

## **Regime fiscale degli enti del terzo settore**

**Alessio Chiampi**

Dottore Commercialista, Via Bligny, 5 Torino, e-mail: [chiampi.alessio@gmail.com](mailto:chiampi.alessio@gmail.com)

**Abstract:** Il regime fiscale degli Enti del Terzo settore è cambiato nel tempo, agevolazioni e criteri previsti per le Onlus ora sono stati modificati dal D.lgs. 117/2017 che ha riordinato le previsioni per Odv e Aps. L'articolo, si concentra sulla distinzione e sui parametri fiscali previsti relativi alle attività erogate dagli Enti del Terzo Settore. La decommercializzazione fiscale prevede specifici criteri relativi al modo in cui l'attività deve essere svolta. La determinazione forfettaria del reddito d'impresa con il regime forfettario per gli enti del terzo settore prevede percentuali di redditività da tenere sotto controllo. Le organizzazioni di volontariato, gli enti filantropici e le associazioni di promozione sociale prevedono regimi particolareggiati.

Abstract eng: The tax regime of third sector entities has changed over time; benefits and criteria for non-profit organizations have now been changed by Legislative Decree 117/2017, which reorganized the forecasts for voluntary organizations and social promotion associations. The article focuses on the distinction and tax parameters provided for the activities provided by third sector entities. Tax decommercialization provides specific criteria relating to the way in which the activity must be carried out. The flat-rate determination of business income with the flat-rate regime for third sector entities provides for profitability percentages to be kept under control. Voluntary organizations, philanthropic bodies, and social promotion associations have detailed arrangements.

**Keywords:** enti terzo settore, fiscalità, regime forfettario, enti non commerciali

**Keyword:** third sector entities, taxation, flat-rate, non-commercial entities

**doi:** [10.5281/zenodo.3870847](https://doi.org/10.5281/zenodo.3870847)

### **1. Introduzione**

Il presente articolo si concentra principalmente sulla analisi fiscale degli enti del Terzo settore ed in particolare sulla imposizione diretta così come è stata riformulata dal codice del Terzo settore (D.lgs. n.117/2017) previsto per l'Italia.

La legge delega<sup>1</sup> per la riforma fiscale del terzo settore all'art.9 rubricato "Misure fiscali e di sostegno economico" aveva previsto che i decreti attuativi dovessero prevedere:

- 1) una revisione completa della definizione di ente commerciale connessa alle attività di interesse generale perseguite dagli enti;
- 2) introduzione di un regime tributario di vantaggio che tenga conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, del divieto di ripartizione, anche informa indiretta, degli utili o degli avanzi di gestione e dell'impatto sociale delle attività svolte dall'ente.

---

<sup>1</sup> Legge n. 106 del 6 giugno 2016

Come si desume dalla legge delega le conseguenze fiscali sono strettamente legate allo svolgimento di attività considerate meritevoli per la comunità da parte del legislatore.

Infatti, con l'introduzione del Codice del terzo settore si è deciso di disciplinare in modo unitario, anche dal punto di vista fiscale, i soggetti che si iscriveranno al Runts (Registro Unico Terzo Settore) e consentirgli, a determinate condizioni, di avere dei regimi fiscali premianti.

Anteriormente alla riforma del 2017, la disciplina fiscale era definita da leggi speciali che attribuivano vantaggi particolari ad enti ritenuti meritevoli. Una disciplina sicuramente meritevole di nota è stata quella delle Onlus.

La disciplina delle Onlus ha attratto tutti gli enti che si erano costituiti per il perseguimento di finalità di utilità e solidarietà sociale che avevano determinate caratteristiche definite dal legislatore.

Per poter ottenere i vantaggi definiti dal regime Onlus l'ente doveva però rinunciare ad una parte della sua autonomia in sede statutaria ma in cambio si ricevevano vantaggi fiscali non trascurabili (il regime era soggetto a controlli molto severi).

L'essere identificato fiscalmente come Onlus portava ad importanti vantaggi fiscali in quanto l'attività istituzionale svolta dall'ente era definita fiscalmente come "non commerciale" a prescindere dalle modalità di svolgimento della stessa. In aggiunta le attività commerciali direttamente connesse alle attività istituzionali svolte dalle Onlus erano fiscalmente trattate come "non commerciali".

Per un lungo periodo temporale quindi la disciplina fiscale delle Onlus ha sicuramente svolto, una funzione di contenitore di tutti gli enti non profit. L'importanza di questa normativa è data anche dal fatto che anche nel linguaggio comune (il linguaggio non tecnico e dei non addetti ai lavori) con la definizione di Onlus si identificassero tutti gli enti del terzo settore.

La riforma del terzo settore ha però eliminato il regime delle Onlus, richiedendo alle organizzazioni iscritte all'anagrafe delle Onlus di adeguare i propri statuti.

La circolare n. 20 del 27 dicembre 2018 del Ministero del lavoro e delle Politiche sociali ha però ribadito che l'abrogazione del regime delle Onlus è subordinato a due condizioni:

- 1) autorizzazione da parte della Commissione europea del "pacchetto fiscale" di cui al Titolo X del codice del terzo settore;
- 2) operatività del Registro unico del terzo settore.

## **2. Disciplina generale TUIR: Enti commerciali e Enti non commerciali**

La disciplina fiscale per gli enti che non si iscriveranno al Runts sarà la disciplina di diritto generale prevista dal Tuir, mentre per gli enti che si iscriveranno al Runts si applicherà la nuova disciplina introdotta dal codice del terzo settore

La disciplina generale delle imposte dirette prevista dal Tuir suddivide gli enti in due categorie:

- Enti non commerciali;
- Enti commerciali.

La disciplina degli enti non commerciali è definita dall'art.73<sup>2</sup> del Tuir in via residuale, ovvero sono definiti "enti non commerciali" tutti gli enti pubblici o privati diversi dalle società e residenti nel

---

<sup>2</sup> Art. 73 Tuir: "Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

territorio dello stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciale così come definita dall'art. 55<sup>3</sup> Tuir.

Lo svolgimento di un'attività di utilità sociale, l'assenza delle finalità di lucro, le finalità perseguite non hanno alcun rilievo dal punto di vista fiscale; l'attenzione del legislatore tributario è rivolta soltanto alla identificazione di soggetti che svolgono attività di natura commerciale.

Il modo di calcolare gli imponibili è quindi diverso a seconda della classificazione dell'ente come "commerciale" o "non commerciale".

Con l'introduzione del codice del terzo settore è stata mantenuta la distinzione tra enti del terzo settore "commerciali" ed enti del terzo settore "non commerciali". La definizione di "ente commerciale" o "ente non commerciale" vale solo per gli enti del terzo settore iscritti nel Registro (Runts). Mentre per gli enti che non sono iscritti al Runts la qualifica di Ente "non commerciale" o "commerciale" viene definita in base a quanto previsto dall'art. 149 Tuir a cui restano soggetti non essendo iscritti al Runts.

Per gli enti iscritti al Runts quindi si applicherà la disciplina fiscale prevista dal nuovo codice e le disposizioni del Tuir del Titolo II solo in quanto compatibili con la disciplina fiscale prevista dal Titolo X del codice del Terzo settore.

## **2.1 Codice del terzo settore: Individuazione degli enti del terzo settore e delle attività di interesse generale per l'iscrizione al Runts**

Per poter procedere con un'analisi fiscale degli enti del terzo settore occorre preliminarmente individuare chi sono gli enti del terzo settore che possono accedere all'iscrizione al Runts.

L'art. 4 del Cts definisce le caratteristiche che devono avere gli enti del terzo settore per poter essere iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore:

- 
- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
  - b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
  - c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
  - d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, (5) con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato. “.

<sup>3</sup> Art. 55 Tuir:

“1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., e delle attività indicate alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 32 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma d'impresa.

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

- a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;
- b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;
- c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo.”

1) classificazione in una delle seguenti categorie:

- organizzazioni di volontariato
- associazioni di promozione sociale
- enti filantropici
- imprese sociali (incluse le cooperative sociali)
- reti associative
- società di mutuo soccorso
- associazioni (riconosciute o non riconosciute)
- fondazioni
- altri enti di carattere privato diversi dalle società

2) devono svolgere, in via esclusiva o principale, 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. Per quanto riguarda l'individuazione delle attività di interesse generale che permettono l'accesso al registro del terzo settore occorre richiamarsi all'art. 5 del D.lgs 117/2017 che prevede una elencazione delle attività di interesse generale.

Il decreto 117/2017 introduce un registro nazionale unico del terzo settore, che sostituisce i precedenti registri speciali previsti dalla vecchia disciplina. La riforma del terzo settore descrive una disciplina nuova con riferimento a diversi aspetti della vita e dell'attività degli enti di terzo settore e tale disciplina deve essere rispettata ai fini dell'iscrizione nel Runtts e al fine di ottenere le agevolazioni fiscali in esse previsto.

### **3. Disciplina fiscale del codice del terzo settore**

#### **3.1 Qualificazione di attività di natura commerciale o non commerciale**

L'art. 79 specifica che la nuova disciplina fiscale è applicata a tutti gli Enti del terzo settore, escludendo soltanto le imprese sociali che hanno una loro specifica disciplina<sup>4</sup>.

L'art 79 comma 2 definisce quando l'esercizio di un'attività di interesse generale (prevista all'art. 5 del decreto) debba essere considerata di natura "non commerciale":

- a) attività svolta a titolo gratuito;
- b) qualora i ricavi (considerando anche i contributi pubblici) prodotti dall'attività non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi effettivi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi.

Per costi effettivi si dovrebbe comprendere tutti i costi sia diretti riferiti all'attività, sia quelli indiretti (i costi generali dell'ente) ed i costi figurativi (ad esempio il costo figurativo del lavoro prestato dai volontari)<sup>5</sup>. Il superamento del totale dei ricavi per un importo superiore al 5% rispetto al totale dei costi è preclusivo all'ottenimento della decommercializzazione dell'attività.

---

<sup>4</sup> D. Lgs n. 112/2017 Disciplina in materia di Impresa sociale.

<sup>5</sup> In tal senso vedi: P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, Bologna, Mulino, 2018, p. 113.

Il comma 3 dell'art 79<sup>6</sup> indica alcune attività che prescindere dal rapporto ricavi/costi e quindi indipendentemente dalla oggettiva classificazione come attività commerciale vengono identificate fiscalmente come non commerciali per disposizione normativa.

Il comma 4 dell'art. 79<sup>7</sup> inoltre elenca una serie di entrate che non sono imponibili in capo all'ente:

- 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 di attività di interesse generale.

L'ultimo comma dell'art 79<sup>8</sup> del Cts tratta poi in particolar modo della qualificazione “*commerciale*” delle attività svolte dagli enti associativi:

- a. si considera “*non commerciale*” l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati e dei, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente e non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.
- b. si considerano “*commerciali*” le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati e dei familiari e conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

### 3.2 Natura commerciale o non commerciale dell'ente

Al fine di classificare l'ente come “*commerciale o non commerciale*”, l'art. 79 comma 5 bis definisce le seguenti entrate dell'ente come “non commerciali”:

- 1) i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti;
- 2) i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4 dell'art 79 tenuto conto altresì del valore normale<sup>9</sup> delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

E' importante che sia stato esplicitato il concetto di valore normale delle attività non commerciali perché permette di evitare effetti distortivi nel calcolo. Ad esempio è il caso delle organizzazioni di volontariato che erogano beni e servizi con prezzi inferiori a quelli di mercato.

Quindi 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 non in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 dell'articolo 79, nonché le attività diverse di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel

---

<sup>6</sup> Art 79 comma 3 del D.lgs 117/2017.

<sup>7</sup> Art 79 comma 4 del D.lgs 117/2017.

<sup>8</sup> Art 79 comma 6 del D.lgs 117/2017.

<sup>9</sup> Consente di calcolare il valore delle cessioni di beni e servizi sulla base del valore di mercato.

rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superino, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.

- ENTRATE NON COMMERCIALI: (CONTRIBUTI, SOVVENZIONI, LIBERALITÀ, QUOTE ASSOCIATIVE, PROVENTI NON COMMERCIALI AI SENSI ART 79 C. 2-3-4)
- ENTRATE COMMERCIALI < ENTRATE NON COMMERCIALI = ENTE NON COMMERCIALE
- ENTRATE COMMERCIALI > ENTRATE NON COMMERCIALI = ENTE COMMERCIALE

E' possibile quindi riassumere che fiscalmente non rileva né la situazione oggettiva (di svolgimento di un'attività di interesse generale) né quella soggettiva (essere un ente del terzo settore) ma rileva il rapporto tra ricavi e costi della singola attività ai fini della qualifica di "attività commerciale" o "attività non commerciale" e poi rileva il rapporto tra ricavi commerciali e ricavi non commerciali per la qualifica di "ente commerciale" o "ente non commerciale".

Il sistema delineato così dal legislatore comporta che la qualifica di ente commerciale o non commerciale vari ogni anno in conseguenza della concreta situazione che si realizza annualmente. Infatti, pur ad invarianza di attività svolta, variando i volumi dei ricavi o le modalità economiche di esercizio dell'attività (intesa come marginalità economica) potrebbe succedere che un ente possa modificare la propria qualifica da "commerciale" a "non commerciale"<sup>10</sup>.

Occorre inoltre sottolineare la variazione della qualifica da "ente commerciale" a "ente non commerciale" avviene nell'anno stesso di cambiamento delle attività svolte<sup>11</sup>.

L'incertezza impone agli amministratori di programmare ex ante il volume dell'attività dell'ente e la marginalità dell'attività svolte dall'ente in modo da programmare e prognosticare in anticipo la permanenza o meno nella categoria degli enti del terzo settore non commerciali.<sup>12</sup>

Le conseguenze di un assoggettamento ad una qualifica commerciale dell'ente può portare a conseguenze economiche negative molto rilevanti per l'ente.

L'assunzione della qualifica di ente del terzo settore commerciale comporta l'attrazione di tutte le fonti reddituali nella categoria del reddito di impresa, sulla quale verrà applicata un'unica imposta.

Soprattutto non potranno trovare applicazione le norme di favore previste per gli enti non commerciali ed in particolare:

- l'art. 79 comma 4 lettera a), riguarda la non imponibilità dei "Fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione"; infatti il presupposto applicativo di questa norma è che l'Ets sia non commerciale.
- l'art 79 comma 4 lettera b) che prevede che la non imponibilità dei "contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche" per lo svolgimento di attività di interesse generale; anche in questo caso si ritiene<sup>13</sup> che il presupposto sia che l'ente debba essere qualificato come non commerciale.

<sup>10</sup> In tal senso vedi: P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, Bologna, Mulino, 2018, p. 114.

<sup>11</sup> Art 79 comma 5 ter del D.lgs 117/2017.

<sup>12</sup> In tal senso vedi: P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, Bologna, Mulino, 2018, p. 115.

<sup>13</sup> In tal senso vedi: P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, *Diritto del Terzo Settore*, Bologna, Mulino, 2018, p. 115.

- non trova applicazione il regime forfettario previsto dall'art. 80, che stabilisce la possibilità di applicare un regime forfettario per le attività qualificate come commerciali di Ets non commerciali.

Le agevolazioni fiscali sono quindi rivolte a Enti del Terzo settore “non commerciali”, in quanto svolgono attività di interesse generale con modalità non commerciali e possono svolgere attività commerciali in via residuale.

Infatti per il codice del terzo settore l'ente che svolga in via prevalente o esclusiva un'attività di tipo commerciale deve optare per la qualifica dell'impresa sociale così come delineata dalla normativa del d.lgs n. 112/2017.

#### **4. Regime forfettario per gli enti del Terzo settore non commerciali**

Il codice del terzo settore prevede un regime fiscale opzionale per gli enti non commerciali che svolgano attività commerciale (non prevalente) che prevedere la determinazione forfettaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività. Ai ricavi devono essere aggiunte le plusvalenze patrimoniali (art. 86 tuir), le sopravvenienze attive (art. 88 Tuir), dividendi ed interessi (art. 89 tuir) e ricavi immobiliari (art. 90 tuir).

##### Attività di prestazioni di servizi

Ricavi	Coefficiente di redditività
Fino ad Euro 130.0000	7%
Da Euro 130.001 a Euro 300.000	10%
Oltre Euro 300.000	17%

##### Altre attività

Ricavi	Coefficiente di redditività
Fino ad Euro 130.0000	5%
Da Euro 130.001 a Euro 300.000	7%
Oltre Euro 300.000	14%

In caso di contemporaneo esercizio di prestazioni di servizi e di altre attività il coefficiente deve essere determinato con riferimento all'ammontare dei ricavi dell'attività prevalente.

In caso di non distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

## **5. Il Regime delle organizzazioni di volontariato, degli enti filantropici e delle associazioni di promozione sociale**

Con l'intento di graduare il trattamento fiscale in ragione della meritevolezza dell'attività svolta e degli interessi perseguiti il legislatore ha introdotto per le organizzazioni di volontariato, per gli enti filantropici e per le associazioni di promozione sociale ulteriori disposizioni tributarie di favore.

L'art. 84 del Codice del Terzo Settore prevede una "*decomercializzazione*" di alcune attività svolte dalle Odv e degli enti filantropici se svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

- a) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Inoltre per le Odv i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

L'art. 85 del Codice del terzo settore invece prevede una "*decomercializzazione*" di alcune attività svolte dalle associazioni di promozione sociale:

- a) attività di diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da ETS;
- b) le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali;
- c) per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti a carattere nazionale iscritte nell'apposito registro, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempre che vengano soddisfatte le seguenti condizioni:
  - I. tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi;
  - II. per lo svolgimento di tale attività non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.
- d) le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

In ogni caso vengono considerate "*commerciali*" lo svolgimento delle seguenti attività:



- le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:
- gestione di spacci aziendali e di mense;
  - organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
  - gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
  - pubblicità commerciale;
  - telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

L'ultimo comma dell'art. 85 del Cts prevede, come disposto anche per le Odv, che i redditi derivanti dagli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle Aps sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

L'art. 86 del Cts inoltre propone per le Odv e Aps un regime forfettario applicabile alle attività commerciali, a prescindere dalla qualifica dell'ente come "commerciale" o "non commerciale"<sup>14</sup> ai sensi dell'art. 79 del codice del terzo settore. Il suddetto regime può essere applicato solo per ricavi da attività commerciale inferiori ad Euro 130.000 nel periodo di imposta in cui deve essere applicato.

Il suddetto regime forfettario per Aps e Odv prevede l'applicazione di un coefficiente di redditività così suddiviso:

Ricavi commerciali	Odv	Aps
< 130.000 per ogni anno	1%	3%

### **Bibliografia:**

Consorti, P., Luca, G., & Rossi, E. (2018). *Diritto del terzo settore*. Società editrice il Mulino spa.

Ministero del lavoro e delle Politiche sociali (2018). Circolare n. 20 del 27 dicembre 2018. *Codice del Terzo settore. Adeguamenti statutari*.

Pagamici, B. (2017). *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale*. Padova, Primiceri Editore.

Repubblica Italiana (2016). LEGGE 6 giugno 2016, n. 106. Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale. (16G00118) (GU Serie Generale n.141 del 18-06-2016).

Repubblica Italiana (2017). DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 117 Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106. (17G00128) (GU Serie Generale n.179 del 02-08-2017 - Suppl. Ordinario n. 43).

Repubblica Italiana (2017). DECRETO LEGISLATIVO 3 luglio 2017, n. 112. Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106. (17G00124) (GU Serie Generale n.167 del 19-07-2017).

<sup>14</sup> In tal senso: B. Pagamici, *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale*, Padova, Primiceri Editore, 2017, p. 133.

European journal of volunteering and community-based projects Vol.1, No 1; 2020

ISSN: 2724-1947

Published by Odv Casa Arcobaleno

Repubblica Italiana (1986). Testo unico del 22/12/1986 n. 917 -Testo unico delle imposte sui redditi.Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 1986 e successive modifiche.