



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF189

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 13

OGGETTO	RIFORMA DEL TERZO SETTORE – LE MISURE FISCALI
RIFERIMENTI	D.LGS. 117/2017 IN G.U. N. 179 DEL 2/08/2017; L. 106/2016 – RF 177/2017 E 178/2017
CIRCOLARE DEL	1/11/2017 (2° parte)

Sintesi: si prosegue l'analisi della disciplina fiscale degli Enti del Terzo Settore introdotta dal Codice del Terzo Settore (D.lgs. 117/2017).

REGIME FORFETARIO DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO

Il codice introduce due distinti regimi forfettari di determinazione del reddito degli ETS
Essi sono subordinati all'autorizzazione della Commissione Ue.

ASPETTI GENERALI PER ENTI DEL TERZO SETTORE NON COMMERCIALI

L'art. 80 del Codice dispone che gli enti del terzo settore possono **optare**:

- per la **determinazione forfettaria del reddito d'impresa** (non è un regime naturale)
- applicando i seguenti coefficienti di redditività ai proventi commerciali "conseguiti"
- di qualunque entità essi siano (non vi è un limite di ricavi).

TIPOLOGIA DI ATTIVITA'	RICAVI (a scaglioni)	COEFFICIENTI
Prestazioni di servizi	Fino a € 130.000	7%
	Da € 130.001 a € 300.000	10%
	Oltre € 300.000	17%
Altre	Fino a € 130.000	5%
	Da € 130.001 a € 300.000	7%
	Oltre € 300.000	14%

Esercizio contemporaneo delle due attività: il coefficiente fa riferimento all'ammontare dei ricavi:

- relativi all'attività prevalente: in presenza di distinta annotazione dei ricavi
- in caso contrario: si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi

Base imponibile:

- ammontare dei **ricavi "conseguiti" nelle attività commerciali** (attività di interesse generale ex art. 5 svolte con modalità commerciali + secondarie/strumentali ex art. 6)
- aggiungendo: **plusvalenze + sopravvenienze + dividendi/interessi + proventi immobiliari**.

Esempio: associazione sportiva (non APS) che incassa corrispettivi delle partite per €. 90.000, cede il cartellino di uno sportivo per €. 30.000 e consegue ricavi da sponsorizzazioni per €. 50.000 avrà la seguente tassazione (indipendentemente dall'entità delle quote associative/raccolta fondi e attività decommercializzate):

	Comp. positivi	Coeff.	Ires
2 scaglione	130.000	7%	9.100
1 scaglione	40.000	10%	4.000
Totale	170.000		13.100

Sarà, poi, dovuta l'Irap con i criteri degli enti non commerciali.

Si noti l'aggravio rispetto al regime L. 398/91 in termini di maggiore aliquota di redditività e base imponibile Irap.

Esercizio dell'opzione: l'accesso al regime forfettario:

- **si esercita in dichiarazione**
- **per le neoattività commerciali** va fatta in sede di comunicazione inizio attività (art. 35 Dpr 633/72)
- ha **durata minima triennale**.

L'esercizio della **revoca**:

- viene anche se effettuata nella dichiarazione dei redditi
- decorre dall'inizio dell'anno d'imposta nel corso del quale la dichiarazione è presentata.



Elementi fiscali "sospesi": è disposto che:

- eventuali componenti di reddito rateizzati in periodi precedenti (es: plusvalenze) continuano a rilevare per le quote residue
- le perdite pregresse sono scomputabili nei periodi successivi secondo le ordinarie regole del Tuir.

AGEVOLAZIONI: l'applicazione di tale regime comporta l'**esclusione**:

- da **studi di settore o parametri**
- **dagli indici di affidabilità** (cd. "ISA").

Permangono tutti gli **obblighi di tenuta delle scritture contabili** (a differenza del forfait per OdV/APS).



Nota: il regime forfettario di cui all'art. 145 Tuir (che prevede dei coefficienti più elevati) rimane applicabile:

- agli enti non ETS ex lege (associazioni sindacali/professionale, ecc.
- agli enti religiosi iscritti quali ETS per l'attività che non rientra tra quelle di interesse generale.

REGIME FORFETTARIO PER ODV ED APS

Un particolare regime forfettario (art. 86 Codice) è previsto per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale.

Condizione: il regime è applicabile dalle sole OdV/ASP che:

- **nell'anno d'imposta precedente**
- **hanno conseguito "ricavi"** (eventualmente ragguagliati al periodo d'imposta) $\leq \text{€ } 130.000$ (o alla diversa **soglia** autorizzata dall'Ue, in attesa della quale si applica la misura speciale di deroga)

In caso di supero dei ricavi, dovrebbe essere possibile applicare l'altro forfait, dell'art. 80 Codice.

Coefficienti di redditività: tali soggetti applicano

- ai soli "ricavi percepiti" (dunque escluse le plusvalenze e gli altri elementi a differenza del forfait ordinario)
- i seguenti coefficienti:

SOGGETTI	COEFF.
ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO	1%
ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE	3%



N.B.: a differenza del regime ordinario del forfait (dove viene fatto riferimento ai proventi "conseguiti"), per le OdV/APS va fatto riferimento al **principio di cassa** (ricavi percepiti).

OPZIONE: a differenza del regime forfettario generale, quello per le OdV ed APS:

- è un **regime naturale**, che cessa dal periodo successivo a quello in cui vengono meno i requisiti
- è ammessa l'**opzione** per l'applicazione del **regime ordinario ai fini Iva e TUIR** che:
 - va comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata
 - ha durata **minima triennale** e resta valida per ciascun anno successivo "fino a quando permane la concreta applicazione" (e non fino a revoca).

AGEVOLAZIONI: con l'adozione del regime forfettario, si applicano delle agevolazioni del tutto analoghe a quelle previste a favore dei **contribuenti forfettari** (art. 1 c. 54-89 L. 190/2014):

ULTERIORI AGEVOLAZIONI DERIVANTI DAL REGIME FORFETARIO PER ODV/APS
Nessun addebito dell'Iva sulle operazioni attive, né detrazione sugli acquisti (nessun versamento Iva)
Adempimenti contabili: esonero da registrazione/tenuta delle scritture contabili (obbligo di conservazione dei documenti emessi/ricevuti)
Adempimenti Iva: esonero da tutti gli obblighi previsti dal DPR 633/1972 ; vige solo l'obbligo: <ul style="list-style-type: none"> - di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto - di certificazione dei corrispettivi e di emissione delle fatture
Reverse charge: obbligo di integrazione della fatture ricevute; sono tenuti al versamento dell'Iva relativa entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni
Sostituti d'imposta: non operano le ritenute alla fonte , ma indicano in dichiarazione i dati dei percettori e dei compensi
Agevolazioni: esclusione dall'applicazione di studi di settore, parametri ed ISA
Operazioni con l'estero: per le operazioni di: <ul style="list-style-type: none"> - acquisto/cessione intraUE: si osservano le ordinarie disposizioni (art. 38 c. 5 lett. c) e 41 c. 2 DL 331/93) - servizi intraUE: si applicano gli artt. 7-ter e seguenti del DPR 633/1972 - importazione, esportazione e assimilate: si applica il DPR 633/1972.
Raccolte di fondi: ricorre comunque l'obbligo dell'apposito Rendiconto e relativa Relazione illustrativa.

SCRITTURE CONTABILI (ART. 87 CODICE)

Il codice disciplina:

- ✓ **all'art. 13:** gli obblighi in materia di **bilancio** (v. RF 178/2017)
- ✓ **all'art. 87:** gli obblighi in materia di **scritture contabili**.

Gli obblighi contabili degli ETS sono differenziati a seconda dei proventi conseguiti nell'ambito delle attività commerciali eventualmente svolte, come evidenziato di seguito:

A) PER L'ATTIVITÀ COMPLESSIVAMENTE SVOLTA: gli ETS che:

→ **nell'esercizio precedente** hanno **conseguito proventi ≤ €. 50.000:** nell'esercizio successivo possono tenere il "**rendiconto economico e finanziario delle entrate e delle spese**" (art. 13 c. 2 Codice), che si ritiene vada compilato "**per cassa**"



N.B.: si deve ritenere che il concetto si applichi anche nel caso di assenza di attività commerciale.

→ **nell'esercizio precedente** hanno **conseguito proventi > €. 50.000:** devono:
⇒ tenere **scritture contabili cronologiche e sistematiche** (**per competenza**)



N.B.: come già per le Onlus, l'obbligo si considera assolto ove sia tenuta la **contabilità ordinaria** (libro giornale e libro degli inventari, ex artt. 2216 e 2217 cc.).

⇒ predisporre il bilancio **entro 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio** (cioè la "situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'ente", di cui all'art. 13 Codice)

distinguendo tra:

- le **attività di interesse generale** (art. 5)
- dalle **altre attività** (art. 6).



N.B.: tali adempimenti vanno conciliati con le diverse modalità di presentazione del bilancio ex art. 13 Codice.

B) PER LE EVENTUALI ATTIVITÀ COMMERCIALI (art. 5 svolte con modalità commerciali e art. 6)

- tenere la **contabilità semplificata** (di cui all'art. 18 Dpr 600/73)
- **indipendentemente dal volume dei ricavi/proventi.**



CONTABILITÀ SEPARATA: come già previsto dall'art. 144 c. 2 Tuir per gli enti non ETS:

- in presenza di esercizio di attività commerciale
- scatta l'obbligo di tenere la contabilità separata rispetto all'attività istituzionale.

A tal fine la Relazione illustrativa ritiene che:

- non vi è l'obbligo di istituire un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività
- essendo sufficiente "un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale"

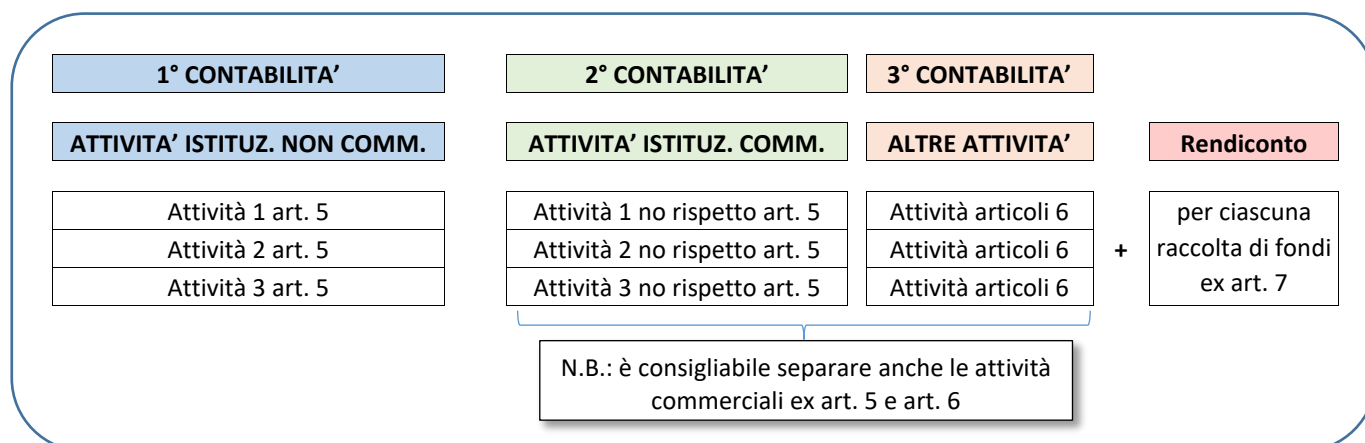
Costi promiscui tra attività istituzionale e commerciale: opera la suddivisione prevista dall'art. 144 c. 4 Tuir.

RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI

Come già per il passato, è previsto l'obbligo:

- ⇒ di redigere **apposito rendiconto**, accompagnato da una **relazione illustrativa**, che riepiloga le entrate e le spese relative a ciascuna celebrazione/ricorrenza/campagna di sensibilizzazione
- ⇒ di inserire **all'interno del bilancio annuale**

L'obbligo ricorre anche per le OdV/APS che si avvalgono del regime forfetario.



ESEMPIO DI BILANCIO

ATTIVO		PASSIVO	
Beni strum. art.5 non comm.	100.000	Debiti attività art.5 non comm.	70.000
Beni strumentali art. 5 comm.	20.000	Debiti attività art.5 comm.	5.000
Beni strumentali art. 6	50.000	Debiti attività art. 6	10.000
Crediti attività art. 5 non comm.	10.000	Altre passività art. 5 non comm.	15.000
Crediti attività art. 6	20.000	Altre passività art. 6	5.000
...	80.000	...	20.000
		Patrimonio netto complessivo	155.000
		di cui ex art. 5 non comm.	85.000
		di cui ex art. 5 comm.	15.000
		di cui ex art. 6	55.000
Totale a pareggio	280.000	Totale a pareggio	280.000

Suddivisione necessaria per individuare gli incrementi nell'ipotesi di fuoriuscita dal regime ETS

USCITE/COSTI		ENTRATE/RICAVI	
Costi attività art.5 non comm.	300.000	Ricavi attività art. 5 non comm	200.000
Costi attività art.5 comm.	100.000	Ricavi attività art.5 comm.	250.000
Costi attività art.6	200.000	Ricavi attività art.6	350.000
Altri costi att. art.5 non comm.	50.000	Altri proventi att. art. 5 non comm	40.000
Altri costi att. art.5 comm.	20.000	Altri proventi att. art. 6	5.000
Altri costi attività art.6	10.000	Raccolta fondi	300.000
		Elargizioni liberali	60.000
Uscite	680.000	Entrate	1.205.000
		AVANZO COMPLESSIVO	525.000
		di cui avanzo ex art. 5 non comm.	-110.000
		ed elarg. lib. e raccolta fondi	360.000
		di cui utile ex art. 5 comm.	130.000
		di cui utile ex art. 6	145.000

Il margine industriale sarà sempre negativo

Verifiche: sulla scorta di tali dati l'ente potrà procedere a valutare:

- i 2 test di commercialità, a consuntivo
- le modalità di presentazione del bilancio (ordinario e sociale)
- l'eventuale obbligo di revisione contabile (Attivo > €. 110.000; entrate > €. 220.000; media 12 dipend.)
- l'integrità del patrimonio minimo per associazioni (€. 15.000) e fondazioni (€. 30.000) riconosciute.

	<u>PROVENTI ATT. COMM. ANNO PRECEDENTE</u>	ATTIVITA' COMPLESSIVA		ATTIVITA' COMMERCIALI	
CONTABILITÀ	≤ €. 50.000	Rendiconto entrate/uscite	per cassa	contabilità semplificata	contabilità separata
	> €. 50.000	Libro giornale e inventari	per competenza		
	<u>ENTRATE COMPLESSIVE NELL'ANNO</u>	BILANCIO (*) entro 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio			
BILANCIO	≤ €. 220.000	Rendiconto Finanziario (inclusi proventi ed oneri)		Rendiconto delle raccolte di fondi (entro 4 mesi dalla chiusura dell'eserc.)	
	> €. 220.000	<ul style="list-style-type: none">- Stato Patrimoniale- Rendiconto Finanziario (inclusi proventi ed oneri)- Relazione di missione			
BILANCIO SOCIALE	≤ €. 1.000.000	nessun obbligo			
	> €. 1.000.000	Deposito al Registro unico + pubblicazione sul sito internet			

(*) Da redigere in conformità alla modulistica definita con DM del Ministro del lavoro

(*) Da redigere in conformità alla modulistica definita con DM del Ministro del lavoro

Esempio1: una associazione nel 2018 ha realizzato proventi dell'attività commerciale per €. 40.000: nel 2019 può tenere una contabilità "per cassa" per l'attività complessiva.
Nel 2019 consegue entrate (att. comm. + quote ass. + raccolte fondi, ecc.) per €. 250.000: il bilancio 2015 depositato al Registro unico dovrà contenere lo Stato Patrimoniale (oltre Rendiconto finanziario e Relazione di missione): sarà ammesso predisporlo sulla scorta della rilevazione "per cassa" dei dati?

Esempio2: nell'esempio precedente si ponga ora che nel 2018 abbia realizzato proventi commerciali per €. 60.000: per il 2019 deve tenere la contabilità ordinaria (per competenza) per l'attività complessiva.
Nel 2019 consegua entrate non commerciali per €. 250.000: il bilancio 2019 potrà essere depositato nella forma del solo Rendiconto finanziario.

CORRISPETTIVI – ESONERO

In relazione alle attività commerciali poste in essere, gli ETS,

- **non sono soggetti all'obbligo di certificazione** dei corrispettivi con **ricevuta/scontrino fiscale**
- fermi restando gli altri obblighi IVA (annotazione dei corrispettivi direttamente nel relativo registro, liquidazione periodica, ecc.).

PERDITA DELLA QUALIFICA DI ENTE NON COMMERCIALE

La perdita della qualifica di ente non commerciale, in assenza di supero del 2° test (v. par. prec.):

- ➔ **non è più retroattiva** (agli ETS non si applica, infatti, l'art. 149 Tuir, ex art. 89 Codice)
- ➔ viene, tuttavia, disposto che **entro 3 mesi dal realizzarsi di tale condizione** scattano tutti gli obblighi contabili degli enti commerciali, tra cui:
 - **l'iscrizione a Libro inventari di tutti i beni** facenti parte **del patrimonio** dell'ente
 - l'adozione del libro giornale, del libro dei beni ammortizzabili, dei partitari, ecc.
 - la scritturazione delle operazioni eventualmente non già effettuate, comprese dall'inizio del periodo d'imposta e la perdita dello status.

IMPOSTE INDIRETTE – AGEVOLAZIONI (ART. 82 CODICE)

Sono destinatari delle disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali:

- ➔ enti del terzo settore
- ➔ cooperative sociali (escluse le imprese sociali costituite in forma societaria, salvo alcune eccezioni).



N.B.: come anticipato, il legislatore ha sostanzialmente **trasferito** a tali soggetti **le agevolazioni fiscali precedentemente previste per le ONLUS**,



AGEVOLAZIONI IN PASSATO PREVISTE PER LE ONLUS (D.LGS. 460/97)

trasferite

AGLI ENTI DEL TERZO SETTORE (e COOPERATIVE SOCIALI)

IMPOSTE DI REGISTRO E IPO-CATASTALI “FISSE”

Sono soggetti alle imposte di registro e ipo-catastali **in misura fissa** i seguenti atti:

ATTI	CONTENUTO
SOCIALI	▪ atti costitutivi
	▪ modifiche dello statuto
	 N.B.: l'adeguamento/integrazione al Codice non sconta imposta di registro
	▪ operazioni straordinarie di trasformazione (anche eterogenea) o fusione/scissione
IMMOBILIARI	▪ gli atti traslativi della proprietà di immobili (o costitutivi di diritti reali di godimento) a favore degli ETS (e imprese sociali), previa attestazione che gli immobili: <ul style="list-style-type: none"> - entro 5 anni dal trasferimento - saranno utilizzati direttamente per attuare gli scopi istituzionali.
	 Dichiarazione mendace: al mancato utilizzo per le finalità di cui sopra entro 5 anni, si applicano le imposte in misura ordinaria, oltre alla sanzione del 30%.

IMPOSTE DI SUCCESSIONE/DONAZIONE, IMPOSTA DI BOLLO ED ISI

Si applicano le seguenti **esenzioni**:

ESENZIONE DA IMPOSTE DI ALCUNI ATTI/DOCUMENTI E ATTIVITA'		
IMPOSTA DI SUCCESSIONE / DONAZIONE E IPO-CATASTALI	IMPOSTA DI BOLLO	IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI
Trasferimenti a titolo gratuito agli ETS (incluse coop. sociali ed escluse imprese sociali costituite in forma societaria) <ul style="list-style-type: none"> - di qualsiasi bene (inclusi immobili) - utilizzato per attuare le finalità istituzionali (civiche, solidaristiche e di utilità sociale) 	Atti, documenti, istanze, contratti, copie (anche se dichiarate conformi), estratti, certificazioni, dichiarazioni, attestazioni e ogni altro documento posti in essere o richiesti dagli enti.	Non è dovuta per le attività indicate nella tariffa DPR 640/1972, svolte : <ul style="list-style-type: none"> - in modo occasionale - in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze/campagne di sensibilizzazione purché si provvede a darne comunicazione al concessionario.



Concessioni governative: atti e provvedimenti relativi agli ETS sono esenti da **tasse CCGG** ex Dpr 641/72.

IMU e TASI

In relazione agli **immobili**, continuano ad applicarsi le agevolazioni previste, in generale, per tutti gli enti non commerciali: sono **esenti IMU/TASI** gli immobili **posseduti** dagli **ETS non commerciali**:

- **destinati allo svolgimento** di attività (art. 7 c. 1 lett. i) D.lgs. 504/92):
 - assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive
 - dirette all'**esercizio del culto** e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi (per scopi missionari), alla catechesi e all'educazione cristiana (art. 16, L. 222/85).
- **con modalità non commerciali.**



Utilizzo promiscuo: anche in tal caso per individuare la "quota" utilizzata per l'attività commerciale" (da assoggettare ad IMU) sono richiamati le disposizioni previgenti (art. 91-bis DL 1/2012 e, pertanto, anche le relative disposizioni attuative, DM 200/2012 – v. RF 115/2015).

ALTRI TRIBUTI: per i **tributi diversi da quelli sopra**, gli enti territoriali possono deliberare:

- per **gli enti che non hanno** per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale
 - **la riduzione o l'esenzione** dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.
- nei rispetto dei limiti comunitari degli aiuti alle imprese (art. 88 Codice), cioè del cd. "de minimis".

Esempio: ai fini **Irap** le Regioni potranno disporre la riduzione dell'aliquota, o l'esenzione.

AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE LIBERALITA' (ART. 83 CODICE)

Al fine di semplificare il regime di detrazioni e deduzioni destinati al terzo settore, il codice prevede a sostituire le relative norme del Tuir (che vengono così abrogate).

EROGAZIONI LIBERALI DELLE PERSONE FISICHE

L'importo delle erogazioni liberali a favore di enti del terzo settore:

- ➔ **in denaro**, da effettuarsi mediante sistemi tracciabili di pagamento
- ➔ **o in natura**

sono ammesse in **detrazione dall'Irpef**:

- **per il 30% dell'importo**, nel limite massimo di € 30.000 per ciascun periodo d'imposta
- **elevato al 35%** per quelle **in denaro** rese in favore delle **organizzazioni di volontariato**.

EROGAZIONI LIBERALI DI IMPRESE O PERSONE FISICHE

L'importo delle erogazioni liberali a favore di enti del terzo settore:

- **in denaro**, da effettuarsi mediante sistemi tracciabili di pagamento
- **o in natura**

se effettuate da **persone fisiche, enti e società**:

- sono **deducibili** dal reddito dell'erogatore **nel limite del 10% del reddito dichiarato**
- in caso di incapienza, l'eccedenza può **riportata fino al 4° anno successivo**.

Viene, infine, confermata la detrazione del 19% dei contributi associativi per un importo max € 1.300 (€ 1.291,14 in precedenza) versati alle società di mutuo soccorso che operano nei settori di cui all'art. 1 L. 3818/1886.

EROGAZIONI LIBERALI – NOVITA'

ONERI	NORME SOSTIT. per gli ETS	AGEVOLAZIONE			ART. 83 CODICE	AGEVOLAZIONE		
		%	Limite	Beneficiario		%	Limite	Beneficiario
DETRAIBILI	Art. 15 c. 1.1	26%	€ 30.000	Onlus e OdV	comma 1	30%	€ 30.000	ETS
	Art. 15 c. 1 lett. i-quater	19%	€ 2.065,83	APS		35%	€ 30.000 in denaro	OdV
DEDUCIBILI	Art. 14 DL 35/2005	10% redd. dichiarato max 70.000		Onlus, OdV e APS	comma2	10% redd. dichiarato nessun massimale Ecced. riportabile		ETS



Cumulabilità: non è ammesso il cumulo delle deduzioni o detrazioni relative alle stesse erogazioni.



Attuazione: si rinvia ad apposito DM l'individuazione dei beni in natura oggetto di detrazione/deduzione e criteri e modalità di valorizzazione delle liberalità

Si deve ritenere che le persone fisiche, analogamente al passato, possono scegliere se operare la detrazione di imposta o la deduzione dal proprio reddito.

CREDITO D'IMPOSTA "SOCIAL BONUS" (ART. 81 CODICE)

Le erogazioni liberali:

- ⇒ in denaro
- ⇒ agli enti del terzo settore (tenuti ad appositi adempimenti)

attribuiscono un credito d'imposta pari a:

- **65% dell'importo:** per le **persone fisiche**
- **50% dell'importo:** se effettuate da **enti o società**

previa **presentazione** al Ministero del lavoro di un **progetto di recupero**:

- degli immobili pubblici inutilizzati
- dei beni mobili/immobili confiscati alla criminalità assegnati ai suddetti enti e da questi utilizzati solo per le attività di interesse generale.

Quantificazione del credito d'imposta: avviene in applicazione dei seguenti limiti:

- **15% del reddito** imponibile se riguarda **persone fisiche ed enti non commerciali**
- **5% dei ricavi**, se riferito ai soggetti titolari di reddito d'impresa.

Modalità di utilizzo: il credito d'imposta (che andrà attuato da apposito DM):

- non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap
- va ripartito in 3 quote annuali ed è utilizzato solo in F24 (non è soggetto ai limiti annuali massimi)

DECORRENZA E ABROGAZIONI

L'individuazione dell'operatività delle varie disposizioni del Codice va ricondotta ai seguenti articoli:

- **art. 104** "Entrata in vigore"
- **art. 102** "Abrogazioni"
- **art. 101** "Norme transitorie e di attuazione"
- **art. 89** "Coordinamento normativo"

NORME TRANSITORIE ED ENTRATA IN VIGORE (ART. 101, 102 E 104 CODICE)

Al fine di garantire continuità alle disposizioni attualmente in vigore, l'art. 104 Codice dispone una entrata in vigore progressiva delle sue disposizioni:

- A) in generale:** la disciplina fiscale generale degli ETS (cioè gli artt. da 79 ad 89 contenuti nel Titolo X):
si applica dall'anno successivo a quello:
- in cui interverrà l'autorizzazione comunitaria
 - e, comunque, **non anteriormente a quello di operatività del Registro Unico.**



ABROGAZIONI: solo da tale data saranno **abrogate le disposizioni** speciali relative (art. 102 Codice):

- 1) alla **disciplina delle ONLUS** (D.lgs. 469/97) delle **OdV** (L. 266/91) ed **APS** (L. 383/2000)
- 2) all'**estensione del regime forfettario L. 398/91** ad **associazioni diverse da quelle sportive dilettantistiche**
- 3) alle **erogazioni liberali** di cui al **DL 35/2005** che fino ad allora continuano a trovare applicazione.

Tuttavia, in relazione alle Onlus, OdV, APS ed Imprese sociali, l'art. 101 c. 2 dispone che:

- **fino all'operatività del Registro unico**
- **continuano ad applicarsi le norme previgenti** "ai fini e per gli effetti derivanti dall'iscrizione degli enti" nei relativi Registri se "si adeguano alle disposizioni del presente decreto entro 18 mesi dalla data della sua entrata in vigore".

Pertanto, vi sarà una continuità normativa solo se tali enti provvederanno ad adeguare lo Statuto alle disposizioni del Codice **entro il 3/01/2019.**



ATTENZIONE: l'art. 53 Codice impone a **Regioni/Province Autonome** di disciplinare i procedimenti necessari per l'iscrizione e la cancellazione dal Registro Unico **entro il 30/01/2019.**

Dunque, se ciò avverrà nel 2019, le disposizioni del Codice potranno entrare **in vigore solo dal 2020.**

- B) in deroga:** **alcune disposizioni** fiscali relative alle **ONLUS/OdV ed ASP** trovano applicazione anticipata **fin dal 1/01/2018.**

NORME DI COORDINAMENTO (ART. 89 CODICE)


L'art. 89 del Codice provvede a coordinare le disposizioni del Tuir e delle leggi speciali che le disposizioni del Codice stesso.



A tal fine:

- **in alcuni casi:** si tratta di disposizioni di coordinamento normativo con le varie norme modificate dal Codice, al fine di consentirne l'applicazione da parte degli enti ETS (sostituzione dei riferimenti alle "Onlus" col riferimento agli ETS)
- **in altri casi:** si tratta di **limitare le disposizioni che sopravvivono solo ad alcuni enti.**

PRINCIPALI DISPOSIZIONI NON ABROGATE – NUOVO AMBITO APPLICATIVO

TUIR	CONTENUTO	ENTI NON ETS (*)	ENTI ETS
Art. 143	c. 1 Attività minori	SI	(si ritiene implicitam. abrogato)
	c. 3 Non imponibilità di raccolta di fondi e contributi-corrispettivo	SI	NO (sostituito da norme <u>quasi</u> equival.)
Art. 144	c. 2 Contabilità separata per l'attività commerciale	SI	NO (sostituito da norma equivalente)
	c. 4 Pro-rata per i costi promiscui	SI	SI
	c. 5 e 6 Personale religioso enti ecclesiastici ed Enti soggetti a contabilità pubblica	SI	NO
Art. 145	Regime forfettario	Solo agli enti esclusi ex lege dagli ETS	NO
Art. 148 (assoziaz.)	c. 1 Detassazione quote/contributi associativi	SI	NO (sostituito da norma equivalente)
	c. 2 Commercialità dei contributi specifici degli associati	SI	
	c. 3 Deroga alla commercialità del comma 3 per la le associazioni: politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona	 Soppresso per le associazioni: assistenziali, culturali, di promozione sociale e formazione extra-scolastica della persona <u>N.B.:</u> permane per le ass. sportive (*)	NO (norma <u>quasi</u> equival. solo per ASP)
	c. 4 Presunzione assoluta di commercialità in deroga al comma 3	SI	
	c. 5-7 Attività comunque decommercializzate per APS e altre associazioni specifiche	SI	
	c. 8 Clausole di democraticità dello statuto per fruire delle agevolazioni precedenti	SI	NO (sostituito da norma equivalente)
Art. 149	Test per la perdita della qualifica di ente non commerciale	SI	NO (sostituito da norma ad hoc)

(*) **Relaz. Illustrativa:** l'art. 89 c. 4 Codice "modifica l'articolo 148, comma 3 del TUIR – che esclude la natura commerciale per le attività svolte agli enti associativi, in diretta attuazione degli scopi istituzionali e verso pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli associati – limitandone l'applicazione agli enti che per definizione restano esclusi dall'ambito del Terzo settore. La presente norma si coordina, per i soggetti iscritti al Registro unico di cui all'articolo 45, con quanto previsto dall'articolo 79, comma 6".



(*) Come anticipato, tali disposizioni si applicano:

a) certainamente agli **enti che non possono diventare ETS**, quali quelli:

- di cui all'art. 4 c. 2 Codice: sindacati, associazioni di categoria, ecc.
- che **non svolgono in via prevalente un'attività "di interesse generale"** (es: associazione culturale "generica")

b) ma, si ritiene, anche agli enti la cui **attività prevalente rientri tra quelle di interesse generale** (es: associazione sportiva) che, tuttavia, **non ritengano conveniente di iscriversi al Registro unico** (in caso contrario si applicherebbe le norme degli "enti commerciale", non potendo applicare il Codice).

Norma	CONTENUTO	ENTI NON ETS	ENTI ETS
L. 398/91	Regime forfettario per le Associazioni sportive dilettantistiche	dubbio (la norme non è abrogata ; lo è solo l'estensione a tutte le tipologie di associazioni – v. oltre)	NO

Nota: le associazioni sportive dilettantistiche svolgono attività di interesse generale; pertanto, laddove l'Agenzia abbracci la tesi di cui al punto b) precedente, potranno continuare ad avvalersi del regime forfettario.

D.lgs 346/90		CONTENUTO	ENTI NON ETS	ENTI ETS
art. 3	c. 1 e 2		SI	NO (sostituiti da norme equivalenti)
D.lgs 347/90				
art. 1	c. 2		SI	
art. 10	c. 3		SI	

Norma	CONTENUTO	ENTI NON ETS	ENTI ETS
DPR 601/73 art. 6	Riduzione IRES al 50% per determinati enti no profit (di assistenza sociale, beneficenza, scientifiche, storiche, ecc.)	SI (*)	NO

(*) Per gli enti non ETS "ex lege" (sindacati, ecc.) si applica solo alle attività diverse da quelle "di interesse generale" art. 5

TUIR	DEDUZIONI E DETRAZIONI
10 c. 1 lett. g)	Privati: la deduzione per elargizioni a ONG è alternativa alla detraz. del 26% ex art. 15 c. 1.1 Tuir
100 c. 2 lett. a) e b)	Imprese: la deduzione per le erogazioni liberali di cui a tali lettere sono alternative alla deduzione ex art. 100 c. 2 lett. h)
153 c. 6 lett. a) e b)	Enti non commerciali non residenti: la deduzione per le erogazioni liberali di cui a tali lettere sono alternative alla deduzione ex art. 100 c. 2 lett. h)

Nota: si tratta di una razionalizzazione di norme previgenti, per evitare che analoghe elargizioni possano cadere sotto disposizioni alternative. Sono ulteriori rispetto a quelle indicate nel precedente paragrafo relativo alle liberalità.

ONLUS, ODV E APS – NORME IN VIGORE DAL 2018

L'art. 104 c. 1 dispone che, in relazione alle:

- **Onlus** di cui all'art. 10 del D.lgs. 460/1997
- **organizzazioni di volontariato** (cd. "OdV") iscritte nei registri di cui alla L. 266/1991
- **associazioni di promozione sociale** (cd. "APS") iscritte nei registri di cui all'art. 7 L. 383/2000

le seguenti norme si **applicano in via transitoria**:


→ a **partire dal 2018**

→ e **fino all'anno di entrata in vigore Titolo X** del Codice (cioè fino all'entrata in vigore delle disposizioni fiscali generali che regolano la disciplina degli ETS di cui al paragrafo successivo)

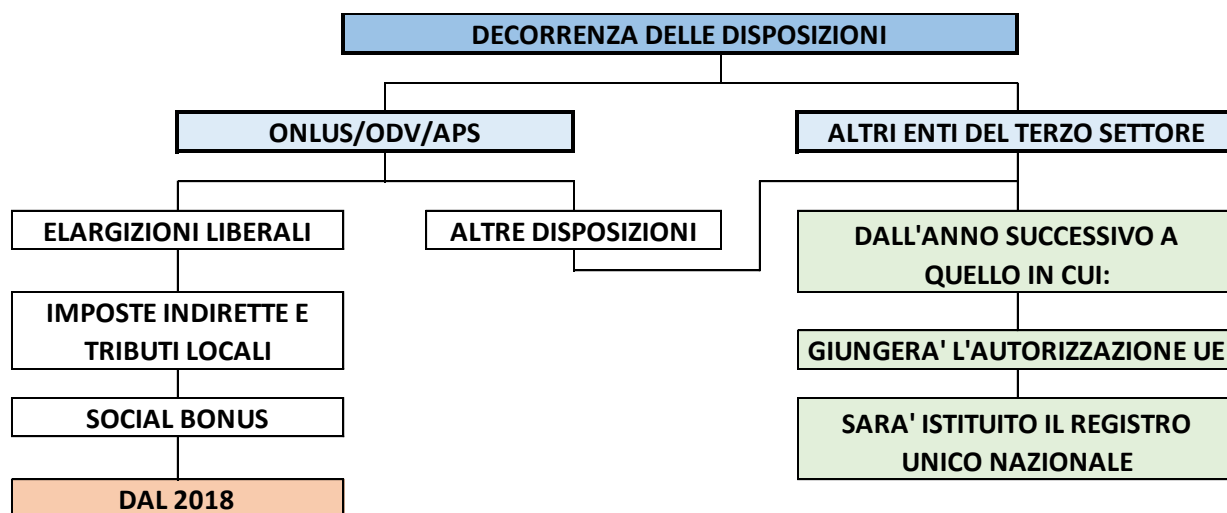
Articoli del Codice	DISPOSIZIONI APPLICABILI IN VIA TRANSITORIA DAL 2018		ABROGAZIONI DAL 2018
art. 81	Agevolazioni	Social bonus	
art. 82		Imposte indirette e tributi locali	
art. 83		Deduzione/detrazione delle erogazioni liberali (che sostituiscono le disposizioni del Tuir abrogate di cui sotto)	
art. 84 c. 2 e 85 c. 7		Esenzione Ires degli immobili destinati esclusivamente ad attività non commerciale da OdV e APS	
art. 102, co. 1, lett. e)	oneri deducibili o detraibili	Oneri deducibili: erogazioni liberali in denaro, nel limite di € 1.549,37 o al 2% del reddito d'impresa dichiarato, a favore di APS iscritte negli appositi Registri	art. 100, co. 2, lett. l)
art. 102, co. 1, lett. f)		Oneri detraibili al 19%: erogazioni liberali in denaro, nel limite di € 2.065,83, a favore delle APS iscritte negli appositi Registri (si applica l'ultimo periodo della lett. i-bis)	art. 15, co. 1, lett. i-quater)
art. 102, co. 1, lett. g)		Oneri detraibili al 19%: contributi associativi, nel limite di € 1.291,14, versati alle società di mutuo soccorso che operano solo nei settori di cui all'art. 1 L. 3818/1886.	art. 15, co. 1, lett. i-bis)

ABROGAZIONI (ART. 102 CODICE)

Nel seguito il dettaglio delle disposizioni abrogate dall'anno successivo al momento successivo tra quello in cui **interverrà l'autorizzazione comunitaria o di operatività del Registro Unico**:

DESTINATARI	NORMA ABROGATA	CONTENUTO
ONLUS	Art. 150 Tuir	Detassazione dei proventi connessi delle Onlus
	D.Lgs. 460/1997, artt. da 10 a 29 ad tranne art. 13 c. 2, 3 e 4	Ordinamento giuridico delle Onlus  N.B.: rimangono in vigore le disposizioni dell'art. 13 c. 2, 3 e 4, relative alle cessioni gratuite alle ONLUS
	Art. 20-bis DPR 600/73	Scritture contabili delle Onlus
ODV	L. 266/1991, art. 8	c. 1, 1° periodo Le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'articolo 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'Iva
		c. 4 Detassazione delle attività commerciali cd. "marginali" ai fini Ires, qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato. I criteri relativi al concetto di marginalità di cui al periodo precedente, sono fissati dal MEF con proprio decreto
APS	L. 383/2000	art. 20 Prestazioni in favore dei familiari degli associati
		art. 21 Imposta sugli intrattenimenti applicabili alle APS
REGIME FORFETTARIO L. 398/91	D.L. 417/1991, art. 9-bis	Estensione del regime forfettario L. 398/1991 previsto per le associazioni sportive dilettantistiche alle associazioni senza fini di lucro e pro loco
	L. 350/2003, art. 2 c. 31	Estensione del regime forfettario L. 398/1991 alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare
EROGAZIONI LIBERALI	D.L. 35/2005, art. 14	c. 1 Liberalità in denaro/natura erogate da persone fisiche/giuridiche in favore di associazioni riconosciute/fondazioni aventi per finalità istituzionale: - la tutela, la promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al D.Lgs. 42/2004 - lo svolgimento/promozione di attività di ricerca scientifica sono deducibili dal reddito complessivo nel limite del 10% del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di € 70.000 annui
		c. 2 obblighi del destinatario (redazione di apposito documento che rappresenti adeguatamente la situazione patrimoniale, economica e finanziaria)
		c. 3 Resta ferma la facoltà di applicare le disposizioni di cui all'art. 100 c. 2 TUIR
		c. 4 e 5 Aspetti sanzionatori
		c. 6 Incumulabilità

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it



ADEMPIMENTI DEGLI ETS - SINTESI

ETS "puri" (non OdV/APS)	(sole attività non commerciali, superando il 1° test)
Entrate < €. 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" - Bilancio semplificato ("Rendiconto finanziario") - No bilancio sociale - <u>Revisione legale se superato l'Attivo (€. 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi</u>
Entrate > €. 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per competenza" - Bilancio formato da Stato Patrimoniale + Conto Economico - Bilancio sociale solo se Entrate > €. 1.000.000 - <u>Revis. legale se: Attivo > €. 110.000; Entrate > €. 220.000; Media dip. 12 (2 param. su 2 es.)</u>
ETS "misti" (no OdV/APS)	(attività commerciali non prevalenti, superando il 2° test)
Entrate < €. 220.000 (nulla cambia se si applica il reg. forfetario art. 80 Codice)	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" per l'attività complessiva - Bilancio semplificato ("Rendiconto finanziario") - Contabilità separata (sempre ammessa la cont. semplificata per l'att. comm.) - Ordinari adempimenti Iva per l'att. comm. (tranne scontrini/ric. fiscali) - No bilancio sociale - <u>Revisione legale se superato l'Attivo (€. 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi</u>
Entrate > €. 220.000 (nulla cambia se si applica il reg. forfetario art. 80 Codice)	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per competenza" per attività complessiva - Bilancio formato da Stato Patrimoniale + Conto Economico - Contabilità separata (sempre ammessa la cont. semplificata per l'att. comm.) - Ordinari adempimenti Iva per l'att. comm. (tranne scontrini/ric. fiscali) - Bilancio sociale se entrate + ricavi > €. 1.000.000 - <u>Revis. legale se: Attivo > €. 110.000; Entrate > €. 220.000; Media dip. 12 (2 param. su 2 es.)</u>

APS e ODV "puri"	(sole attività non commerciali, superando il 1° test)
Entrate < €. 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" - Bilancio semplificato ("Rendiconto finanziario") - No bilancio sociale - <u>Revisione legale se superato l'Attivo (€. 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi</u>
APS e ODV "misti"	(attività commerciali non prevalenti, superando il 2° test)
Entrate < €. 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" per l'attività complessiva - Esonero da tenuta delle scritture contabili per l'att. Comm. - Nessun adempimento Iva per l'att. comm. - No bilancio sociale - <u>Revisione legale se superato l'Attivo (€. 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi</u>
Reg. Forfetario art. 86 (ric. comm. < €. 130.000)	
Entrate < €. 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per cassa" per l'attività complessiva - Contabilità separata (sempre ammessa la cont. semplificata per l'att. comm.) - Ordinari adempimenti Iva per l'att. comm. (tranne scontrini/ric. fiscali) - No bilancio sociale - <u>Revisione legale se superato l'Attivo (€. 110.000) e la Media dip. (12) per 2 esercizi</u>
No Reg. Forfetario art. 86 (ric. comm. > €. 130.000)	
Entrate > €. 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per competenza" per attività complessiva - Bilancio formato da Stato Patrimoniale + Conto Economico - Esonero da tenuta delle scritture contabili per l'att. Comm. - Nessun adempimento Iva per l'att. comm. - Bilancio sociale se entrate + ricavi > €. 1.000.000 - <u>Revis. legale se: Attivo > €. 110.000; Entrate > €. 220.000; Media dip. 12 (2 param. su 2 es.)</u>
Reg. Forfetario art. 86 (ric. comm. < €. 130.000)	
Entrate > €. 220.000	<ul style="list-style-type: none"> - Scritture cronologiche "per competenza" per attività complessiva - Bilancio formato da Stato Patrimoniale + Conto Economico - Contabilità separata (sempre ammessa la cont. semplificata per l'att. comm.) - Ordinari adempimenti Iva per l'att. comm. (tranne scontrini/ric. fiscali) - Bilancio sociale se entrate + ricavi > €. 1.000.000 - Eventualmente regime forfetario articolo 80 Codice - <u>Revis. legale se: Attivo > €. 110.000; Entrate > €. 220.000; Media dip. 12 (2 param. su 2 es.)</u>
No Reg. Forfetario art. 86 (ric. comm. > €. 130.000)	
Impresa sociale (libro V Titolo V e VI C.C.)	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilità ordinaria (è un ente lucrativo) - Bilancio sociale (eventualmente consolidato) - No spettanza Ires al 50% ex art. 6 Dpr 601/73 - Obbligo di Revisore (art. 10 Dlgs 112/2017)