



TREMONTI
ROMAGNOLI
PICCARDI
E ASSOCIATI

STUDIO LEGALE E FISCALE

La fiscalità degli enti del Terzo settore

Dott. Marco Paracchi
Dott.ssa Maria Gabriella Terracciano

23 novembre 2022

Gli elementi strutturali degli enti del Terzo settore

Definizione di «Terzo Settore» contenuta nella Legge n. 106 del 6 giugno 2016

- *«il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi».*

Gli elementi strutturali degli enti del Terzo settore

DLgs. n. 117 del 3 luglio 2017, Codice del Terzo settore (CTS)

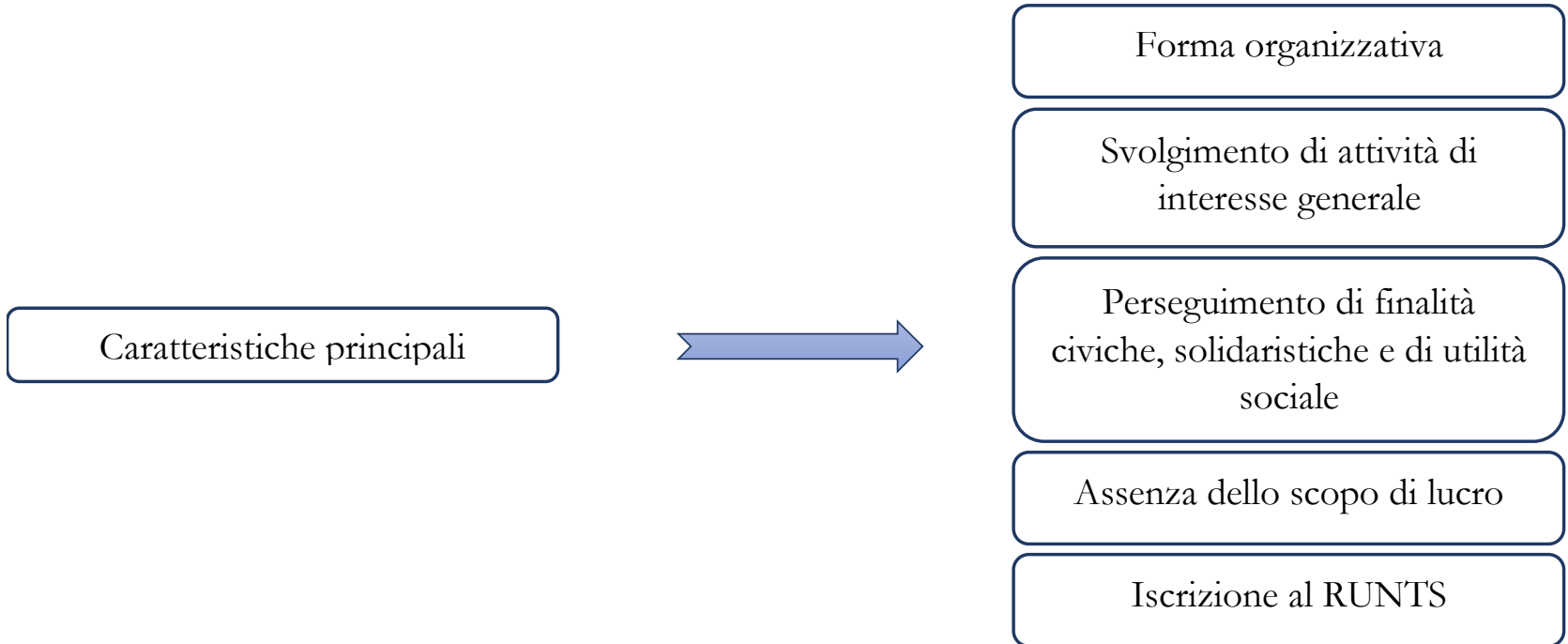
- requisiti costitutivi degli ETS, artt. 4-19;
- norme per ETS costituiti in forma di associazione e fondazione, art. 20-31;
- disposizione specifiche per singole categorie di enti, artt. 32-44;
- registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS), artt. 45-54;
- i rapporti degli ETS con gli enti pubblici, artt. 55-57;
- gli istituti e le misure specifiche volte alla promozione e al sostegno degli ETS, artt. 58-78;
- il regime tributario, artt. 79-89;
- il sistema dei controlli, artt. 90-97;
- il coordinamento con la disciplina di settore e a disciplina transitoria, artt. 98-104.

Gli elementi strutturali degli enti del Terzo settore

Art. 4, co. 1 del CTS, definisce ETS, se iscritti al RUNTS:

- le organizzazioni di volontariato (ODV);
- le associazioni di promozione sociale (APS);
- gli enti filantropici;
- le imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- le reti associative;
- le società di mutuo soccorso;
- le associazioni, riconosciute e non riconosciute;
- le fondazioni;
- 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 e servizi.

Gli elementi strutturali degli enti del Terzo settore

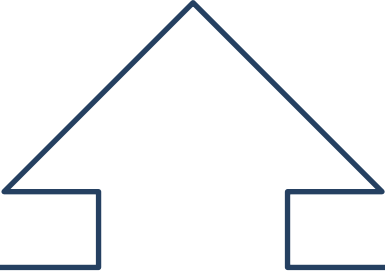


Registro Unico Nazionale del Terzo settore

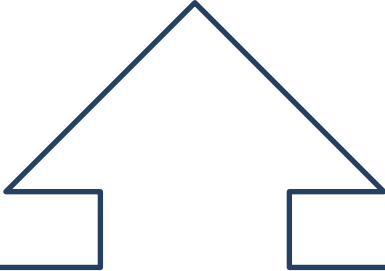
- Art. 53 del CTS istituisce il Registro Unico Nazionale del Terzo settore (operativo dal 23 novembre 2021).
- Le disposizioni fiscali previste dal Titolo X del CTS si applicheranno dal periodo d'imposta successivo a quello in cui verrà rilasciata l'autorizzazione della Commissione Europea e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS:
 - disposizioni in materia di imposizione diretta degli ETS, art. 79 del CTS;
 - regime forfetario per gli ETS non commerciali, art. 80 del CTS;
 - regime per le ODV, art. 84 del CTS.
- In deroga a quanto sopra, si applicano dall'1° gennaio 2018 e fino al suddetto periodo di entrata in vigore delle disposizioni fiscali, alle ONLUS, alle ODV e alle APS iscritte negli appositi registri le disposizioni transitorie, tra cui:
 - il «social bonus», art. 81 del CTS;
 - l'applicazione dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, art. 82 del CTS;
 - le detrazioni e deduzioni per le erogazioni liberali, art. 83 del CTS;
 - l'esenzione IRES dei redditi degli immobili adibiti esclusivamente alle attività non commerciali di ODV e APS, art. 84, co. 2 e art. 85, co. 7 del CTS.

Terzo settore – Imposte dirette

- Art. 79, co. 1 del CTS:
 - disposizioni *ad hoc* previste dal Titolo X, artt. 79-89 del CTS;
 - le norme del Titolo II del TUIR artt. 72-161, in materia di IRES, tra cui quelle relative agli enti non commerciali.



Per gli ETS non commerciali, il CTS conferma la modalità di tassazione attualmente prevista dal TUIR per gli enti non commerciali.
Il reddito complessivo è dato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi.



Gli ETS commerciali determineranno, la propria base imponibile secondo le modalità dettate dal TUIR per gli enti commerciali, con applicazione del principio di attrazione del reddito d'impresa a tutte le tipologie di redditi prodotti.

Terzo settore – Imposte dirette

Regime forfetario per gli ETS non commerciali

- Art. 80 del CTS prevede la determinazione forfetaria del reddito d'impresa per gli ETS non commerciali.
- Il reddito si determina applicando un coefficiente di redditività variabile in base all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse, svolte con modalità commerciali, considerando alcuni componenti positivi di reddito tra cui le plusvalenze, le sopravvenienze attive, i dividendi, gli interessi e i proventi immobiliari.

Tipo di attività	Coefficiente di redditività	Scaglioni
Prestazioni di servizi	7%	Ricavi fino a 130.000
	10%	Ricavi da 130.001 a 300.000
	17%	Ricavi oltre 300.000
Altre attività	5%	Ricavi fino a 130.000
	7%	Ricavi da 130.001 a 300.000
	14%	Ricavi oltre 300.000

Terzo settore – Imposte dirette

Regime forfetario per ODV e APS

- Art. 84 e art. 85 del CTS prevedono la determinazione forfetaria del reddito d'impresa per le ODV e APS come disciplinato dall'art. 86 del CTS.

Requisiti per accedere al regime	Nel periodo d'imposta precedente devono essere stati percepiti ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro.
Modalità di accesso	Le ODV e le APS possono avvalersi del regime forfetario comunicando di presumere la sussistenza dei suddetti requisiti nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del DPR 633/72.
Determinazione forfetaria del reddito	Il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari: - all'1%, per le organizzazioni di volontariato; - al 3%, per le associazioni di promozione sociale.
Altre agevolazioni	Le ODV e le APS che applicano il regime forfetario: - non sono tenute a operare la ritenuta alla fonte; - sono esonerate dall'obbligo di registrazione e tenuta delle scritture contabili; - sono escluse dagli studi di settore, dai parametri e dagli indici di affidabilità; - sono soggette a particolari disposizioni IVA.

Terzo settore – Imposte indirette

IVA

- Per gli ETS definiti dall'art. 4 del CTS non è prevista una specifica disciplina IVA.
- La soggettività passiva ai fini IVA deve essere valutata ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72. Pertanto, in linea generale, laddove gli enti del Terzo settore svolgano in via principale o esclusiva attività non commerciali ai fini IVA, si considerano soggetti passivi limitatamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali.
- **Obblighi formali:**
 - Gli ETS sono soggetti agli ordinari obblighi di fatturazione, registrazione, versamento e agli altri obblighi di cui al Titolo II del DPR 633/72, nonché all'obbligo di comunicazione delle operazioni transfrontaliere (c.d. "esterometro"), per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate/ricevute verso/da soggetti esteri ove realizzate nella sfera commerciale dell'ente (circ. Agenzia delle Entrate 13.7.2022 n. 26).
- **Agevolazioni:**
 - le esenzioni IVA attualmente previste dall'art. 10, n. 15, 19, 20 e 27-ter del DPR 633/72;
 - la previsione di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 633/72, che esclude dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni di divulgazione pubblicitaria da chiunque effettuate, ove svolte gratuitamente a beneficio delle attività istituzionali delle ONLUS e di altri enti senza scopo di lucro.

Terzo settore – Imposte indirette

Imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale, imposta di bollo

- Art. 82 del CTS, ha previsto alcune agevolazioni per gli ETS:
 - esenzione dalle imposte di successione e donazione e dalle imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti a titolo gratuito, purché i beni trasferiti siano utilizzati esclusivamente in attività di interesse sociale;
 - imposta di registro ed imposte ipotecaria e catastali fisse, per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione;
 - esenzione dall'imposta di registro, per le modifiche statutarie aventi lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative, e per gli atti costitutivi e gli atti connessi allo svolgimento delle attività delle ODV;
 - imposta di registro ed imposte ipotecaria e catastali fisse, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro 5 anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso;
 - esenzione dall'imposta di bollo, per 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.

Erogazioni liberali a favore degli ETS

- Art. 83 del CTS, ha previsto un nuovo regime di deducibilità e detraibilità delle erogazioni liberali rese a favore degli ETS. In particolare:
 - la deducibilità delle erogazioni liberali in denaro o in natura effettuate, nei limiti 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 nei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare;
 - la detrazione IRPEF pari al 30% dell'importo della donazione stessa, incrementata al 35% nei casi in cui la donazione sia effettuata a favore di ODV, nel limite massimo di 30.000 euro annui.
- In tutti i casi in cui l'erogazione liberale avvenga in denaro, ai fini della possibilità di detrarre la spesa, la donazione dovrà essere effettuata tramite sistemi che ne accertino la tracciabilità (bonifico bancario/postale, carte di credito/debito, assegni bancari/postali, ecc).
- I benefici non possono essere cumulati né tra di loro né con altre agevolazioni che si riferiscano alle stesse erogazioni.



www.virtax.it

Milano

Via Crocefisso, 12
Tel: 02-58313707
Fax: 02-58313714

E-mail:

paracchi@virtax.it
terracciano@virtax.it

Roma

Via della Consulta, 1B
Tel: 06-3218022
Fax: 06-3244940