENC); ora passiamo ad analizzare i regimi forfettari previsti dal Codice per gli ETS in generale e il regime forfettario per le ODV e APS in particolare.

Il Regime Forfettario per gli enti del Terzo Settore non commerciali (ENC)

Concentriamo ora l'analisi del regime forfettario di vantaggio previsto dalla Riforma per gli ETS in generale.

Si ricorda che il regime in questione, così come la maggior parte delle novità fiscali previste dalla Riforma, **non è ad oggi operativo ma lo sarà solo a seguito dell'approvazione da parte della Commissione europea e dopo che il Registro unico nazionale (RUN) sarà reso operativo.**

Il Regime forfettario degli ETS (art.80)

L'**art.80** del Codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017) dispone che gli **Enti del Terzo settore non commerciali (ETS-ENC) potranno determinare il reddito in modo forfettario**, applicando dei coefficienti di vantaggio.

E' molto importante sottolineare che **tale regime opzionale di vantaggio lo potranno utilizzare solo gli ETS che saranno anche ENC**, ovvero quelli in cui i ricavi delle attività considerate non commerciali saranno prevalenti sulle entrate di tipo commerciale.

Gli ETS che svolgeranno in modo prevalente attività commerciale non potranno usufruire di tale regime e dovranno determinare il reddito con i criteri ordinari.

Il reddito degli ETS COMMERCIALI è determinato sulla base delle regole ordinarie, ovvero il reddito d'impresa è assoggettato ad un ordinario sistema di determinazione del reddito d'impresa.

Gli ETS COMMERCIALI hanno pochissime agevolazioni.

In quanto Ente Commerciale, ogni entrata è attratta nel reddito d'impresa, analogamente a quanto accade per le società commerciali.

Sul piano pratico, ciò comporta, ad esempio, che le liberalità ricevute potrebbero divenire sopravvenienze attive ed essere trattate alla stessa stregua degli altri ricavi commerciali.

Sul piano delle imposte indirette, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi potrebbero essere assoggettate ad IVA.

Sul piano della contabilità, l'ETS commerciale perde la possibilità di tenere una contabilità semplificata ai sensi dell'art.87 del D.Lgs. 117/2017.

L'art. 80 prevede diversi coefficienti di redditività, relativi alle “attività di prestazione di servizi” e alle “altre attività”: il reddito viene determinato attraverso l'applicazione ai ricavi di tali coefficienti di redditività.

Per le “attività di prestazione di servizi” i coefficienti sono:

- il 7% se i ricavi sono inferiori a 130.000 euro;
- il 10% se i ricavi vanno da 130.001 a 300.000 euro;
- il 17% se i ricavi superano i 300.000 euro.

Per le “altre attività” (diverse dalle prestazioni di servizi, quindi vi rientrano ad esempio la vendita di beni) i coefficienti sono:

- il 5% se i ricavi non superano i 130.000 euro
- il 7% se i ricavi vanno da 130.001 a 300.000 euro;
- il 14% se i ricavi superano i 300.000 euro.

Ricavi da prestazione di servizi	Coefficiente (art.80)	Imponibile	Imposta
50.000	7%	3.500	840
130.000	7%	9.100	2.184
300.000	10%	30.000	7.200
400.000	17%	68.000	16.320

Al risultato ottenuto si somma l'ammontare dei seguenti componenti positivi di reddito:

- ✓ plusvalenze patrimoniali + (art. 86 TUIR)
- ✓ sopravvenienze attive + (art. 88 TUIR)
- ✓ dividendi e interessi + (art. 89 TUIR)
- ✓ proventi immobiliari (art.90 TUIR)

Facciamo l'esempio di un'associazione ETS che ha entrate commerciali (non prevalenti) per 50.000 euro, derivanti da prestazione di servizi: per il calcolo della base imponibile si applicherà il coefficiente del 7% ottenendo una base imponibile di 3.500 euro (che rappresenta appunto il 7% di 50.000 euro. Su tale base imponibile viene calcolata l'IRES applicando l'aliquota attuale del 24%: il risultato è 840 euro.

Un'associazione ETS che ha entrate commerciali non prevalenti per 50.000 euro e che opererà per il regime forfettario di cui all'art. 80 pagherà quindi 840 euro ai fini IRES.

Se in quella stessa associazione ETS le entrate commerciali di 50.000 euro fossero però prevalenti il regime di favore non potrebbe come detto essere utilizzato e le imposte dirette verrebbero dunque calcolate utilizzando i coefficienti ordinari.

Se un'associazione ETS esercitasse contemporaneamente attività di prestazione di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente.

In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

L'opzione per il regime forfetario verrà esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi con validità triennale; avrà effetto dall'inizio del periodo di imposta nel quale è esercitata fino a che non verrà revocata.

E' importante sottolineare che **la misura di favore prevista dall'art.80 si riferisce solamente alle imposte sui redditi**, per quanto riguarda invece la principale imposta indiretta, ovvero l'IVA, il codice non dispone alcunché e quindi non è prevista alcuna agevolazione per gli ETS in relazione ad essa.

La predisposizione per gli ETS di tale regime opzionale di favore è molto importante considerando che con la Riforma verrà abrogato il Regime 398, che rappresenta il regime forfetario di favore utilizzato oggi dalla maggior parte degli enti associativi.

Il comma 2 dell'art.102 del Codice prevede infatti che il regime 398 non potrà più essere applicato dalle BANDE, dai CORI, dalle FILODRAMMATICHE, dalle PRO-LOCO, e in generale dalle ASSOCIAZIONI SENZA SCOPO DI LUCRO:tale abrogazione avrà effetto solo dopo l'approvazione da parte della Commissione europea dopo che il Registro unico sarà operativo (comunque non prima del 1°gennaio 2019).

Ad oggi è ancora quindi possibile per tali organizzazioni utilizzare tale regime.

Il codice lascia invece in vigore il regime 398 per le sole associazioni sportive dilettantistiche (ASD), le quali potranno quindi continuare ad usufruire anche dopo che la parte fiscale della riforma sarà stata pienamente attuata.

Il regime forfetario per le ODV e le APS

L'**art.86** del Codice del Terzo settore ammette la possibilità che le ODV e le APS possano svolgere attività di tipo commerciale individuando un limite di **130.000 euro**.

Qualora tale limite non venga superato l'associazione potrà optare per l'applicazione del regime forfetario disciplinato dall'articolo 86, il quale prevede una tassazione forfetaria a fini IRES: **i coefficienti di redditività previsti sono del 3% per le APS e addirittura dell'1% per le ODV**.

	Fatturato	Imponibile	Imposta dovuta
ODV	100.000	1.000	240
APS	100.000	3.000	720

Per esemplificare, se un ODV avesse ricavi da attività commerciale pari a 100.000 euro applicherebbe il coefficiente di redditività dell'1%, andando a pagare l'inezia di 240 euro a fini di imposizione IRES.

Il regime ad oggetto prevede anche delle importanti agevolazioni ai fini IVA (a differenza invece del regime previsto dall'art.80 per gli ETS in generale che non dispone alcunché in tema di IVA), stabilendo l'**esenzione** dell'imposta in oggetto **sulle attività commerciali svolte** (mentre l'IVA sugli acquisti effettuati rimane ovviamente un costo a carico dell'organizzazione) e da tutti gli **obblighi previsti dal Decreto IVA (ad eccezione della numerazione e conservazione delle fatture d'acquisto)**.

Le ODV e le APS possono optare per tale regime (è infatti una libera scelta dell'ente e non un'imposizione) fintantoché **i proventi da attività commerciale non superano i 130.000 euro annui**; e cosa ancora più importante, lo possono applicare **anche se l'attività commerciale che svolgono sia prevalente**.

Provando ad esemplificare, se un ODV o un APS hanno proventi da attività commerciale che non superano i 130.000 euro e questi sono prevalenti sulle entrate di tipo istituzionale (quali ad esempio le quote associative, i contributi pubblici, le liberalità) il regime di cui all'art. 86 è comunque applicabile.

Se invece i proventi commerciali superano i 130.000 euro il regime forfetario non è più utilizzabile dalle ODV e dalle APS, ed esse dovrebbero optare per il regime forfetario generale previsto dall'art.80 per tutti gli ETS (il quale però è utilizzabile solo se l'attività commerciale svolta non è prevalente).

Ricordiamo che il **regime forfetario per le ODV e le APS** , così come il regime forfetario generale per gli ETS , **non è comunque ad oggi ancora utilizzabile**:la maggior parte delle novità fiscali previste dalla Riforma entreranno infatti in vigore solo a seguito dell'approvazione da parte della Commissione europea e a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui il Registro unico nazionale diventerà operativo (probabilmente dal 1° gennaio 2019).

Ulteriori attività non commerciali previste per ODV e APS

Come visto il Codice prevede la possibilità per ODV e APS di reperire risorse economiche anche tramite lo svolgimento di attività commerciale, tassando quest'ultima in modo estremamente agevolato.

Gli **articoli 84 e 85** dispongono poi **altre attività che le ODV e le APS potranno svolgere** al fine di reperire fondi per lo svolgimento della propria attività istituzionale **e che non sono considerate essere commerciali.**

Fra queste rientra l'attività **di vendita di beni acquistati da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione** (purché la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario), la quale è prevista essere non commerciale **sia per le ODV che per le APS.**

Solo per le ODV sono previste ulteriori attività non commerciali ai fini ires, e nello specifico:

la **cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari** a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;

la **somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a carattere occasionale.**

Solo per le APS l'articolo 85 stabilisce essere non commerciali ai fini ires:

le attività istituzionali svolte dietro corrispettivo specifico nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi; nonché la SOMMINISTRAZIONE DI ALIMENTI E BEVANDE, ORGANIZZAZIONE DI VIAGGI E SOGGIORNI TURISTICI quando sono attività strettamente complementari alle attività istituzionali ed effettuate nei confronti degli associati, familiari e conviventi, e non si avvalgono di strumenti pubblicitari/ diffusione di informazioni a terzi, ma solo agli associati.

ciò significa che i corsi dietro corrispettivo ai soci saranno considerati non commerciali per gli ETS solamente se a farlo saranno le APS, mentre avranno natura commerciale per tutti gli altri ETS;

le cessioni a fini istituzionali, anche a terzi, di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici.

La non commercialità per le attività in oggetto è sicuramente ai fini dell'IRES; non sembra esserlo invece ai fini dell'IVA e questo è uno dei diversi profili che il legislatore dovrà chiarire nei prossimi mesi.

Anche per le attività menzionate l'operatività del relativo regime partirà comunque solamente a seguito dell'approvazione da parte della Commissione europea e nel periodo d'imposta successivo a quelli in cui il Registro unico nazionale diventerà operativo.

Ulteriore agevolazione riguarda **l'esclusione da imposizione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale:** tale agevolazione vale sia per le ODV che per le APS ed entrerà in vigore (a differenza delle altre previsioni viste in precedenza) **già a partire dal 1° gennaio 2018.**

Sul piano della determinazione del reddito, da notare come tale regime, a differenza di quello di cui al precedente art.80, si applica agli ETS, a prescindere dalla loro qualificazione come commerciali o meno.

ne derivano almeno quattro scenari, per ODV e APS:

se qualificati come commerciali e con ricavi sotto la soglia dei 130.000	possono optare per regime forfettario speciale art.86
se qualificati come commerciali e con ricavi sopra la soglia dei 130.000	assoggettati al regime ordinario degli enti commerciali

se qualificati come non commerciali e con ricavi sotto la soglia dei 130.000	possono optare per regime forfettario speciale art.86
se qualificati come non commerciali e con ricavi sopra la soglia dei 130.000	possono optare per il regime forfettario degli ETS non commerciali, di cui all'art.80

si tenga presente , infine, che il regime ordinario degli enti non commerciali non consente più l'applicazione del regime forfettario di cui all'art.145 del TUIR , salva l'ipotesi espressamente specificata dall'art.89 come 3 del D.lgs 117/2017.

Il regime transitorio: la situazione per ODV, APS, Onlus, ASD, associazioni senza scopo di lucro

Dopo aver trattato il nuovo regime fiscale degli ETS in generale e quello ad hoc per le ODV e le APS cerchiamo ora di descrivere brevemente le caratteristiche del regime transitorio in cui oggi ci troviamo, al fine di chiarire come un'associazione si debba comportare in presenza della Riforma e concentrando in particolare l'attenzione sulle ODV, le APS e le Onlus.

Come detto più volte, la situazione odierna è infatti estremamente particolare poiché **abbiamo a che fare con un testo normativo (il D.Lgs 117/2017) che è formalmente in vigore (dal 3 agosto 2017) ma che in sostanza ancora non lo è** : la sua piena attuazione dipende

da un lato, da importanti autorizzazioni sovranazionali e dall'effettiva operatività del Registro Unico Nazionale (RUN);

dall'altro, dall'emanazione di numerosi decreti ministeriali a cui il Codice del Terzo Settore rinvia e che dovranno chiarire alcuni profili fondamentali della Riforma.

L'attuazione della parte fiscale della Riforma

Iniziamo subito col ribadire quanto già evidenziato sopra, e cioè che il nuovo regime fiscale degli ETS non è ad oggi in vigore.

Il Codice del Terzo Settore dispone infatti (all'art. 104, c.2) che il **nuovo regime fiscale si applicherà solamente a partire:**

dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione da parte della Commissione europea (della quale è necessario appunto avere l'assenso sul nuovo impianto fiscale);

dal periodo d'imposta successivo a quello in cui il Registro unico sarà reso operativo.

Ipotizzando che l'autorizzazione europea arrivi prima (probabilmente nel corso del 2018) e che il Registro unico venga reso operativo non prima del 2019 (il termine massimo previsto per la sua operatività sembra essere il febbraio del 2019, ma su questo il Codice non è particolarmente chiaro, **le novità fiscali entrerebbero quindi in vigore a partire dal 1° gennaio 2020.**

Da tale data troverebbero applicazione in particolare le disposizioni relative:

al nuovo regime fiscale e al calcolo della prevalenza dell'attività commerciale (art.79)

i regimi forfettari per gli ETS (art. 80)

i regimi forfettari specifici per le ODV e APS (artt. 84-86)

le nuove disposizioni in materia di tenuta delle scritture contabili per gli ETS

(art. 87)

l'abrogazione della qualifica di Onlus (art.102, c.2, lett.a)

abrogazione del regime 398/91 per le bande, cori, filodrammatiche, pro-loco e per le associazioni senza scopo di lucro in generale (art. 102, c.2, lett. e ed f)

Il Codice dispone comunque (all'art.104, c.1) che **alcune previsioni di carattere fiscale si applicheranno agli ETS già a partire dal 1° gennaio 2018**: sono quelle che riguardano:

i titoli di solidarietà e il *social lending* (artt. 77-78)

il social bonus (art.81)

le imposte indirette (art.82)

il nuovo regime relativo alle erogazioni liberali (art.83)

le agevolazioni per ODV e APS sui redditi degli immobili di loro proprietà (art. 84, c.2 e art.85, c.7)

La situazione per ODV, APS ed ONLUS

Visto che, come detto, alcune disposizioni di natura fiscale sono in vigore per gli ETS già a partire dal 1° gennaio 2018, il Codice del Terzo Settore, cosa intende per ETS, visto che ad oggi il RUN (al quale essere iscritti se si vuole acquisire la qualifica ETS) non c'è e non sarà operativo in un futuro immediato (probabilmente lo sarà nel 2019)?

Dalla lettura combinata degli articoli 101, c.3 e 104, c.1 del Codice si comprende come, **fino all'istituzione ed operatività del RUN, sono considerati ETS** le associazioni che sono iscritte in uno dei registri esistenti, e nello specifico:

le ODV e le APS iscritte nei registri provinciali;

le ONLUS iscritte all'Anagrafe unica dell'Agenzia delle Entrate.

Queste tipologie, oltre a conservare durante tutto il periodo transitorio tutti i diritti e i benefici derivanti dalla loro qualifica, si vedranno applicare le novità fiscali che sono in vigore dal 1° gennaio 2018.

Possiamo quindi affermare che **per le ODV, le APS e le ONLUS continuano oggi ad applicarsi la “vecchia normativa”** (per lo meno da un punto di vista fiscale e contabile) ed è comunque ancora possibile iscriversi ai registri di riferimento. Non di meno **vengono comunque considerate come ETS** e quindi devono fare i conti con le disposizioni del Codice Del Terzo settore immediatamente applicabili.

Per quanto riguarda le **ODV e le APS il regime transitorio terminerà nel momento in cui Run sarà operativo** (probabilmente nel 2019) : in quel momento **verranno abrogati i registri provinciali di riferimento e gli enti iscritti in essi verranno “trasportati” in automatico nel RUN (ART. 54, c.1)**. E' il fenomeno della cosiddetta “trasmigrazione”, che rappresenta per le ODV e le APS un canale privilegiato di ingresso nel RUN, il quale prevede non a caso al suo interno due sezioni specifiche dedicate a tali organizzazioni.

Per le **ONLUS** iscritte alla'Anagrafe unica **il regime transitorio terminerà invece a partire dal periodo di imposta successivo all'operatività del RUN**, e quindi nello stesso momento in cui entrerà in vigore la parte più cospicua ed importante delle disposizioni fiscali previste dalla Riforma (probabilmente a partire dal 1° gennaio 2020).

Da quel momento le **Onlus iscritte all'Anagrafe unica non verranno però trasportate in automatico nel Registro unico**, dato che al suo interno non vi è una sezione specifica per le Onlus (e ciò poiché come detto la qualifica di Onlus non esisterà più): le singole organizzazioni dovranno quindi fare domanda di iscrizione al RUN individuando la specifica sezione di riferimento a cui collocarsi.

Il regime transitorio per le ASD e le associazioni senza scopo di lucro

All'art.5, c.1, lett.t) del Codice del Terzo Settore è ricompresa fra le attività di interesse generale “*l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*”: **lo sport dilettantistico viene quindi considerato essere un'attività di interesse generale** (che si ricorda sono le attività di riferimento per gli enti che vogliono diventare ETS).

L'art. 4, c,1 del Codice però non elenca fra gli ETS tipici le ASD, le quali non compaiono quindi nemmeno fra le sezioni del RUN ad oggi esistenti.

<i>Art.46, c.1 del Codice divide il RUN secondo le seguenti sezioni:</i>
<i>a) ODV</i>
<i>b) APS</i>
<i>c) Enti Filantropici</i>
<i>d) Imprese Sociali, incluse le cooperative sociali</i>
<i>e) Reti associative</i>
<i>f) Società di mutuo soccorso</i>
<i>g) Altri enti del Terzo Settore</i>

Come si può notare non vi è la sezione per le ASD e le Associazioni senza scopo di lucro in generale, che non vengono considerate fra gli ets tipici, certamente le ASD Associazioni senza scopo di lucro in generale possono iscriversi nella sezione

g) Altri enti del Terzo Settore

ma non hanno l'obbligo di iscriversi al RUN (obbligo che hanno invece le Odv e le Aps se non vogliono perdere la relativa qualifica).

Discordo diverso vale per le ASD e ASSOCIAZIONI SENZA SCOPO Di LUCRO che sono anche APS, iscritte al registro provinciale: queste se vogliono conservare la qualifica di APS, dovranno necessariamente iscriversi al RUN.

Fonti:

Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n.117 (Codice Del Terzo Settore, a norma dell'articolo 1, comma2, lettera b), della Legge 6 giugno 2016, n.106.

Informativa Periodica Fondazione Nazionale dei Commercialisti del 4 agosto 2017 "Riforma del Terzo Settore"

Circolare del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti di Novembre 2017 " RIFORMA DEL TERZO SETTORE: ELEMENTI PROFESSIONALI"

Articolo tratto da Terzo settore, non profit e cooperative - Numero Dicembre 2017 "LE ATTIVITA' IMPRENDITORIALI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE"

Articolo tratto da Terzo settore, non profit e cooperative - Numero Dicembre 2017 " LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE ED I NUOVI REGIMI FISCALI"

Circolare Speciale Ratio n. 22/2017 del 16.10.2017 " RIFORMA DEL TERZO SETTORE REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE"

Circolare Speciale Ratio n. 02/2018 " RIFORMA DEL TERZO SETTORE REGIME FISCALE DELLE ODV E APS"
