

La disciplina fiscale relativa agli Enti del Terzo Settore

Andrea Savino

Dottore commercialista e revisore legale in Torino, e-mail: dott.andreasavino@gmail.com

Abstract

Con "Riforma del Terzo settore" si indica il complesso di norme che ha ridisciplinato il no profit e l'impresa sociale. Ad oggi, l'intervento legislativo non è stato ancora completato, in quanto sono in corso di attuazione gli atti previsti dai decreti legislativi di attuazione della legge delega n.106 del 2016. Ciascun ente dovrà valutare se iscriversi o meno all'interno "Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS); come previsto da sito web e Legge: <https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/>, nonché anche dalla sezione specifica dello stesso nella quale andrà a collocarsi. Una valutazione che andrà a incidere fortemente sugli scopi di ogni singolo soggetto e in modo sostanziale sulla quotidianità organizzativa e sul modo di intendere e fare non profit. Il cambiamento sarà soprattutto culturale, sociale, partecipativo e democratico, nelle pratiche associative e, nella governance. Il presente contributo partendo da un'analisi normativa vuole giungere a valutare le implicazioni di natura fiscale che gli Enti No Profit dovranno affrontare nei prossimi mesi, soppesando in maniera consapevole l'approccio alla nuova normativa. Lo studio si occupa infatti di analizzare gli effetti della normativa e della riforma D.lgs. 117/2017 sulla fiscalità degli Enti del Terzo Settore. A tal fine nel corso del 2022 è stata effettuata un'analisi della normativa vigente individuando le casistiche specifiche ed evidenziando con un esempio dell'impatto la ricaduta della normativa fiscale del terzo settore. Per i soggetti che non faranno parte degli Enti del Terzo Settore e che non applicheranno le previsioni contenute nel D.Lgs. 117/2017, occorre comprendere quali saranno, a riforma definitivamente in vigore, le disposizioni di carattere fiscale concretamente applicabili. Più in dettaglio si vedrà come lo stesso D.Lgs. 117/2017 apporti modifiche rilevanti anche per chi resterà fuori dalla riforma.

Keywords: terzo settore, fiscalità, imposte, iva

Doi: 10.5281/zenodo.7527556

1.Introduzione

La domanda di ricerca nasce dalla poca chiarezza degli elementi attraverso i quali gli enti no profit nei prossimi mesi dovranno valutare se aderire o meno al nuovo regime previsto per gli enti del terzo settore.

In particolare, la letteratura si è concentrata nella maggior parte sull'analisi del dato normativo mentre non vi sono precedenti contributi che analizzino le differenti implicazioni di natura contabile, amministrativa e fiscale connessa all'iscrizione nel registro.

In altre parole, vi sono ancora spazi di incertezza come riportato dagli stessi operatori per i quali appare difficile poter prendere una decisione ("Purtroppo regna ancora molta confusione... – Tavolo Permanente")

L'anno 2022 ha visto un grande impegno costante per popolare e stabilizzare il registro unico nazionale del Terzo settore. Per questo motivo, a novembre sono stati stanziati oltre 26 milioni di euro per la sua gestione. E sulla migrazione, molte organizzazioni sono ancora impegnate nelle ultime procedure per completare il passaggio. Ad oggi sono infatti altri circa 21.000 gli enti che hanno ricevuto richieste da parte degli uffici Runts di aggiornamento delle informazioni e deposito degli atti per perfezionare l'iscrizione al Runts (Cantiere Terzo Settore, 2022)

Partendo dal dato normativo la legge delega 106/2016 ha definito il Terzo settore come il complesso degli enti privati costituiti con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che, senza scopo di lucro, promuovono e realizzano attività d'interesse generale, mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi, in coerenza con le finalità stabilite nei rispettivi statuti o atti costitutivi.

Sulla base di quanto previsto dalla nota del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 agosto 2020 per interesse generale deve intendersi quello relativo alle seguenti fattispecie:

- Interesse diffuso: fa riferimento a categorie o gruppi di persone, indeterminati a priori, ma chiaramente individuabili sulla base di uno specifico status (utenti di un certo servizio pubblico, consumatori, etc.);
- Interesse collettivo: fa riferimento a categorie o gruppi i cui componenti sono chiaramente individuabili a priori (ad es. i lavoratori di un certo comparto lavorativo) e che vengono considerati in modo omogeneo;
- Interesse sociale: si applica a tutte quelle azioni che mirano a produrre un beneficio che va a vantaggio della società, cioè un beneficio sociale.

Per alcune fattispecie di attività, infatti, è richiesta altresì la finalità sociale, ossia portare un beneficio alla comunità nel quale il servizio viene reso (Campedelli, 2016; Chiampi, 2020). A titolo di esempio nell'ambito della formazione ed educazione hanno interesse sociale le attività culturali rivolte ai giovani fino all'età prevista per l'adempimento dell'obbligo scolastico, ai lavoratori al fine di potersi riqualificare e trovare nuove occasioni lavorative nonché quelle relative ai soggetti appartenenti a categorie fragili, emarginate o disagiate (Brescia, 2020; Dreesbach-Bundy & Scheck, 2017).

Per citare alcuni dati relativi al mondo no profit in Italia, al 31 dicembre 2020 le istituzioni non profit attive in Italia sono 363.499 e, complessivamente, impiegano 870.183 dipendenti. Tra il 2019 e il 2020 le istituzioni non profit crescono dello 0,2%, meno di quanto rilevato tra il 2018 e il 2019 (+0,9%) mentre l'incremento dei dipendenti si mantiene intorno all'1,0% in entrambi gli anni. (Fonte: Il Terzo settore cresce nonostante la pandemia: i dati Istat sulle istituzioni non profit - Forum Terzo Settore).

Nel 2020, le istituzioni crescono più al Sud (1,7%) e nelle Isole (+0,6%), sono stabili al Centro e nel Nord-ovest, in diminuzione al Nord-est (-0,5%).

I dipendenti impiegati dalle istituzioni non profit aumentano di più nelle Isole (+5,1%), al Centro (+2,7%) e al Sud (+2,1%), diversamente dal Nord-ovest che presenta una variazione negativa (-1,0%).

Le istituzioni non profit, benché a partire dal 2018 siano cresciute di più nel Mezzogiorno, presentano una distribuzione territoriale piuttosto concentrata: oltre il 50% è attivo al Nord, il 22,2% al Centro, il 18,2% e il 9,4% rispettivamente al Sud e nelle Isole.

In merito alla tipologia di attività esercitata il settore dello sport raccoglie il 32,9% delle istituzioni non profit, seguito da quelli delle attività culturali e artistiche (15,9%), delle attività ricreative e di

socializzazione (14,3%), dell'assistenza sociale e protezione civile (9,9%). La distribuzione del personale dipendente presenta una maggiore eterogeneità sebbene sia concentrata in pochi settori: assistenza sociale e protezione civile (48,4%), istruzione e ricerca (15,0%), sanità (11,9%) e sviluppo economico e coesione sociale (11,4%).

Per quanto concerne l'analisi dell'ambito tributario oggetto del presente contributo, è stato previsto il riordino della disciplina relativa alle varie forme di fiscalità di vantaggio a favore degli enti del Terzo settore, in base ai seguenti principi e criteri (Mazzullo, 2017):

- revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali, anche connessa alle finalità di interesse generale perseguite dall'ente;
- razionalizzazione delle agevolazioni fiscali connesse all'erogazione di risorse al terzo settore;
- riforma dell'istituto del cinque per mille, anche con lo scopo di rendere noto l'utilizzo delle somme devolute con tale strumento normativo;
- razionalizzazione dei regimi fiscali di favore relativi al terzo settore;
- assegnazione di immobili pubblici inutilizzati.

L'obiettivo della riforma è quello di rendere più agevole la normativa attualmente vigente per gli enti no profit, evitando sovrapposizioni e parcellazioni legislative che nel corso del tempo hanno reso estremamente complicato per gli operatori operare nel settore nonché ridurre eventuali abusi.

Giova precisare come le attuali disposizioni tributarie sia ancora in attesa del via libera dell'UE il quale rende inevitabile lo spostamento in avanti della data di partenza effettiva, con la conseguenza che, allo stato attuale, se la Commissione UE fornisse entro la fine di questo anno (2022) la citata autorizzazione, soltanto a partire dal 1° gennaio 2023 si realizzerebbe la completa riforma.

Allo stato attuale, in considerazione del fatto che gran parte della disciplina fiscale del Terzo settore non è ancora in vigore, ai fini delle imposte sui redditi sono previste dal TUIR delle ipotesi di decommercializzazione delle attività svolte a determinate condizioni e in accordo con le finalità istituzionali dell'ente (Trivellin, 2020), ossia:

- l'art. 143, TUIR prevede come regola generale, applicabile a tutti gli enti non commerciali, che le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195, C.c., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione, non si considerano attività commerciali;
- l'art.148, TUIR pone delle condizioni affinché tali corrispettivi specifici percepiti per prestazioni effettuate nei confronti dei soci non concorrano a formare reddito imponibile ai fini fiscali.

È necessario, infatti, che l'ente conformi il proprio statuto, redatto sotto forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata, alle clausole indicate all'art.148, comma 8, TUIR, quale presidio posto a garanzia vale a dire il principio di democraticità dell'ente e l'assenza di scopo di lucro.

Attualmente per gli enti non commerciali sono previsti due regimi di determinazione del reddito imponibile sulla base dell'attività svolta.

L'articolo 145 del TUIR prevede invece la determinazione del reddito imponibile sulla base di specifici coefficienti di redditività, i quali si differenziano in base al tipo di attività esercitata e all'ammontare dei ricavi, ovvero fino a 15.493,71 euro, viene applicato un coefficiente pari al 15% mentre al di sopra della soglia e fino a € 309.874,14 pari al 25%.

Le associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro nonché le associazioni culturali possono optare per il regime fiscale di cui alla L. 398/91 (Forte, 2013). L'applicazione del regime agevolativo riguarda i proventi delle attività commerciali connesse alle attività istituzionali svolte da tali soggetti con la facoltà di determinare il reddito imponibile applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3%. Tale possibilità è concessa unicamente a condizione che nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento non siano stati conseguiti proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali superiori a 400.000 euro.

Ai fini del calcolo del suddetto limite, la Suprema Corte di Cassazione con l'ordinanza 15.7.2022 n. 22440, ha statuito che, ai fini del computo del plafond (400.000,00 euro) trova applicazione il criterio di cassa, con conseguente esclusione dei corrispettivi fatturati ma non ancora incassati, giustificandosi tale criterio con le particolari finalità, sottese alla possibile opzione per il regime, di tutela delle aggregazioni sociali senza scopo di lucro che perseguono finalità socialmente rilevanti.

2. Le novità per gli enti del Terzo Settore

Passando all'analisi della disciplina del Terzo Settore, si evidenzia come l'articolo 79, comma 5, D.Lgs. n. 117/2017 (di seguito anche "Codice del Terzo Settore") considera non commerciali gli enti del Terzo settore che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'articolo 5 (cd. "attività di interesse generale") a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi (Boletto, 2018).

In relazione alle suddette attività, si è previsto che i costi effettivi siano 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. Inoltre, le attività di interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre tre periodi d'imposta consecutivi.

Più in dettaglio la normativa prevede 7 tipologie differenti di Ente di Terzo Settore di seguito riportate (Fici, 2018; Boffano & Cella, 2019; Consorti, Luca, & Rossi, 2018):

- Organizzazioni di volontariato – ODV
- Associazioni di promozione sociale – APS
- Altri Enti del terzo settore – ETS
- Enti filantropici – EF
- Reti associative
- Imprese Sociali – IS, comprensive delle Cooperative sociali
- Società di mutuo soccorso – SMS

Per ottenere la qualifica di ETS ed avere diritto alle agevolazioni anche fiscali previste dal D. Lgs. n. 117/2017 (tra cui detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali) è necessaria l'iscrizione al Registro Unico degli Enti del Terzo Settore (RUNTS) (Iannaci & Aiassa, 2020).

Possono iscriversi al RUNTS gli enti già esistenti (ODV, APS, ONLUS, associazioni riconosciute o non riconosciute, fondazioni a condizioni che perseguano, senza scopo di lucro, finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale svolgendo, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale, secondo quanto previsto dal Codice del Terzo Settore.

Alcune tipologie di enti già iscritte in registri esistenti “trasmigrano” nel RUNTS automaticamente (ODV e APS) oppure su istanza (ONLUS e ONG).

Ai fini tributari, gli enti del Terzo settore non commerciali potranno optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 80 del DLgs. 117/2017, applicando un coefficiente di redditività all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse, svolte con modalità commerciali, aggiungendo alcuni componenti positivi di reddito.

Tale redditività è variabile nei seguenti scaglioni:

- 7% Ricavi fino a 130.000
- 10% Ricavi da 130.001 a 300.000
- 17% Ricavi oltre 300.000

Tali aliquote fanno emergere l'aumento rispetto a quanto attualmente previsto con la disciplina di cui alla L. 398/91, dove l'aliquota prevista è pari al 3% mentre risulterebbero più vantaggiose rispetto al regime di cui all'articolo 145 del TUIR.

Per quanto concerne le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, oltre alle specifiche disposizioni possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, un particolare regime forfetario che prevede l'applicazione un coefficiente di redditività pari all'1%, per le organizzazioni di volontariato ed al 3% per le associazioni di promozione sociale.

Inoltre, al fine di favorire il passaggio al RUNTS, vi sono ulteriori agevolazioni previste per le erogazioni liberali. In dettaglio, per i soggetti che effettuano erogazioni liberali in denaro o natura a favore degli ETS non commerciali, è possibile ottenere l'attribuzione di una detrazione d'imposta (comma 1) o di una deduzione dal reddito complessivo (comma 2).

Per quanto concerne le erogazioni liberali in denaro o a favore degli ETS non commerciali possono fruire:

- della detrazione IRPEF del 30%, nel limite di spesa annuale di € 30.000, oppure
- della deduzione nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato dal soggetto erogatore.

Per i versamenti effettuati a favore delle Organizzazioni di Volontariato (ODV) la detrazione IRPEF è incrementata al 35% mentre quelle dal reddito d'impresa rimane invariata nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato dal soggetto erogatore.

È importante evidenziare come le quota di deduzione che supera il reddito complessivo, può essere dedotta nei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

Come per le imposte sui redditi, anche ai fini IVA, per coloro che non hanno quale finalità esclusiva o principale lo svolgimento di attività di natura commerciale, esistono delle ipotesi, indicate all'art. 4, commi 4, 5 e 6, D.P.R. n. 633/1972, che escludono il carattere commerciale di alcune operazioni. In particolare, tali ipotesi, trovano riscontro diretto nelle decommercializzazioni previste per gli enti non commerciali dal TUIR.

Le attività svolte in conformità alle finalità istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti di soci, associazioni che per legge o regolamento fanno parte di un'unica organizzazione e dei rispettivi soci o tesserati, così come la cessione di proprie pubblicazioni prevalentemente ai propri associati, sono escluse da IVA rispettivamente ai sensi dei commi 4 e 5

dell'art.4, D.P.R. n. 633/72, analogamente a quanto previsto per le imposte sui redditi dall'art.148, TUIR.

Il comma 6 del citato art.4 prevede inoltre, per le associazioni di promozione sociale, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, che non siano considerati commerciali i corrispettivi percepiti a fronte di prestazioni di somministrazione di alimenti e bevande effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, esclusi altresì dalla base imponibile IRES ai sensi dell'art.148, TUIR.

La riforma del Terzo settore non ha però tenuto conto, nella determinazione delle cause di non applicabilità dell'Iva, della procedura di infrazione n. 2008/2010, aperta da parte dell'Unione europea, che ha ad oggetto proprio l'art.4, D.P.R. n. 633/72.

L'art. 2 della citata Direttiva impone l'IVA a tutte le cessioni di beni e le erogazioni di servizi eseguite, dietro corrispettivo, da un soggetto "passivo", inteso come l'esercente di un'attività oggettivamente economica, risultando indifferente lo scopo, lucrativo o meno, della stessa attività.

L'art. 132 della Direttiva prevede, al massimo, che "determinate" attività economiche, in quanto finalizzate ad uno scopo "pubblico" possano essere "esenti", ma non "escluse".

In difformità dal principio UE per cui, ai fini dell'assoggettamento ad IVA, sarebbe irrilevante la natura dello scopo perseguito dall'imprenditore, si porrebbe l'art. 4, comma 4, del citato D.P.R. n. 633/72.

Esso dispone, infatti, che gli enti diversi dalle società "commerciali" che esercitino un'attività finalizzata al profitto solo in via secondaria, essendo la loro attività principale non orientata a scopi di lucro, non sono assoggettati ad IVA per le transazioni, dietro corrispettivo, eseguite in relazione a detta attività principale non lucrativa.

Lo stesso art. 4 prende in considerazione, inoltre, l'ipotesi che gli enti predetti cedano beni o erogino servizi in favore dei loro associati:

- in cambio dell'aumento della quota associativa;

ovvero

- dietro corrispettivo specifico.

Tali operazioni, che per il diritto UE sarebbero sempre "commerciali", e, dunque, soggette ad IVA, per la disciplina italiana risultano escluse da tale imposta quando siano afferenti ad una finalità "pubblica".

La Commissione eccepisce che tali fattispecie non dovrebbero essere "escluse" dall'IVA, potendo tuttalpiù essere considerate "esenti", sempre, in quest'ultimo caso, a condizione che:

- non avvengano dietro corrispettivo;
- non siano autonome ma connesse ad un servizio attinente allo scopo dell'ente, laddove si presentino come cessioni di beni;
- l'esenzione concessa non alteri la concorrenza;
- la finalità "pubblica" dell'ente sia riconducibile ad una delle ipotesi di cui all'art. 132 della Direttiva 2006/112

Tutto ciò chiaramente comporta una serie di problematiche, prima tra tutte quella di dover chiedere l'attribuzione della partita IVA ad opera della maggior parte delle organizzazioni senza scopo di lucro.

Dal punto di vista contabile sarà comunque possibile optare, dandone preventiva comunicazione all'Agenzia delle Entrate, per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione delle operazioni esenti da IVA, ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. n. 633/72, fermo restando l'obbligo di:

- fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate;
- registrazione degli acquisti;
- e gli altri obblighi stabiliti dal decreto IVA, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente.

3. Ulteriori agevolazioni previste per gli Enti del Terzo Settore

Da ultimo con il Decreto Semplificazioni (decreto-legge n. 73 del 2022) è stato inoltre previsto come gli Enti del Terzi Settore siano esenti dall'imposta sul valore dei prodotti finanziari esteri (IVAFE) nonché l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (200 euro) agli atti, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività d'interesse generale svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le Amministrazioni pubbliche.

4. La normativa applicabile per gli enti che rimarranno al di fuori del Terzo Settore

In conclusione, appare opportuno dedicare alcune considerazioni riguardo ai soggetti che stanno valutando l'iscrizione tra gli Enti del Terzo Settore.

In seguito all'autorizzazione comunitaria, con la completa entrata in vigore della disciplina tributaria sarà limitato l'ambito applicativo del regime di cui alla L. 398/91. Saranno infatti abrogati gli articoli che consentono l'applicazione del regime alle associazioni senza scopo di lucro e pro loco e alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro (art. 102 comma 2 lett. e) e f) del DLgs. 117/2017.

Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e le società sportive dilettantistiche (SSD) invece hanno facoltà di scelta se conservare le agevolazioni fiscali previste dalla L. 398/91 oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli enti del Terzo settore, fruire dei benefici fiscali previsti dal codice del Terzo Settore.

Non viene modificato, invece, dal Codice del Terzo settore il regime forfetario di cui all'art. 145 del TUIR che, anche dopo la piena operatività del Titolo X, potrebbe continuare a essere applicato dagli enti non commerciali "non ETS".

In base all'attività concretamente svolta, gli enti associativi interessati da queste (penalizzanti) modifiche tipicamente le associazioni culturali – potrebbero valutare la convenienza all'ingresso nel Terzo settore, che offre regimi fiscali agevolati alternativi, tanto per gli ETS qualificati quanto per quelli "generici".

5. Metodologia

Il CTS ha previsto per gli ETS una serie di disposizioni ad hoc, anche di natura fiscale, che comportano l'applicazione del Tuir esclusivamente in via residuale e, comunque, non in contrasto con la specifica disciplina contenuta nel Codice.

A decorrere dal termine previsto dall'art. 104, comma 2, CTS (periodo di imposta successivo a quello di ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, e,

comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del RUNTS) le APS potranno fruire di un regime forfettario ad hoc e di altre importanti agevolazioni atte a compensare il venir meno di alcune misure di favore ad oggi applicate.

Tra gli interventi che qui si vogliono segnalare il primo andrà ad interessare l'art. 143, comma 3, TUIR: in particolare, il CTS ne ha previsto la disapplicazione nei confronti di tutti gli ETS non commerciali.

Stante l'esclusione, analoghe previsioni sono comunque previste:

- dall'art. 7, CTS (Raccolta fondi);
- dall'art. 79, comma 2, CTS (anche se quest'ultima con alcune limitazioni rispetto alla norma disapplicata).

Con effetto dal medesimo termine tali enti dovranno salutare, loro malgrado, il regime forfettario di cui alla Legge n. 398/91, il regime disciplinato dall'art. 145, TUIR e l'applicabilità dell'art. 148, TUIR (quest'ultimo in parte sostituito nei fatti dall'art. 85, CTS).

Infatti, il regime di cui alla Legge n. 398/91 non potrà più trovare applicazione:

- non solo per gli enti iscritti al RUNTS;
- ma anche per tutti i "non iscritti" che non siano riconosciuti quali associazioni e società sportive dilettantistiche.

Nel caso di specie si riporta il rendiconto di un ente del terzo settore che ha redatto il bilancio per cassa seguendo le indicazioni previste dal CTS.

Più in particolare, l'associazione nell'ambito dei propri interventi istituzionali si ripropone di sostenere iniziative economiche ed imprenditoriali volte a favorire l'inserimento dei giovani nel mondo del lavoro, anche attraverso il sostegno economico alla costituzione di start up innovative.

L'articolo 3 dello statuto individua come scopo il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento delle seguenti attività di interesse generale:

- a) educazione, istruzione e formazione professionale, attività culturali e ricreative di interesse sociale con finalità educativa nonché 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;
- b) 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;
- c) interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, e successive modificazioni;
- d) formazione universitaria e post-universitaria;
- e) ricerca scientifica di particolare interesse sociale;

- f) 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;
- g) accoglienza umanitaria e integrazione sociale dei migranti;
- h) 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.

Il perimetro di definizione delle attività solidaristiche e di utilità sociale vuole essere sufficientemente flessibile da dare l'opportunità di fornire risposte in modo rapido ed efficace a problemi e necessità del territorio, anche e soprattutto in chiave di sistema.

Come anticipato al paragrafo 1, l'oggetto statutario è infatti teso a migliorare le condizioni economiche e sociali delle comunità in cui essa opera, favorendo in particolare le opportunità di vita, di studio e di lavoro.

ENTE DEL TERZO SETTORE "ASSOCIAZIONE ALFA "

Mod. D - RENDICONTO PER CASSA

	2021	2020		2021	2020
USCITE			ENTRATE		
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	€ 100.000	€ 100.000
2) Servizi	€ 45.000	€ 35.000	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	€ 45.000	€ 15.000	4) Erogazioni liberali	€ 150.000	€ 50.000
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	€ 90.000	€ 50.000	Totale	€ 250.000	€ 150.000
			Avanzo/Disavanzo attività di interesse generale (+/-)	€ 160.000	€ 100.000

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	€	50.000	€	50.000
4) Personale	€	-	€	-	4) Contributi da enti pubblici	€	-	€	-
5) Uscite diverse di gestione	€	-	€	-	5) Entrate da contratti con enti pubblici	€	-	€	-
					6) Altre entrate	€	-	€	-
Totale	€	-	€	-	Totale	€	50.000	€	50.000
					Avanzo/Disavanzo attività diverse (+/-)	€	50.000	€	50.000
Totale USCITE della gestione				€	90.000	€	50.000		
Totale ENTRATE della gestione				€	300.000	€	200.000		
Avanzo/Disavanzo d'esercizio prima delle imposte (+/-)				€	210.000	€	150.000		
Imposte				€	-	€	-		
Avanzo/Disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti (+/-)				€	210.000	€	150.000		
Avanzo/Disavanzo d'esercizio prima di investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti				€	210.000	€	150.000		
Avanzo/Disavanzo da entrate e uscite per investimenti e disinvestimenti patrimoniali e finanziamenti				€	-	€	-		
AVANZO/DISAVANZO COMPLESSIVO				€	210.000	€	150.000		
Cassa				€	55.000	€	35.000		
Depositi bancari e postali				€	190.000	€	-		
CASSA E BANCA				€	245.000	€	35.000		

Nel corso dell'anno 2021 l'Ente ha avuto entrate relative all'attività di interesse generale nel corso dell'anno altresì proventi per attività connesse pari a 50.000. In tale ambito vi sono due possibilità per l'ente:

- laddove aderisca al RUNTS dovrà applicare le aliquote previste dalla normativa, ovvero il 7%;
- nel caso non sia all'interno degli enti del Terzo Settore dovrà applicare le aliquote previste dall'articolo 145 del TUIR (non sarà più possibile applicare quanto previsto dal regime 398/91).

Nella tabella sottostante si riportano gli effetti pratici della tassazione in capo all'ente.

Confronto regime tassazione enti non commerciali										
Regime 398/91			Tassazione con scaglioni articolo 145 Tuir				Tassazione Terzo Settore			
Fino a euro 400.000	Coefficiente 3%	1.500,00 €	Fino a euro 15493,71	Coefficiente	15%	2.324,06 €	Fino a euro 130.000	Coefficiente	7%	3.500,00 €
			Fino a euro 309874,14	Coefficiente	25%	8.626,57 €				
Reddito imponibile		1.500,00 €	Reddito imponibile			10.950,63 €	Reddito imponibile			3.500,00 €
IRES dovuta		360,00 €	IRES dovuta			1.314,08 €	IRES dovuta			420,00 €

Con riferimento al regime di cui he la L 398 del 1991, si evidenzia come lo stesso si applica esclusivamente alle associazioni sportive dilettantistiche esteso alle Pro-Loco e alle Associazioni senza fini di lucro dal Decreto-Legge n. 417/1991, art. 9 bis. La successiva Legge n. 350/2003, all'art. 2 comma 31, ha inoltre stabilito che il regime fiscale agevolato può essere applicato anche ad associazioni bandistiche e cori amatoriali, compagnie filodrammatiche, associazioni di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro. Non possono godere di questo regime altre figure tipiche del non profit che non sono giuridicamente delle associazioni, come le fondazioni, i comitati, gli enti religiosi.

Per quanto appena segnalato ed alla luce della risposta dell'Agenzia delle Entrate con cui viene ribadito che la Legge 398/1991, è in vigore per tutto il 2022, l'applicazione dei vantaggi da essa derivanti, rimangono ancora vincolati alla comunicazione della scelta attraverso il quadro VO della dichiarazione IVA anche per quegli enti esentati dalla presentazione del modello di dichiarazione IVA annuale e all'inoltro dell'opzione alla SIAE di competenza entro 30 giorni dall'inizio dell'attività commerciale.

Giova evidenziare che il limite dimensionale per poter usufruire delle agevolazioni è del tutto invariato rispetto al 2021, ed è pari a 400.000 Euro. In caso di nuove attività IVA, attivate durante l'anno 2022, il valore appena indicato, dovrà essere proiettato su 365 giorni e pertanto non potrà superare tale valore.

In conclusione, del presente articolo, è appena il caso di ricordare che in tema di adempimenti da porre in essere e relative agevolazioni, rimangono valide le principali regole previste dalla 398/91 ovvero:

- la fatturazione è sempre obbligatoria per le prestazioni di pubblicità, sponsorizzazioni e per le cessioni di diritti televisivi e di trasmissione radiofonica.
- le operazioni di vendita insieme alle fatture di acquisto devono essere conservate e numerate ed insieme ai corrispettivi devono essere annotati una volta al mese, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento nel Registro IVA minori. In quest'ultimo registro trovano indicazione anche i proventi che non costituiscono reddito imponibile, le operazioni intracomunitarie e le plusvalenze patrimoniali.
- l'esonero non solo dell'obbligo della tenuta delle scritture contabili, di certificazione dei corrispettivi e del libro degli acquisti, ma anche dalla dichiarazione annuale IVA che comporta

pertanto la sola liquidazione dell'imposta determinata forfettariamente, che deve avvenire trimestralmente entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (16 maggio, 16 agosto, 16 novembre e 16 febbraio) attraverso la presentazione del Modello F24. Il calcolo dell'imposta da versare tiene conto delle seguenti regole:

- Versamento del 50% dei corrispettivi e proventi commerciali di qualsiasi natura ivi compresi quelli pubblicitari;
- Versamento del 50% dell'Iva incassata sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- Versamento dei 2/3 dell'Iva incassata sulle fatture emesse per le cessioni dei diritti televisivi e di trasmissione radiofonica.

Ai fini del CTS, il codice definisce come "commerciale" un Ets qualora i ricavi delle attività di interesse generale svolte con modalità commerciali (quindi non nel rispetto dei criteri menzionati sopra) nonché i ricavi da attività diverse siano superiori, nel periodo di imposta, alle entrate derivanti da attività non commerciali. Per queste ultime il codice intende i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative e ogni altra entrata ad esse assimilabile, oltre ovviamente ai proventi da attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali (si vedano i paragrafi precedenti). Va considerato tra le entrate non commerciali anche il valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali, cioè i cosiddetti proventi figurativi.

Il calcolo del reddito imponibile è differente a seconda che lo stesso sia commerciale o non commerciale.

Se l'Ets è "non commerciale" saranno tassati, ai fini delle imposte sui redditi, solamente i ricavi derivanti da attività di interesse generale svolte con modalità commerciali e quelli da attività diverse. All'interno di questi ultimi rientrano anche gli eventuali ricavi da sponsorizzazioni: essi non rilevano come detto ai fini del calcolo della commercialità dell'ente ma la loro natura rimane di per sé commerciale e quindi devono ovviamente esser sottoposti a tassazione.

Per gli Ets non commerciali il codice prevede un apposito regime forfetario agevolato di tassazione.

Qualora invece l'Ets si qualifichi come "commerciale", andranno ricomprese a tassazione tutte le entrate avute nel corso dell'esercizio, comprese quelle non commerciali: per tali Ets non è previsto alcun regime di tassazione agevolata.

Gli Ets che svolgono attività commerciale hanno l'obbligo di dichiarare nel modello unico i redditi conseguiti nell'esercizio e compilare il modello Irap laddove sia previsto dalla normativa vigente, oltre che mettere in atto gli altri adempimenti previsti dal proprio regime fiscale

Nel momento in cui la nuova parte fiscale sarà pienamente applicabile, agli Ets non si applicheranno:

- gli artt. 143, c. 3, 144, commi 2, 5 e 6, e gli articoli 148 e 149 del Tuir;
- il cosiddetto "Regime 398" (previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398 "Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche"), il quale da quel momento sarà abrogato anche per le associazioni che non diventeranno Ets, con l'unica eccezione delle associazioni sportive dilettantistiche (Asd), alle quali tale regime continuerà ad applicarsi.

Nel momento in cui la nuova parte fiscale sarà pienamente applicabile, saranno inoltre

definitivamente abrogati:

- il Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 “Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale”: articoli da 10 a 29, fatto salvo l’articolo 13, commi 2,3 e 4;
- Legge 11 agosto 1991, n. 26

L’analisi effettuata mostra come il regime 398/91 sia quello più vantaggioso per gli enti non commerciali. Tuttavia, tenuto conto che non sarà più possibile applicarlo, la scelta tra regime forfettario di cui all’articolo 145 del Tuir e la tassazione prevista dal Codice del Terzo Settore evidenzia un vantaggio per quest’ultima.

La nuova parte fiscale riguardante il Terzo settore entrerà in vigore come detto a partire dal periodo d’imposta successivo:

- all’operatività del registro unico nazionale del Terzo settore;
- all’autorizzazione della Commissione europea.

Fino a quel momento, continuano ad applicarsi il regime e le disposizioni fiscali previgenti.

6. Risultati

L’analisi effettuata mostra come il regime 398/91 sia quello più vantaggioso per gli enti non commerciali. Tuttavia, tenuto conto che non sarà più possibile applicarlo, la scelta tra regime forfettario di cui all’articolo 145 del Tuir e la tassazione prevista dal Codice del Terzo Settore evidenzia un vantaggio per quest’ultima.

A fronte di tale beneficio occorrerà invece una valutazione di convenienza che gli enti dovranno fare, un elemento che non potrà essere tralasciato riguarda il sistema dei controlli, sia interni che esterni, al quale le stesse dovranno sottostare in veste di ETS.

Sotto il profilo dei controlli esterni, potranno essere interessati dalle attività di controllo da parte:

- dell’Agenzia delle Entrate e della Guardia di finanza (esclusa invece l’attività di monitoraggio da parte della S.I.A.E. a partire dall’esercizio di inapplicabilità del regime di cui alla Legge n. 398/91);
- di altre amministrazioni pubbliche ed enti territoriali che erogano risorse finanziarie o concedono in uso beni agli ETS (atti a verificare il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali affidate).

Infatti, ai fini dei controlli di cui sopra si dovranno considerare anche le attribuzioni riconosciute ai Runtts, svolte per il tramite dei propri uffici territoriali, il quale sarà chiamato a verificare (anche attraverso accertamenti documentali, visite e ispezioni)²⁰:

- in sede di prima iscrizione nel Registro e successivamente nel corso della vita dell’ente la sussistenza e la permanenza dei requisiti relativi alla specifica tipologia prescelta (es. APS);

- il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- che vengano adempiuti gli obblighi pubblicitari derivanti dall'iscrizione nel Registro (es. deposito bilancio o rendiconto annuale, delibere elettive organi sociali, ecc.).

Passati all'analisi del sistema di controllo interno, gli ETS dovranno tenere debito conto dell'avvenuto superamento per due esercizi consecutivi di almeno due dei parametri previsti, rispettivamente, dagli artt. 30 e 31, CTS: infatti, nei casi prospettati, l'ente dovrà dotarsi:

- dell'organo di controllo (monocratico o collegiale);
- di un revisore legale dei conti o di una società di revisione (gravando ulteriormente sulle casse sociali);

7. Conclusioni

In virtù dell'avvenuta operatività del RUNTS e la possibilità di presentare l'istanza di iscrizione allo stesso, attualmente vi sono due opportunità per le enti non commerciali: questi, infatti, potranno continuare a fruire del regime forfettario di cui alla Legge n. 398/91 e della de-commercializzazione dei corrispettivi specifici ex art. 148, comma 3, TUIR corrisposti loro da associati e tesserati per la partecipazione alle proprie attività istituzionali fino al periodo d'imposta successivo a quello di ottenimento dell'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10 del CTS (richiesta che ad oggi non risulta ancora trasmessa in sede comunitaria).

Pertanto, solo con effetto da tale termine gli enti saranno chiamati a decidere se:

- aggiornare i propri statuti adeguandoli ai dettami del CTS;

ovvero

- non richiedere il menzionato riconoscimento continuando ad operare come "semplice" associazione senza scopo di lucro secondo le regole ordinarie del TUIR e del D.P.R. n. 633/72.

In quest'ultimo caso, stante l'attuale formulazione normativa, preclusa la possibilità di de-commercializzare le quote di frequenza alle attività istituzionali di associati e tesserati sotto il profilo delle II.DD. (ma non dell'IVA), sarà necessario gestire le entrate come di natura commerciale, magari con il regime forfettario di cui all'art. 145, TUIR quale valida alternativa a quello ordinario.

Nessuna limitazione, inoltre, dovrebbe riguardare l'impiego di forza lavoro stipendiata e/o retribuita non sussistendo "fuori" dal Terzo settore alcuna disposizione normativa che imponga di avvalersi in misura prevalente del lavoro gratuito di volontari e associati.

Da ultimo uno sguardo sulle novità previste per il 2024. Il Decreto Semplificazioni n. 73/2022 introduce rilevanti novità per il mondo dell'associazionismo no profit. Una delle più importanti riguarda il passaggio dall'attuale regime «fuori campo IVA» al regime «di esenzione IVA» per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici.

È stato evidenziato come il testo della riforma in vigore dal 2024 e, dunque, il nuovo regime di esenzione IVA mancherebbe di un effettivo coordinamento con la disciplina attuale del CTS.

Tra i rilievi effettuati, si è fatto notare il dettato del co. 15-quater del Decreto fiscale delimita la previsione dell'applicazione del regime forfettario IVA fino alla piena operatività del CTS: alcuni sostengono che si tratti di una formulazione poco chiara che (sembra) far presumere che, dopo quella

data, solo gli enti iscritti al RUNTS potranno usufruire dei regimi contabili semplificati. Se così fosse, di fatto rimarrebbero esclusi dalle agevolazioni burocratiche tutte le “piccole” realtà del no-profit che decidessero di non iscriversi al RUNTS proprio in quanto non ritengono opportuno sobbarcarsi di tutti gli adempimenti e oneri richiesti dal CTS.

È quindi auspicabile che, nelle more dell’applicazione della nuova disciplina, si possano apportare i giusti correttivi per poter salvaguardare le piccole entità che spesso si trovano ad operare con un apparato amministrativo piuttosto ridotto.

References

- Boffano, S., & Cella, P. (2019). Enti non profit al bivio: Linee guida per orientarsi nella riforma fiscale del Terzo Settore. EGEA spa.
- Boletto, G. (2018). La Riforma del Terzo settore e la necessità di introdurre un regime tributario strutturale, di settore, valido per tutti gli ETS. ISBN: ISBN 978-88-909832-7-6
- Brescia, V. (2020). Bibliometrix analisi: volontariato e community-based. *European journal of volunteering and community-based projects*, 1(1), 1-22.
- Campedelli, M. (2016). La riforma del Terzo settore. *Social Policies*, 3(3), 503-508.
- Cantiere Terzo Settore (2022). L’anno del cambiamento: il 2022 visto dal non profit cantiereterzosettore.it.
- Chiampi, A. (2020). Regime fiscale degli enti del terzo settore. *European journal of volunteering and community-based projects*, 1(1), 89-89.
- Consorti, P., Luca, G., & Rossi, E. (2018). Diritto del terzo settore (pp. 1-211). Società editrice il Mulino spa.
- Dreesbach-Bundy, S., & Scheck, B. (2017). Corporate volunteering: A bibliometric analysis from 1990 to 2015. *Business Ethics: A European Review*, 26(3), 240-256.
- Fici, A. (2018). L’impresa sociale e le altre imprese del terzo settore. *Analisi Giuridica dell’Economia*, 17(1), 19-44.
- Forte, N. (2013). Associazioni sportive dilettantistiche: le violazioni formali non fanno decadere dalle agevolazioni fiscali. *Corriere tributario* n. 32.
- Iannaci, D., & Aiassa, A. (2020). Adeguamento statuti delle ODV. *European journal of volunteering and community-based projects*, 1(2), 1-26.
- Mazzullo, A. (2017). Il nuovo Codice del Terzo Settore: Profili civilistici e tributari (d. lgs. 3 luglio 2017, n. 117). G Giappichelli Editore.
- Trivellin, M. (2020). Il regime tributario degli enti del Terzo Settore. *Il regime tributario degli enti del Terzo Settore*, 383-398.
- Mitchell, G. E. (2017). Fiscal leanness and fiscal responsiveness: Exploring the normative limits of strategic nonprofit financial management. *Administration & Society*, 49(9), 1272-1296
- Normativa
- Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 “Codice del Terzo settore”
- Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 “Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi”: Titolo II, Capo I e II, Art. 72 e seguenti, art. 109 comma 5, 144 comma 4”
- Legge delega 106/2016 “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”
- Decreto legislativo 40/2017, “Istituzione e disciplina del servizio civile universale”
- Decreto legislativo 111/2017, “Disciplina dell’istituto del cinque per mille dell’imposta sul reddito delle persone fisiche”
- Decreto legislativo 112/2017 “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale”

European journal of volunteering and community-based projects Vol.1, No 4; 2022

ISSN: 2724-0592 E-ISSN: 2724-1947

Published by Odv Casa Arcobaleno

D.P.R. 28 luglio 2017 Approvazione dello statuto della Fondazione Italia sociale

Decreto legislativo n. 43 del 2018 recante disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 6 marzo 2017, n. 40.

Decreto legge n. 73 del 2022

Decreto Ministeriale n. 93 del 7 agosto 2020.

Decreto legge n. 144 del 2021

D.Lgs. n. 207 del 2001