



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

Le novità sugli Enti del Terzo Settore e sulle Associazioni Sportive Dilettantistiche

21 novembre - 01 dicembre 2022

Massimiliano Bordin, Andrea Rigon, Barbara Toniolo, Filippo Doro



1. Sport dilettantistico: aspetti fiscali

- a) inquadramento fiscale degli Enti sportivi e delle novità fiscali a seguito della Riforma dello sport;
- b) inquadramento fiscale e contributivo dei lavoratori/collaboratori sportivi.

2. Enti Terzo Settore: aspetti fiscali

- a) imposte dirette: normativa transitoria applicabile per l'anno 2022;
- b) Imposte dirette : normativa applicabile all'entrata in vigore completa della riforma, dopo l'autorizzazione della Commissione UE. Analisi delle peculiarità delle specifiche tipologie di ETS: regimi applicabili, obbligo scritture contabili, ecc.;
- c) Imposte dirette: liberalità a favore degli ETS–detrazioni e deduzioni;
- d) Imposte indirette: aspetti IVA e Imposta di Registro–alcuni cenni.



2. Enti Terzo Settore: la riforma del Terzo Settore – aspetti fiscali

a) imposte dirette: normativa transitoria applicabile per l'anno 2022



Stato ad oggi

**Ministero del Lavoro
e delle Politiche Sociali**

[Home](#) / [Stampa e media](#) / [Comunicati](#) / Terzo Settore: ministro Orlando, avviato confronto con Commissione Ue su riforma

Terzo Settore: ministro Orlando, avviato confronto con Commissione Ue su riforma

21 settembre 2022

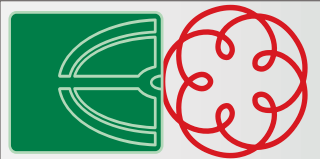
In occasione della presentazione del secondo rapporto Terzjus sul Terzo Settore, tenutasi questa mattina a Roma, il ministro Andrea Orlando ha comunicato che il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha ufficialmente avviato l'interlocuzione con la Commissione europea **finalizzata all'invio della notifica delle norme fiscali** soggette ad autorizzazione.

Al confronto con la Commissione europea l'Italia potrà portare la riforma del **Terzo Settore**, che ad oggi costituisce **una delle esperienze più avanzate** di regolazione dell'economia sociale.

Con l'invio della notifica e la conseguente autorizzazione si entra definitivamente nella sfida concreta dell'applicazione delle norme. Scopo ultimo della riforma è di **generare il cambiamento della società** con una prospettiva solidaristica, dello sviluppo della persona umana e del perseguimento del bene comune.

Il Ministro Andrea Orlando, in occasione della presentazione del secondo rapporto Terzjus sul Terzo settore, tenutosi a Roma il 21 settembre 2022, ha comunicato che il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha avviato l'interlocuzione con la Commissione europea finalizzata all'invio della notifica delle norme fiscali soggette ad autorizzazione.

L'operatività di buona parte delle disposizioni fiscali contenute nel Titolo X del CTS è temporalmente rinviata all'esercizio successivo a quello di acquisizione di detta autorizzazione



Il regime fiscale della Legge 398/91

Art. 1

«1. Le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a lire 100 milioni, possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi secondo le disposizioni di cui all'articolo 2. L'opzione è esercitata mediante comunicazione a mezzo lettera raccomandata da inviare al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto; essa ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, per almeno un triennio. I soggetti che intraprendono l'esercizio di attività commerciali esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. L'opzione ha effetto anche ai fini delle imposte sui redditi e di essa deve essere data comunicazione agli uffici delle imposte dirette entro i trenta giorni successivi.

2. Nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui al comma 1 e che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di lire 100 milioni, cessano di applicarsi le disposizioni della presente legge con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.»

Art. 2

«1. I soggetti di cui all'articolo 1 che hanno esercitato l'opzione sono esonerati dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritti dagli articoli 14, 15, 16, 18 e 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. Sono, altresì, esonerati dagli obblighi di cui al titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 2. I soggetti che fruiscono dell'esonero devono annotare nella distinta d'incasso o nella dichiarazione di incasso previste, rispettivamente, dagli articoli 8 e 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, opportunamente integrate, qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali.

3. Per i proventi di cui al comma 2, soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all'articolo 74, ((sesto comma)), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

4. Le fatture emesse e le fatture di acquisto devono essere numerate progressivamente per anno solare e conservate a norma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Sono fatte salve le disposizioni previste dalla legge 10 maggio 1976, n. 249, in materia di ricevuta fiscale, dal decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, in materia di documento di accompagnamento dei beni viaggiatori, nonché dalla legge 26 gennaio 1983, n. 18, in materia di scontrino fiscale.

5. In deroga alle disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali.

6. Con decreto del Ministro delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, saranno approvati i modelli di distinta e di dichiarazione d'incasso di cui al comma 2 e stabilite le relative modalità di compilazione.»

...

La **Legge 398/91** aveva previsto un **regime agevolativo** per le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e le relative sezioni non aventi scopo di lucro. Con l'articolo 9-bis del Decreto Legislativo 417/91, tale regime di favore venne esteso a «tutte le associazioni senza scopo di lucro».

Tuttavia, il Codice del Terzo Settore (D.L. 117/2017) ne ha mutato i soggetti beneficiari, abrogando il precedente articolo 9-bis, e limitando l'**applicazione del regime alle sole ASD e SSD**

Il regime della L. 398/91 prevede, in breve :

☐ **determinazione forfettaria del reddito imponibile:**

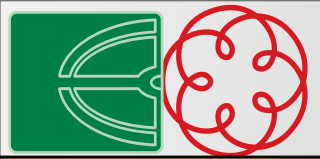
- Ricavi e proventi da attività commerciali assoggettati a tassazione IRES solo per il **3%**, salvo che questi rispettino il limite massimo di **400.000 euro** annui.
- Ricavi e proventi da attività non commerciali godono di una defiscalizzazione.

☐ **determinazione forfettaria IVA**

- Per attività commerciali svolte nel perseguimento di scopi istituzionali è riconosciuta una detrazione forfetaria pari al 50% dell'imposta.
- Proventi conseguiti da cessione o concessione di diritti televisivi e trasmissione radiofonica godono di una detrazione forfetaria pari a 1/3 dell'imposta.

☐ **snellimento adempimenti fiscali e contabili:**

- Esonero dalla tenuta di scritture contabili, obbligo di fatturazione e registrazione (tranne che per sponsorizzazioni o cessione o concessione di diritti radiotelevisivi), emissioni scontrini e ricevute fiscali, dichiarazione ai fini iva.



La fine del regime fiscale della Legge 398/91 e il possibile rimedio di cui all'art. 86 Cts.

Art. 102, comma 2, D.L. 117/2017

«2. Sono altresì abrogate le seguenti disposizioni a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2: ...e) l'articolo 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66; f) l'articolo 2, comma 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350;...»

Art. 9-bis D.L. 417/1991

«1. Alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398.»

Articolo 2, comma 31, L. 350/2003

«31. Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro»

Il **Codice del Terzo Settore (D.L.117/2017)** all'**articolo 102** tratta una serie di abrogazioni. Il comma 2 del presente articolo alla lettera e) ed f) prevede che sia abrogato quanto disposto dall'articolo 9-bis del Decreto Legislativo 417/91, il quale estendeva il regime agevolativo a tutte le associazioni non aventi scopo di lucro e alle associazioni pro loco, e quanto disposto dall'art. 2 comma 31 della L. 350/2003, la quale estendeva il regime ad associazioni bandistiche cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare, legalmente costituite senza scopo di lucro.

In questo maniera il Legislatore con la tecnica del rinvio e della abrogazione ha fortemente ristretto il campo del regime agevolativo, **limitandolo alle sole associazioni sportive dilettantistiche**.

Tali **modifiche saranno valide dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea sulle misure fiscali** (che si presume avverrà prossimamente).

L'Agenzia delle Entrate ha confermato, il 27 gennaio 2022, in occasione dell'evento annuale di *"Telefisco"* che la L.398/91 continuerà ad applicarsi ancora per tutto il 2022, tuttavia moltissime associazioni senza scopo di lucro che svolgono attività commerciali saranno **orfane del regime di cui alla L. 398/91**, una volta ricevuta approvazione dalla Commissione Europea, e dovranno porre in essere alcuni **possibili rimedi** per ottemperare a tale abrogazione, come si vedrà in seguito.

Si può anticipare quanto si dirà in seguito in merito **all'art. 86 del Codice del Terzo settore**: tale articolo prevede un **regime forfetario** per tutte le attività commerciali svolte da **APS (associazioni di promozione sociale) e (ODV organizzazioni di volontariato)**. L'ente associativo interessato deve divenire un ente del terzo settore con qualifica di ODV/APS, mediante specifiche modifiche statutarie.

Il regime prevede che, qualora i ricavi d'esercizio siano **inferiori a 130.000 euro**, i suddetti enti determinino il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un **coefficiente di redditività**:

- pari all'**1%** per le ODV;
- pari al **3%** per le APS.



2. Enti Terzo Settore: aspetti fiscali

b) imposte dirette : normativa applicabile all'entrata in vigore completa della riforma, dopo l'autorizzazione della Commissione UE. Analisi delle peculiarità delle specifiche tipologie di ETS: regimi applicabili, obbligo scritture contabili, ecc.



Quadro riassuntivo degli interventi normativi

LEGGI ANTE RIFORMA	D.Lgs. 117/2017 CODICE DEL TERZO SETTORE
TIPOLOGIE E CLASSIFICAZIONI	
L. 266/91 – Organizzazione di Volontariato ODV	Titolo V- Art. 32
L. 460/97 – Onlus	Titolo VI – Art. 45
L.383/00 - Associazione di promozione sociale APS	Titolo V- Art. 35
D.P.R.917/86 T.u.i.r. – Art. 143 Enti non commerciali	Titolo X – Art. 79
NORME DI FUNZIONAMENTO	
Codice Civile Libro Primo + Libro quinto per le imprese sociali	Titolo VI – Art. 45 (Runts)
D.p.r. 361/00 – personalità giuridica	Titolo IV – Art. 22
D.Lgs 155/2006 – Impresa sociale	D.Lgs. 112/2017
ASPETTI FISCALI	
D.P.R. 917/86 T.u.i.r.	Titolo X – Art. 79
D.p.r. 446/97 Irap	Titolo X – Art. 82
D.lgs 346/90 Imposta successione e donazione	Titolo X – Art. 82
D.p.r. 131/86 imposta registro	Titolo X – Art. 82
D.lgs 504/92 IMU-TASI	Titolo X – Art. 82
D.p.r. 600/73 – art. 20-bis Scritture Contabili ENC	Titolo II – Art. 13



Il decreto-legge 21 giugno 2022, n.73, convertito con modificazioni dalla legge 4 agosto 2022, n.122 (il c.d. Decreto Semplificazioni) in sede di conversione ha subito importanti modifiche finalizzate, fra l'altro, ad intervenire sull'impianto fiscale disegnato per gli enti del Terzo settore (di seguito anche solo "ETS") dal D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (il c.d. Codice del Terzo settore - di seguito anche solo CTS).

Il CNDCEC ha pubblicato un Documento di Ricerca sulle novità intervenute.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

DOCUMENTO DI RICERCA

**LE NOVITÀ PER IL TERZO SETTORE NEL
C.D. "DECRETO SEMPLIFICAZIONI"**



Art. 4 CTS

PRIMO SETTORE = STATO

SECONDO SETTORE = MERCATO

TERZO SETTORE
in senso «economico»

«MONDO
DELLO SPORT»

Entità No Profit,
escluse ex lege dal CTS o che
decidono di non aderire

CTS: elenca le attività di interesse generate
«nobili» caratterizzanti e suddivide gli ETS in:

- organizzazioni di volontariato «ODV»: «attività a favore di terzi» «prevalenza volontari»;
- associazioni di promozione sociale «APS»: «attività in favore dei propri associati» «prevalenza volontari»;
- enti filantropici (nuova categoria): «erogare denaro, beni o servizi» «sostegno di categorie di persone svantaggiate o di attività di interesse generale»;
- **le imprese sociali, incluse le cooperative sociali;**
- le reti associative (art. 41.CTS);
- le società di mutuo soccorso (art. 43 CTS e L. 15 aprile 1886, n. 3818);
- **altri enti del Terzo settore**, che comprendono associazioni riconosciute e non riconosciute e fondazioni non classificate nelle precedenti categorie, nonché **“gli altri enti di carattere privato diversi dalle società”**.



Art. 79 Disposizioni in materia di imposte sui redditi

«1. Agli enti del Terzo settore, **diversi dalle imprese sociali**, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.»

L'art. 79 tratta il **Regime fiscale e il reddito imponibile degli Ets**.

Chi coinvolge? La normativa coinvolge tutti gli enti del Terzo settore.

Chi sono gli enti del Terzo settore (ETS)?

- ☐ Organizzazioni di volontariato (ODV)
 - ☐ Associazioni di promozione sociale (APS)
 - ☐ enti filantropici
 - ☒ **imprese sociali**, incluse le cooperative sociali
 - ☐ le reti associative
 - ☐ le società di mutuo soccorso
 - ☐ le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti:
- **per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale**
 - **mediante lo svolgimento, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale**
 - **in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi**
 - **ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).**

A prevederlo è l'art. 4 del D.lgs. 117/2017.



Art. 5 CTS Attività di interesse generale

In vigore dal 11/09/2018 - Modificato da: Decreto legislativo del 03/08/2018 n. 105 Articolo 3

1. Gli enti del Terzo settore, **diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali (NB di seguito evidenziate in verde le attività comuni ex. art 2 D.Lgs 112/17)**, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto:

a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, della [legge 8 novembre 2000, n. 328](#), e successive modificazioni, e interventi, servizi e prestazioni di cui alla [legge 5 febbraio 1992, n. 104](#), e alla [legge 22 giugno 2016, n. 112](#), e successive modificazioni;

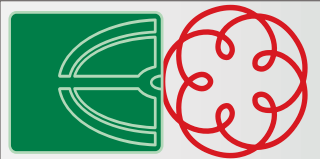
b) interventi e prestazioni sanitarie;

c) prestazioni socio-sanitarie di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 14 febbraio 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 129 del 6 giugno 2001, e successive modificazioni;

d) educazione, istruzione e formazione professionale, ai sensi della [legge 28 marzo 2003, n. 53](#), e successive modificazioni, nonché le attività culturali di interesse sociale con finalità educativa;

e) interventi e servizi finalizzati alla salvaguardia e al miglioramento delle condizioni dell'ambiente e all'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi, nonché alla tutela degli animali e prevenzione del randagismo, ai sensi della legge 14 agosto 1991, n. 281;

f) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del [decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42](#), e successive modificazioni;



g) formazione universitaria e post-universitaria;

h) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

i) organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;

j) radiodiffusione sonora a carattere comunitario, ai sensi dell'[articolo 16, comma 5, della legge 6 agosto 1990, n. 223](#), e successive modificazioni;

k) organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;

l) formazione extra-scolastica, finalizzata alla prevenzione della dispersione scolastica e al successo scolastico e formativo, alla prevenzione del bullismo e al contrasto della povertà educativa;

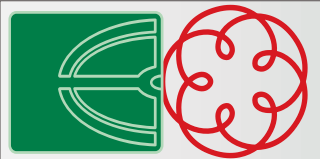
m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;

n) cooperazione allo sviluppo, ai sensi della [legge 11 agosto 2014, n. 125](#), e successive modificazioni;

o) attività commerciali, produttive, di educazione e informazione, di promozione, di rappresentanza, di concessione in licenza di marchi di certificazione, svolte nell'ambito o a favore di filiere del commercio equo e solidale, da intendersi come un rapporto commerciale con un produttore operante in un'area economica svantaggiata, situata, di norma, in un Paese in via di sviluppo, sulla base di un accordo di lunga durata finalizzato a promuovere l'accesso del produttore al mercato e che preveda il pagamento di un prezzo equo, misure di sviluppo in favore del produttore e l'obbligo del produttore di garantire condizioni di lavoro sicure, nel rispetto delle normative nazionali ed internazionali, in modo da permettere ai lavoratori di condurre un'esistenza libera e dignitosa, e di rispettare i diritti sindacali, nonché di impegnarsi per il contrasto del lavoro infantile;

p) servizi finalizzati all'inserimento o al reinserimento nel mercato del lavoro dei lavoratori e delle persone di cui all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, di cui all'[articolo 1, comma 2, lettera c\), della legge 6 giugno 2016, n. 106](#); (N.B. come definiti in art. 2 c. 4 D.Lgs 112/17)

q) alloggio sociale, ai sensi del decreto del Ministero delle infrastrutture del 22 aprile 2008, e successive modificazioni, nonché ogni altra attività di carattere residenziale temporaneo diretta a soddisfare bisogni sociali, sanitari, culturali, formativi o lavorativi;



r) accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

s) agricoltura sociale, ai sensi dell'[articolo 2 della legge 18 agosto 2015, n. 141](#), e successive modificazioni;

t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche;

u) beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti di cui alla [legge 19 agosto 2016, n. 166](#), e successive modificazioni, o erogazione di denaro, beni o servizi a sostegno di persone svantaggiate o di attività di interesse generale a norma del presente articolo;

v) promozione della cultura della legalità, della pace tra i popoli, della nonviolenza e della difesa non armata;

w) promozione e tutela dei diritti umani, civili, sociali e politici, nonché dei diritti dei consumatori e degli utenti delle attività di interesse generale di cui al presente articolo, promozione delle pari opportunità e delle iniziative di aiuto reciproco, incluse le banche dei tempi di cui all'[articolo 27 della legge 8 marzo 2000, n. 53](#), e i gruppi di acquisto solidale di cui all'[articolo 1, comma 266, della legge 24 dicembre 2007, n. 244](#);

x) cura di procedure di adozione internazionale ai sensi della [legge 4 maggio 1983, n. 184](#);

y) protezione civile ai sensi della [legge 24 febbraio 1992, n. 225](#), e successive modificazioni;

z) riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

2. Tenuto conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale di cui all'[articolo 1, comma 1, della legge 6 giugno 2016, n. 106](#), nonché delle finalità e dei principi di cui agli articoli 1 e 2 del presente Codice, l'elenco delle attività di interesse generale di cui al comma 1 può essere aggiornato con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri da adottarsi ai sensi dell'[articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400](#) su proposta del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in sede di Conferenza Unificata, acquisito il parere delle Commissioni parlamentari competenti, che si esprimono entro trenta giorni dalla data di trasmissione del decreto, decorsi i quali quest'ultimo può essere comunque adottato.



ATTIVITA' DIVERSE: strumentalità e secondarietà

Ai fini della **strumentalità**, da Art.2 del Decreto 107/2021, non vi è una definizione dal punto di vista **qualitativo** del termine od un elenco delle stesse, non essendo previsto nemmeno nello Statuto, ma si identificano tali se esercitate dall'ente del Terzo settore, per la realizzazione, in via esclusiva, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale perseguite dall'ente medesimo.

Ciò che aiuta meglio a inquadrare tali attività ed a poter constatare con certezza siano attività diverse da quelle all'Art.5 del D. Lgs. 117/2017, almeno da un punto di vista **quantitativo**, è il dato della **secondarietà**

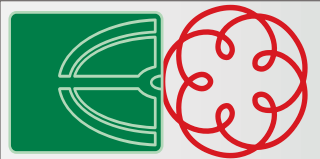
All'Art.3 del Decreto 107/2021 si legge quanto segue:

Le attività diverse di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 si considerano secondarie rispetto alle attività di interesse generale qualora, in ciascun esercizio, ricorra una delle seguenti condizioni:

- a) i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive dell'ente del Terzo settore;
- b) i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del Terzo settore.

Esempi attività diverse di cui all'Art. 6:

- Somministrazione cibi e bevande
- Licensing
- Vendita gadget fuori da raccolte fondi
- Charity shop con vendita vera e propria e continuativa
- Shop online continuativo
- sponsorizzazioni



Art. 79 Disposizioni in materia di imposte sui redditi

«2. Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento. I costi effettivi sono determinati computando, oltre ai costi diretti, tutti quelli imputabili alle attività di interesse generale e, tra questi, i costi indiretti e generali, ivi compresi quelli finanziari e tributari.

«2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora ricavi non superino di oltre il 5% 6% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due tre periodi d'imposta consecutivi»

Per determinare la qualifica fiscale di un ente del Terzo settore occorre definirne la commercialità o meno ai fini Ires.

Oltre alle attività svolte a **titolo gratuito**, l'articolo 79, al comma 2, riconduce la natura commerciale ad una valutazione di tipo quantitativo basata sul **raffronto tra costi effettivi delle attività di interesse generale che devono essere maggiori dei corrispettivi**. Per costi effettivi ci si riferisce sia a quelli di diretta imputazione, sia a quelli indiretti relativi all'attività svolta. Viene specificata la nozione di "costo effettivo" ispirata alla configurazione della definizione di "costo pieno" adottata dalla prassi aziendalistica: vale a dire, un costo determinato considerando sia i costi diretti che quelli indiretti, anche generali, imputabili al bene o servizio.

Il comma 2-bis prevede una **deroga**, introducendo la possibilità che i ricavi possano superare i costi dell'attività di interesse generale senza che ciò determini la perdita della qualifica di ETS non commerciale a condizione che:

- il superamento dei ricavi **non sia maggiore del 6% dei costi**
- il superamento non avvenga per più di **tre periodi di imposta consecutivi**

Qualora un ETS perda la qualifica di ente non commerciale conserverà comunque la qualifica di Ente del Terzo Settore mantenendo l'iscrizione al RUNTS, tuttavia perdendo i benefici e le agevolazioni fiscali appartenenti alla natura non commerciale.

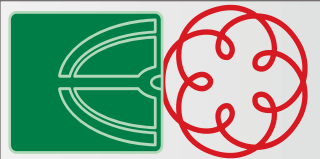
Il mutamento avviene dall'esercizio in cui si verifica il superamento dei limiti.

(Il decreto Semplificazioni ha introdotto una norma transitoria per i primi due periodi d'imposta successivi a quello nel quale sarà rilasciata l'autorizzazione europea, per la quale il mutamento di natura avviene dall'esercizio successivo)



Cenni sull'impatto dell'applicazione dell'art. 5 e 6 nella definizione di commercialità ai fini fiscali

Articolo CTS	Tipologia provento	Proventi, esempio	Costi, esempio	Utile / perdita	Attività remunerativa	Attività non remunerativa	percentuale	note
Art. 5 CTS	attività nobile 1	Euro 10.000	Euro 9.800	Utile 200	Euro 10.000		2%	SORVEGLIANZA
Art. 5 CTS	attività nobile 2	Euro 20.000	Euro 22.000	Perdita 2.000		Euro 20.000		
Art. 6 CTS	attività NON nobile (25% dei proventi complessivi)	Euro 5.000	Non rileva	Non rileva	Euro 5.000			
					Euro 15.000	Euro 20.000		
CONDIZIONI L'ente rimane ETS (perché l'attività NON nobile è inferiore al 30% dei proventi e costi inferiori al 66% dei ricavi complessivi) L'ente è qualificato come NON commerciale perché l'attività «remunerativa» è INFERIORE alla NON REMUNERATIVA È in regime di «SORVEGLIANZA» nei TRE esercizi perché l'attività nobile 1 è in «utile» inferiore al 6%								



Art. 79 Disposizioni in materia di imposte sui redditi

«3. Sono altresì considerate non commerciali:

a) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 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 cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135;
b-bis) le attività di cui all'articolo 5, comma 1, lettere a), b) e c), se svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi(2).»

«4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al ~~ai sensi~~ comma 5:

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 di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento di cui all'articolo 9, comma 1, lettera g), del decreto legislativo 7 dicembre 1993, n. 517, delle attività di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.»

Si considerano **sempre non commerciali**, *indipendentemente dal rispetto dei criteri appena menzionati*:

- L'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale se svolta direttamente da un ETS e purché tutti gli utili siano reinvestiti nell'attività di ricerca e diffusione gratuito dei risultati. Tale attività è considerata non commerciale anche quando è affidata da un Ets ad università ed altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e modalità definite dalla legge.
- gli interventi e servizi sociali, le prestazioni sanitarie e socio-sanitarie, se esercitate da fondazioni ex Ipab, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle suddette attività e che non sia previsto alcun compenso a favore degli amministratori.

Il comma 4 prevede che non concorrono in ogni caso a formare il reddito degli Ets non commerciali:

- a) i fondi pervenuti a seguito di **raccolte pubbliche effettuate "occasionalmente"**;
- b) i **contributi** e gli apporti da amministrazioni pubbliche nazionali e internazionali per lo svolgimento delle attività di cui ai commi 2 e 3.



Art. 79 Disposizioni in materia di imposte sui redditi

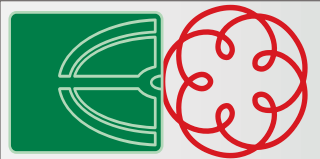
«5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. **Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché' le attività di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.**

5-bis. Si considerano entrate derivanti da attività non commerciali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente, i proventi non commerciali di cui agli articoli 84 e 85 e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

5-ter. Il mutamento della qualifica, da ente di terzo settore non commerciale a ente di terzo settore commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale. Per i due periodi d'imposta successivi al termine fissato dall'articolo 104, comma 2, il mutamento di qualifica, da ente del Terzo settore non commerciale a ente del Terzo settore commerciale e da ente del Terzo settore commerciale a ente del Terzo settore non commerciale, opera a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene il mutamento di qualifica.

Test di «commercialità»

PIATTO A (ENTRATE NON COMMERCIALI- PROVENTI)	PIATTO B (ENTRATE COMMERCIALI-RICAVI)
Attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (nel rispetto dell'art.79, commi 2, 2-bis e 3)	Attività di interesse generale svolte con modalità commerciali (quindi non nel rispetto dell'art.79, commi 2, 2-bis e 3)
Contributi, sovvenzioni, liberalità, quote associative (ed altre entrate assimilabili)	Attività diverse (escluse le sponsorizzazioni)
Valore normale delle cessioni o prestazioni gratuite (proventi figurativi)	



Art. 79 Disposizioni in materia di imposte sui redditi

«6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei ~~familiari e conviventi~~ **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. 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~~ **familiari 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, **salvo che le relative attività siano svolte alle condizioni di cui ai commi 2 e 2-bis**. 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.»

Infine il comma 6 prevede la **decommercializzazione** per particolari attività:

- attività istituzionali svolte dagli ETS **verso associati o i loro familiari conviventi**
- le **quote associative** salvo che siano corrispettivi specifici versati a fronte di cessione di beni o prestazioni di servizi.

Tali attività si qualificano come **commerciali** qualora siano effettuate a fronte di **corrispettivi specifici**. Il carattere **occasionale o abituale** ne determina invece, la concorrenza alla formazione del reddito complessivo dell'ente come **redditi d'impresa o diversi**.

La soggettiva opera anche con riferimento alle attività (di natura commerciale) rese a fronte di corrispettivi specifici, di cui al terzo periodo del comma 6 dell'articolo 79 del CTS.

In sostanza, a seguito della novella normativa, si considerano non commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuati dalle associazioni del Terzo settore a favore dei propri associati e dei loro familiari conviventi, verso pagamento di corrispettivi specifici (compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto) quando questi ultimi sono a copertura dei costi effettivi ovvero non superano di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.



Art. 13 Scritture contabili e bilancio

BILANCIO «ETS MINORI»

RENDICONTO FINANZIARIO PER CASSA

Secondo la modulistica definita con decreto del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, sentito il consiglio nazionale del terzo settore



Esempio di schema di rendiconto per cassa

USCITE	2021	2020	ENTRATE	2021	2020
A) Uscite da <u>attività di interesse generale</u>			A) Entrate da <u>attività di interesse generale</u>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate da quote associative e apporti dei fondatori		
2) Servizi			2) Entrate dagli associati per attività mutualistiche		
3) Godimento di beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
4) Personale			4) Erogazioni liberali		
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate del 5 per mille		
			6) Contributi da soggetti privati		
			7) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
			8) Contributi da enti pubblici		
			9) Entrate da contratti con enti pubblici		
			10) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/Disavanzo attività di interesse generale (+/-)		
B) Uscite da <u>attività diverse</u>			B) Entrate da <u>attività diverse</u>		
1) Materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci			1) Entrate per prestazioni e cessioni ad associati e fondatori		
2) Servizi			2) Contributi da soggetti privati		
3) Godimento di beni di terzi			3) Entrate per prestazioni e cessioni a terzi		
4) Personale			4) Contributi da enti pubblici		
5) Uscite diverse di gestione			5) Entrate da contratti con enti pubblici		
			6) Altre entrate		
Totale			Totale		
			Avanzo/Disavanzo attività diverse (+/-)		

Esempio di schema di **rendiconto per cassa**

C) Uscite da <u>attività di raccolta fondi</u>			C) Entrate da <u>attività di raccolta fondi</u>		
1) Uscite per raccolte fondi abituali			1) Entrate da raccolte fondi abituali		
2) Uscite per raccolte fondi occasionali			2) Entrate da raccolte fondi occasionali		
3) Altre uscite			3) Altre entrate		
	Totale			Totale	
			Avanzo/Disavanzo attività di raccolta fondi (+/-)		
D) Uscite da <u>attività finanziarie e patrimoniali</u>			D) Entrate da <u>attività finanziarie e patrimoniali</u>		
1) Su rapporti bancari			1) Da rapporti bancari		
2) Su investimenti finanziari			2) Da altri investimenti finanziari		
3) Su patrimonio edilizio			3) Da patrimonio edilizio		
4) Su altri beni patrimoniali			4) Da altri beni patrimoniali		
5) Altre uscite			5) Altre entrate		
	Totale			Totale	
			Avanzo/Disavanzo attività finanziarie e patrimoniali (+/-)		

Uscite da investimenti in immobilizzazioni o da deflussi di capitale di terzi			Entrate da disinvestimenti in immobilizzazioni o da flussi di capitale di terzi		
1) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale			1) Disinvestimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività di interesse generale		
2) Investimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse			2) Disinvestimenti in immobilizzazioni inerenti alle attività diverse		
3) Investimenti in attività finanziarie e patrimoniali			3) Disinvestimenti in attività finanziarie e patrimoniali		
4) Rimborso di finanziamenti per quota capitale e di prestiti			4) Ricevimento di finanziamenti e di prestiti		
Totale			Totale		
			Avanzo/Disavanzo DA ENTRATE E USCITE PER INVESTIMENTI E DISINVESTIMENTI PATRIMONIALI E FINANZIAMENTI prima delle imposte (+/-)		
			Imposte		
			Avanzo/Disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti (+/-)		
Avanzo/Disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti					
Avanzo/Disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti					
AVANZO/DISAVANZO COMPLESSIVO					
Cassa					
Depositi bancari e postali					
CASSA E BANCA					



Esempio di schema di **rendiconto per cassa**

COSTI E PROVENTI FIGURATIVI				
	2021	2020		
Costi figurativi			Proventi figurativi	
1) da attività di interesse generale			1) da attività di interesse generale	
2) da attività diverse			2) da attività diverse	
Totale			Totale	
Controllo quadratura				
Cassa e Banca anno precedente				
Avanzo/Disavanzo corrente				
Cassa e Banca anno corrente				



Art. 80 Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali

«1. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, comma 5, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi il coefficiente di redditività:

a) attività di prestazioni di servizi:

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7%;
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10%;
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17%;

b) altre attività:

- 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5%;
- 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7%;
- 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14%.»

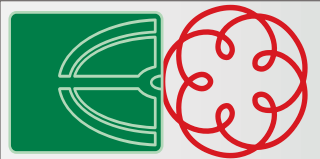
«2. Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

Il regime forfetario è un regime agevolativo applicabile agli ETS non commerciali. Lo si applica sia ai ricavi delle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali sia ai ricavi delle attività diverse, **a condizione che l'ente sia qualificato come non commerciale.**

I coefficienti di redditività sono diversificati a seconda che l'attività sia prestazione di servizi o altre attività.

Qualora l'ente svolgesse entrambe le tipologia di attività, dovrà applicare il coefficiente relativo alla categoria di ricavi di ammontare prevalente (in caso di mancanza di distinta annotazione si presume essere quella relativi a prestazioni di servizi).

RICAVI	PRESTAZIONI DI SERVIZI	ALTRE ATTIVITA'
Fino a € 130.000	7%	5%
Da € 130.001 a € 300.000	10%	7%
Oltre € 300.000	17%	14%



Art. 80 Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali

«3. L'opzione di cui al comma 1 è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.»

«4. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.»

Esempio: un ETS non commerciale nell'esercizio precedente ha conseguito ricavi per prestazioni di servizi pari a euro 200.000 e non ha altri redditi.

Base imponibile: $(130.000 \times 7\%) + (70.000 \times 10\%) = 16.100$ euro su cui applicare aliquota Ires del 24%, per un totale di 3.864 euro di Ires.

Ai redditi così determinati, l'ETS non commerciale deve **aggiungere gli eventuali redditi** derivanti da:

- plusvalenze patrimoniali;
- sopravvenienze attive;
- dividendi;
- proventi immobiliari.

Per accedere a questo regime forfetario l'ETS deve esercitare la relativa opzione nella dichiarazione dei redditi.

Essa ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel quale la si esercita e fino ad eventuale revoca, effettuata anch'essa in dichiarazione.

Non è possibile revocare l'opzione prima che sia decorso un triennio dal suo esercizio

Art. 80 Regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali

«5. I componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime.»

«6. Le perdite fiscali generate nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato ai sensi dei commi 1 e 2 secondo le regole ordinarie stabilite dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.»

«7. Gli Enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi del presente articolo sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nonché degli indici sintetici di affidabilità di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.»

Le perdite fiscali generate nei periodi di imposta anteriori a quello di applicazione del regime forfetario sono deducibili secondo le regole ordinarie del Testo unico delle imposte sui redditi, ossia:

- Utilizzabili in diminuzione del reddito dei periodi successivi per importo **non superiore all'80%** di tale reddito, senza limiti temporali.
- **Se** sono perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta, è possibile il **riporto in misura pari al 100%** del reddito.

Infine, gli enti che optano per questo regime forfetario sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore e degli indici sintetici di affidabilità



- **Confronto regimi Art. 145 TUIR e Art. 80 ETS**

Punti in comune
Optano entrambi determinazione forfetaria reddito in servizi ed altre attività
Applicano entrambi coefficienti di redditività in base ad alcuni parametri
Aggiungono ai componenti positivi reddito gli Artt. 86-90 TUIR
Se esercitano entrambe le attività, coefficiente o prevalente o servizi
Seguono medesimo iter per opzione e revoca



- Segue Art. 145 TUIR e Art. 80 ETS

Differenze			
Art. 145 TUIR			Art. 80 ETS
<u>Prestazione Servizi</u>			
Fino a 15.493,71€	15%	7%	Fino a 130.000,00€
		10%	Da 130.001,00€ a 300.000,00€
Fino a 400.000,00€	25%	17%	Oltre 300.000,00€
<u>Altre attività</u>			
Fino a 25.822,84€	10%	5%	Fino a 130.000,00€
		7%	Da 130.001,00€ a 300.000,00€
Fino a 700.000,00€	15%	14%	Oltre 300.000,00€



- **Normativa ai fini IVA regime forfetario**

- Non esercitano la rivalsa IVA per le operazioni nazionali
- Non hanno diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti
- Le cessioni di beni intracomunitari non sono imponibili ai fini dell'Iva
- Gli acquisti di beni intracomunitari, effettuati nell'anno solare precedente, sotto i 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato, sono considerati al netto dell'Iva
- Le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi Iva non residenti in Italia, sono emesse **senza l'applicazione dell'Iva**, con la dicitura di "[inversione contabile](#)". Se ricevono una prestazione di servizi da un soggetto con partita Iva, provvedono ad integrare la fattura con l'Iva e la versano
- Applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate la non imponibilità Iva, non possono invece avvalersi della facoltà di acquistare senza l'applicazione dell'Iva per le cessioni o acquisti non effettuati direttamente ma per mezzo di commissionari se poi i beni così acquistati sono riesportati nel loro stato originario entro sei mesi dalla consegna
- **Hanno soltanto l'obbligo, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'Iva, di emettere la fattura o di integrarla con l'indicazione dell'aliquota e dell'importo dell'imposta e di versare l'Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.**

Fonte «Cantiereterzosettore»



2. Enti Terzo Settore: aspetti fiscali

c) Imposte dirette: liberalità a favore degli ETS—detrazioni e deduzioni



Le donazioni (o erogazioni liberali) sono una delle modalità con cui l'ente di Terzo settore(Ets) può raccogliere fondi o beni in natura da destinare alle proprie attività di interesse generale.

In cosa consistono?

Siamo in presenza di donazione quando una parte (donante), per spirito di liberalità, arricchisce l'altra (donatario), disponendo a favore di questa di un suo diritto od assumendo verso la stessa una obbligazione. Non si è quindi di fronte a uno scambio, ma a un atto di generosità compiuto da una parte verso l'altra, senza pretendere nulla in cambio.

Le donazioni possono essere sia in denaro che in natura: ai fini del calcolo della natura fiscale dell'Ets, sono considerate entrate non commerciali.

Per favorire le erogazioni liberali a sostegno degli enti del Terzo settore e pertanto la , la riforma riconosce rilevanti novità in materia di deducibilità e detraibilità.



Entrata In vigore	ODV –APS- ONLUS	A partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017.
	Altri enti Terzo Settore	Decorrenza stabilita dal D.L 21/06/2022 n. 73 «Semplificazioni»



SOGGETTI AI QUALI SI PUÒ EROGARE CON BENEFICI FISCALI	ETS non commerciali Art. 83, c. 1	Tutti gli enti del terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, c. 5, comprese ODV, APS e ONLUS per espressa previsione del regime transitorio regolato dall'art. 104, c. 1.
	ETS Commerciali ** Art. 83, c. 6	Tutti gli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società a condizione che le erogazioni ricevute siano utilizzate per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

****** La legge di conversione del D.L. 73/2022 (decreto Semplificazioni) ha apportato alcune modifiche al Codice del terzo settore che riguardano la disciplina delle agevolazioni fiscali; in esso viene previsto che deduzioni e detrazioni riguardano le liberalità in favore degli Enti del terzo settore, senza specificazioni (in precedenza il riferimento era agli Enti del terzo settore non commerciali). Si è quindi reso necessario riscrivere il c. 3 stabilendo che le disposizioni di cui all'art. 83 si applicano a condizione che le liberalità siano utilizzate ai sensi dell'art. 8, c. 1, ossia esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale



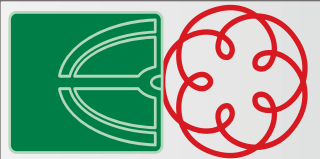
CONDIZIONI NECESSARIE	Erogazioni in denaro	La detrazione è consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D. Lgs. 9.07.1997, n. 241.	No contanti
	Erogazioni in natura D.M. 28.11.2019 - Min. del Lavoro delle Politiche Sociali	Ammontare definito dal valore normale del bene oggetto dell'erogazione, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR.	
		L'erogazione liberale in natura deve risultare da atto scritto contenente la dichiarazione del donatore recante la descrizione analitica dei beni donati, con l'indicazione dei relativi valori, nonché la dichiarazione del soggetto destinatario dell'erogazione contenente l'impegno ad utilizzare direttamente i beni medesimi per lo svolgimento dell'attività statutaria, ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.	
		Se il bene supera il valore di € 30.000,00, è necessaria la perizia giurata di stima.	



Soggetto erogante PERSONA FISICA	Ad ODV	Opzione 1	Detrazione pari al 35% per un importo complessivo in ciascun periodo d’imposta non superiore a € 30.000,00.
		Opzione 2	<ul style="list-style-type: none">• Deduzione dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato.• Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l’eccedenza può essere computata in aumento dell’importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.
	Ad altri enti del Terzo Settore	Opzione1	Detrazione pari al 30% per un importo complessivo in ciascun periodo d’imposta non superiore a € 30.000,00.
		Opzione2	<ul style="list-style-type: none">• Deduzione dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato.• Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l’eccedenza può essere computata in aumento dell’importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare
Soggetto erogante DIVERSO DA PERSONA FISICA	Ad enti del Terzo Settore (ODV comprese)	<ul style="list-style-type: none">• Deduzione dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato.• Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, diminuito di tutte le deduzioni, l’eccedenza può essere computata in aumento dell’importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.	
NON CUMULABILITÀ DELLE AGEVOLAZIONI Art. 83, c. 4	Le scelte dei benefici “detrazione” e la “deduzione” sono alternativi tra loro, e non sono cumulabili. Inoltre, i soggetti che effettuano erogazioni liberali dell’art. 83 non possono cumulare la detraibilità e la deducibilità con altra agevolazione fiscale prevista a titolo di detrazione o di deduzione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni.		

Comunicazione AdE erogazioni liberali ricevute

Enti coinvolti	<ul style="list-style-type: none">• <u>Onlus,ed Associazioni di promozione sociale</u> in via transitoria fino al periodo d’imposta nel corso del quale interverrà l’autorizzazione della Commissione europea e, comunque, fino al periodo d’imposta di operatività del Runts, se successivo alla predetta autorizzazione, le disposizioni in tema di detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali di cui all’art. 83 del D. Lgs.117/2017.• Fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico.• Fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con DPCM.• <u>Ets</u>, dal periodo d’imposta successivo all’autorizzazione europea, ovvero dal periodo d’imposta successivo a quello di operatività del Runts, se successivo all’autorizzazione, le disposizioni in tema di comunicazione delle erogazioni si applicano anche agli Enti del Terzo settore.	
Adempimento	Comunicazione, per ciascun soggetto erogante, dei dati relativi a: .. ammontare delle erogazioni liberali in denaro deducibili e detraibili; .. eseguite nell’anno precedente da persone fisiche tramite banca o ufficio postale ovvero mediante gli altri sistemi di pagamento tracciabili; .. con l’indicazione dei dati identificativi dei soggetti eroganti.	Comunicazione e trasmessa all’ AdE
	L’invio della comunicazione riguarda le erogazioni liberali effettuate da donatori continuativi che hanno fornito i propri dati anagrafici e dagli altri donatori qualora dal pagamento risulti il codice fiscale del soggetto erogante.	
	Con la medesima comunicazione deve essere trasmesso l’ammontare delle erogazioni liberali restituite nell’anno precedente, con l’indicazione del soggetto a favore del quale è stata effettuata la restituzione e dell’anno nel quale è stata ricevuta l’erogazione rimborsata.	
Finalità	La comunicazione è finalizzata all’elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata.	
Esclusioni	Nelle comunicazioni non devono essere indicati i dati delle erogazioni effettuate da chi si è limitato a raccogliere le donazioni effettivamente operate da altri soggetti.	
Termine	Le comunicazioni devono essere effettuate, in via telematica, entro il 16.03 dell’anno successivo a quello di riferimento.	



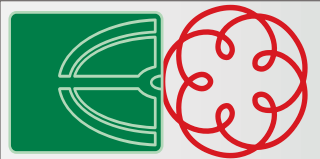
Art. 83 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

- 1. Dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si detrae un importo pari al 30 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro. L'importo di cui al precedente periodo è elevato al 35 per cento degli oneri sostenuti dal contribuente, qualora l'erogazione liberale sia a favore di organizzazioni di volontariato. La detrazione è consentita, per le erogazioni liberali in denaro, a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*
- 2. Le liberalità in denaro o in natura erogate a favore degli enti del Terzo settore di cui all'articolo 82, comma 1, da persone fisiche, enti e società sono deducibili dal reddito complessivo netto del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato. L'eventuale eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare. Con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuate le tipologie dei beni in natura che danno diritto alla detrazione o alla deduzione d'imposta e sono stabiliti i criteri e le modalità di valorizzazione delle liberalità di cui ai commi 1 e 2.*
- 3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1.*
- 4. Ferma restando la non cumulabilità delle agevolazioni di cui ai commi 1 e 2, i soggetti che effettuano erogazioni liberali ai sensi del presente articolo non possono cumulare la detraibilità e la deducibilità con altra agevolazione fiscale prevista a titolo di detrazione o di deduzione di imposta da altre disposizioni di legge a fronte delle medesime erogazioni.*
- 5. Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei contributi associativi per un importo non superiore a 1.300 euro versati dai soci alle società di mutuo soccorso che operano esclusivamente nei settori di cui all'articolo 1 della legge 15 aprile 1886, n. 3818, al fine di assicurare ai soci un sussidio nei casi di malattia, di impotenza al lavoro o di vecchiaia, ovvero, in caso di decesso, un aiuto alle loro famiglie.*
- 6. Abrogato*



2. Enti Terzo Settore: aspetti fiscali

d) Imposte indirette: aspetti IVA e Imposta di Registro–alcuni cenni.



Art. 82 Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali

«1. Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società, salvo quanto previsto ai commi 4 e 6.»

«2. Non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti di cui al comma 1 utilizzati ai sensi dell'art 8, comma 1.»

«3. Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative.»...

...«5. Gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo»...

Le agevolazioni fiscali per gli enti del terzo settore prevedono benefici anche in termini di **imposte indirette**, ossia quelle imposte che colpiscono *indirettamente* la ricchezza nel momento in cui viene spesa o trasferita, oltre che tutta una serie di atti soggetti a registrazione, e in termini di **tributi locali**.

L'art. 82 prevede, per tutti gli ETS, **un'esenzione** dal pagamento **dell'imposta sulle successioni e donazioni** e dalle imposte **ipotecaria e catastale** per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore di altri ETS.

I medesimi soggetti vedranno inoltre applicarsi **in misura fissa l'imposta di registro, ipotecaria e catastale** per atti costitutivi, modifiche statutarie e operazioni di fusione, scissione e trasformazione.

Esenzione dall'imposta di bollo per documenti, istanze, contratti, copie, estratti e ogni altro documento cartaceo o informatico richiesto dagli ETS.

Esenzione dall'imposta municipale propria e **dal tributo dei servizi indivisibili** per gli immobili posseduti e utilizzati dagli ETS non commerciali (art.79, c. 5), destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive.

Le regioni e le province autonome possono inoltre deliberare la **riduzione o l'esenzione dall'imposta regionale** sulle attività produttive nei confronti di ETS commerciali



Fattura elettronica obbligatoria dal 1° luglio 2022

Articolo 1, comma 3, D.lgs. 127/2015

«3. Al fine di razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, e per le relative variazioni, sono emesse esclusivamente fatture elettroniche utilizzando il Sistema di Interscambio e secondo il formato di cui al comma 2. Gli operatori economici possono avvalersi, attraverso accordi tra le parti, di intermediari per la trasmissione delle fatture elettroniche al Sistema di Interscambio, ferme restando le responsabilità del soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio. Con il medesimo decreto ministeriale di cui al comma 2 potranno essere individuati ulteriori formati della fattura elettronica basati su standard o norme riconosciuti nell'ambito dell'Unione europea. Le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali sono rese disponibili, su richiesta, a questi ultimi dai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate; una copia della fattura elettronica ovvero in formato analogico sarà messa a disposizione direttamente da chi emette la fattura. E' comunque facoltà dei consumatori rinunciare alla copia elettronica o in formato analogico della fattura.»

Articolo 18, comma 2 e 3, D.L. 36/2022

«2. All'articolo 1, comma 3, del decreto legislativo del 5 agosto 2015, n. 127, in materia di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture o dei relativi dati, le parole da «Sono esonerati dalle predette disposizioni» fino alle parole «o committente soggetto passivo d'imposta.» sono soppresse.»

«3. La disposizione di cui al comma 2 si applica a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti. Per il terzo trimestre del periodo d'imposta 2022, le sanzioni di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applicano ai soggetti ai quali l'obbligo di fatturazione elettronica è esteso a decorrere dal 1° luglio 2022, se la fattura elettronica è emessa entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.»

Dal 1° Luglio 2022 anche i soggetti forfetari dovranno emettere fattura elettronica.

L'esclusione inizialmente prevista dall'articolo 1, comma 3, **D.lgs. 127/2015**, escludeva tale obbligo per i soggetti forfetari, tuttavia tale disciplina è stata modificata dall'articolo 18, comma 2 e 3, **D.L. 36/2022** intitolato "*Ulteriori misure urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR)*".

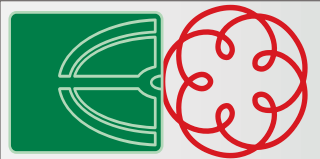
L'obbligo di emissione della fattura elettronica, in formato xml utilizzando il Sistema di Interscambio, riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, e le relative variazioni, effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato.

Fino al 30 giugno 2022 sono esonerati dall'obbligo di emissione della fattura elettronica (se nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, **ragguagliati ad anno, superiori a € 25.000**):

- I soggetti passivi che rientrano nel cosiddetto "regime di vantaggio" di cui all'art. 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011;
- I soggetti passivi che applicano il regime forfettario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014;
- **I soggetti passivi che hanno esercitato l'opzione di cui agli articoli 1 e 2 L. 398/1991**, e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi **non superiori a € 65.000**; qualora nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi maggiori di tale limite, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

Per i restanti soggetti (con **ricavi o compensi pari o inferiori** al valore precedente di **€25.000**) **l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica rimane valido fino al 31 dicembre 2023.**

La fattura elettronica, al pari di quella cartacea, ha termini di emissione di 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione per le fatture immediate ed il 15 del mese successivo all'effettuazione dell'operazione per quelle differite.



Le sanzioni per la fattura elettronica e l'obbligo di comunicazione dei dati delle operazioni effettuate con l'estero

Articolo 6, comma 2, D.lgs. 471/1997

«2. Il cedente o prestatore che viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile di cui agli articoli 17 e 74, commi settimo e ottavo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è punito con sanzione amministrativa compresa tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati. Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000.»

Sanzioni:

Ai soggetti obbligati alla fatturazione elettronica si applicano le sanzioni stabilite dall'art. 6 del D.lgs. 417/1997, ossia:

- sanzione amministrativa compresa **tra il 5% ed il 10%** dei corrispettivi non documentati o non registrati;
- sanzione amministrativa da **€ 250 a € 2.000**, qualora la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito.

Solo per il terzo trimestre 2022, ai soggetti cui si estende l'obbligo di fatturazione elettronica dal 1° luglio 2022 non verranno applicate tali sanzioni, **se la fattura elettronica è emessa entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**. Quindi: le operazioni effettuate nel mese di luglio possono essere fatturate entro il 31 agosto senza applicazione di sanzioni, quelle effettuate ad agosto possono essere fatturate entro il 30 settembre e quelle effettuate a settembre entro il 31 ottobre 2022, mentre quelle relative ad operazioni effettuate nel mese di ottobre dovranno invece essere emesse entro 12 giorni dall'effettuazione se "immediate" oppure entro il 15 novembre se "differite".

Infine, si rammenta che assieme all'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica, vi è anche il tema della **comunicazione dei dati delle operazioni effettuate con l'estero**.

I soggetti passivi obbligati alla fatturazione comunicano all'Agenzia i **dati relativi a operazioni verso e da soggetti non residenti nel territorio dello Stato**, ad eccezione di quelle per cui è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche.

Per le operazioni **effettuate a partire dal 1° luglio 2022** i dati relativi alle operazioni **attive** vengono trasmessi nei termini di emissione della fattura, mentre per quelle **passive** la comunicazione è effettuata entro il 15esimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.