

Luca Caramaschi

**IL REGIME FISCALE**

**PER GLI ENTI**

**ESCLUSI DALLA**

**RIFORMA DEL**

**TERZO SETTORE**

In collaborazione con



9

**Il regime fiscale per gli enti esclusi  
dalla Riforma del Terzo settore**

**A cura di**

Luca Caramaschi

**Gruppo di lavoro**

Massimiliano Artioli  
Francesco Aurisicchio  
Federica Cazzaniga  
Luca Masera

Prima edizione  
gennaio 2020

In collaborazione con



# Indice

*La presente pubblicazione  
potrebbe essere oggetto di futuri  
aggiornamenti in relazione ai  
Decreti attuativi non ancora emanati  
e ad ogni altro provvedimento che  
potrebbe modificare o integrare la  
situazione normativa attuale.*

<b>Inquadramento</b>	<b>4</b>
<b>Introduzione</b>	<b>5</b>
<b>1</b>	<b>7</b>
<b>Premessa</b>	<b>7</b>
<b>2</b>	
<b>Il perimetro dei soggetti esclusi</b>	<b>9</b>
I soggetti normativamente esclusi 2.1	9
I soggetti volontariamente esclusi 2.2	11
I soggetti non menzionati 2.3	11
<b>3</b>	
<b>Le modifiche introdotte dalla Riforma</b>	<b>13</b>
Il tema della decorrenza 3.1	13
Il contenuto delle modifiche 3.2	14
<b>4</b>	
<b>Le norme fiscali applicabili</b>	<b>18</b>
Le disposizioni contenute nel TUIR 4.1	18
Le previsioni contenute nel DPR 633/1972 4.2	28
Il regime forfettario ex art. 145 TUIR 4.3	30
<b>5</b>	
<b>Conclusioni</b>	<b>35</b>

## Inquadramento agli Instant book

La Riforma del Terzo Settore è intervenuta organicamente per ridefinire e riorganizzare l'intero funzionamento del non profit nel nostro Paese. Un cambiamento importante che non riguarda solo le organizzazioni direttamente coinvolte in questo processo.

Quando parliamo di Terzo Settore e di non profit intendiamo soprattutto volgere lo sguardo a quel patrimonio di esperienze, di partecipazione civile, di cittadinanza attiva, che nelle diverse sfumature culturali e sociali viene espresso per il tramite delle organizzazioni che compongono questo variegato mondo. Ciascuna di esse dovrà avviare un ripensamento e una ri-collocazione. Lo spartiacque sarà rappresentato dall'essere dentro o fuori dal Registro nazionale degli enti di Terzo settore, ma anche dalla sezione specifica dello stesso nella quale andrà a collocarsi. Un ripensamento che andrà a incidere fortemente sugli scopi di ogni singolo soggetto e in modo sostanziale sulla quotidianità organizzativa e nel sul modo di intendere e fare non profit. Il cambiamento sarà anche e soprattutto culturale, sociale, partecipativo e democratico, nelle pratiche associative e, nella governance.

Anche i Centri di Servizio per il Volontariato sono stati oggetto di attenzione da parte del Codice del Terzo settore, che li riconosce come una importante infrastruttura del nuovo sistema. E proprio nell'ambito del nuovo mandato affidato dalla Riforma ai Centri di Servizio, CSVnet Lombardia e CSVnet, l'Associazione nazionale dei Centri di Servizio, hanno inteso dedicare una apposita collana di "instant book" alle varie innovazioni introdotte dal Codice. Lo scopo è sostenere e accompagnare la stagione di cambiamento che gli Enti del Terzo Settore affronteranno, e nel contempo fornire approfondimenti e linee guida che possano agevolare volontari, soci, operatori e dirigenti associativi nell'interpretazione delle norme introdotte o modificate dalla riforma.

**Attilio Rossato** – Presidente CSVnet Lombardia

**Stefano Tabò** – Presidente CSVnet

## Introduzione agli Instant book

In questa collana Bussole ci occuperemo espressamente del Codice del Terzo settore nei suoi elementi innovatori, ma anche di modifica rispetto ai contesti normativi abrogati.

Ricordiamo che Il Codice rientra nell'intendimento esplicito della legge delega che prevede un quadro normativo unitario per gli enti del Terzo settore (ETS). Infatti oltre al Codice stesso sono da annoverare anche i decreti legislativi sulla "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale", sulla "Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche" e sulla "Istituzione e disciplina del servizio civile universale".

L'informativa che segue quindi, come le altre della collana, illustra e approfondisce diverse questioni e problematiche regolate dai decreti attuativi della legge delega di Riforma del Terzo settore. L'obiettivo è promuovere e arricchire la consapevolezza e la conoscenza e quindi di poter accedere con completezza ad informazioni precise e dettagliate.

Ogni volume della collana si pone in diretta continuità con gli altri e avrà un taglio eminentemente pratico e di natura divulgativa. L'auspicio è che la scelta della semplicità di base nella redazione del testo, possa permettere anche a chi non esercita un ruolo o una professione tecnica, di comprendere i cambiamenti introdotti.

Evidenziamo inoltre che i testi sono stati oggetto di lavoro all'interno di un quadro applicativo ancora non definito. Infatti nonostante il Codice sia entrato in vigore il 3 agosto 2017, la sua applicazione è concretamente introdotta nel sistema secondo una complessa tempistica graduale: ad esempio le norme fiscali del titolo X del Codice in genere devono attendere il periodo d'imposta successivo a quello di operatività del RUNTS, oltre all'autorizzazione della Commissione europea per divenire operative.

Quindi i medesimi testi potranno essere oggetto di revisione in relazione all'emanazione di ogni decreto regolamentare o di atti ministeriali.

Un ringraziamento finale va agli esperti per la loro disponibilità nella realizzazione dei testi e con i quali abbiamo condiviso la necessità, quando siamo partiti con questo progetto, di provare a rendere accessibili concetti e definizioni a chi tecnicamente non è esperto delle materie trattate. Del resto, il ruolo che i Centri di Servizio per il Volontariato devono svolgere, è anche quello di avvicinare volontari ed operatori sociali alle norme ed alla corretta gestione delle realtà associative.

**Alessandro Seminati** – Direttore CSVnet Lombardia

**Roberto Museo** – Direttore CSVnet

## LEGENDA

<b>CTS</b>	Decreto Legislativo (D.Lgs.) 3 luglio 2017, n. 117 “Codice del Terzo settore”
<b>CTS</b>	Codice del Terzo settore - Decreto Legislativo (D.Lgs.) 3 luglio 2017, n. 117
<b>ETS</b>	ente di Terzo settore
<b>ODV</b>	Organizzazione di Volontariato
<b>APS</b>	Associazione di Promozione Sociale
<b>ONLUS</b>	Organizzazione Non Lucrativa di Utilità Sociale
<b>ENC</b>	Ente non commerciale
<b>IS</b>	impresa Sociale
<b>ASD</b>	Associazione Sportiva Dilettantistica
<b>RUNTS</b>	Registro Unico Nazionale Terzo settore
<b>PA</b>	Pubblica Amministrazione
<b>C.C./c.c.</b>	Codice Civile
<b>TUIR/Tuir</b>	Testo Unico delle Imposte sui Redditi - Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) 22 dicembre 1986, n. 917
<b>IVA</b>	Imposta sul Valore Aggiunto
<b>Coni</b>	Comitato olimpico nazionale italiano

# 1

## Premessa

Come osservato dal Consiglio di Stato nel parere n. 00927 del 31.05.2017, con la Legge Delega di Riforma del Terzo settore (L. 106/2016) il legislatore ha posto l'obiettivo, da realizzarsi attraverso l'adozione di più decreti legislativi, di operare un riordino complessivo ed organico del sistema normativo di riferimento.

*“La scelta del Governo di limitarsi a creare soltanto un sotto-settore delle associazioni e fondazioni operanti nel Terzo settore avrà verosimilmente l'effetto di determinare un ulteriore svuotamento di contenuto normativo del Libro I del codice civile”.<sup>1</sup>*

In un contesto nel quale non tutti gli enti appartenenti al Terzo settore faranno parte dei nuovi Enti del Terzo settore (in acronimo

ETS), iscritti in una delle sezioni del Registro Unico Nazionale Terzo Settore (in acronimo RUNTS), va comunque evidenziato lo sforzo operato dal legislatore delegato di riunire, per mano del D.Lgs. n. 117/2017, in un unico Codice del Terzo settore molte delle realtà la cui disciplina codicistica è stata affidata in passato a discipline settoriali.

È con l'art. 4 comma 1 del citato decreto, che vengono individuate le seguenti categorie di ETS:

- Organizzazioni di volontariato (in acronimo ODV);
- Associazioni di promozione sociale (in acronimo APS);
- Enti filantropici;
- Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- Reti associative;
- Società di mutuo soccorso;

<sup>1</sup> Pag. 8, lett. b) del Parere Consiglio di Stato n. 00927 del 31 maggio 2017.

- Associazioni riconosciute e non riconosciute;
- Fondazioni;
- 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 di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel RUNTS.

Il medesimo articolo 4 prevede inoltre che agli enti religiosi civilmente riconosciuti si applicano le norme del Codice del Terzo settore limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, a condizione però che per tali attività ogni ente adottati un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca

le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13. Osservando, quindi, le realtà che faranno parte della nuova famiglia degli ETS si individuano sia soggetti cosiddetti "tipizzati" (organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali incluse le cooperative sociali, reti associative e società di mutuo soccorso), sia soggetti che andranno a collocarsi nella categoria residuale "altri enti del Terzo settore" presente nel RUNTS (si tratta delle associazioni riconosciute e non riconosciute, delle fondazioni e degli altri enti di carattere privato diversi dalle società).

## 2

### Il perimetro dei soggetti esclusi

Volendo quindi definire il perimetro dei soggetti esclusi dalla disciplina degli ETS è necessario operare una distinzione tra:

- a) soggetti che risultano normativamente esclusi dalla nuova disciplina applicabile agli ETS;
- b) soggetti potenzialmente iscrivibili nella categoria residuale del RUNTS che volontariamente decidono di non applicare la nuova disciplina applicabile agli ETS;
- c) soggetti non richiamati dal D.Lgs. 117/2017.

#### 2.1 I soggetti normativamente esclusi

Il comma 2 dell'art.4 del D.Lgs. 117/2017 fornisce una tassativa elencazione dei soggetti che per non potranno mai essere considerati ETS.

Si tratta di:

- Amministrazione pubbliche di cui art. 1 comma 2 D.Lgs. 165/2001;
- Formazioni e associazioni politiche;
- Sindacati;
- Associazioni professionali;
- Associazioni di rappresentanza di categorie economiche;
- Associazioni di datori di lavoro;
- Enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti soggetti.

In merito a quest'ultimi, sempre il citato comma 2 dell'art.4 individua alcune categorie di soggetti per le quali si determinano specifiche applicazioni in relazione anche alle rispettive discipline speciali. Si tratta di:

- soggetti operanti nel settore della protezione civile: sono organizzazioni di volontariato che svolgono l'attività di interesse generale prevista dalla lettera y) del comma 1 dell'art.5 D.Lgs. 117/17 e che applicano le disposizioni previste in tale decreto nel rispetto delle disposizioni in materia di protezione civile dettate dall'art. 1 comma 1 lettera d) della Legge 30/2017;
- corpi volontari dei vigili del fuoco delle Province autonome di Trento e di Bolzano e della Regione autonoma della Valle d'Aosta.

Sempre in riferimento alla categoria degli "Enti sottoposti a direzione e coordinamento o controllati dai suddetti soggetti" va evidenziata la modifica introdotta all'art. 4 comma 2 del

D.Lgs. 117/2017, ad opera della legge n. 12/2019 di conversione del DL 135/2018 che, all'art. 11-sexies recante "Disposizioni urgenti in materia di enti del Terzo settore", esclude dall'esclusione e quindi ricomprende nel novero dei nuovi ETS

*"le associazioni o fondazioni di diritto privato ex Ipab derivanti dai processi di trasformazione delle istituzioni pubbliche di assistenza o beneficenza, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 16 febbraio 1990, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 45 del 23 febbraio 1990, e del decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207". Ciò in quanto, precisa la disposizione citata, "la nomina da parte della pubblica amministrazione degli amministratori di tali enti si configura come mera designazione, intesa come espressione della rappresentanza della cittadinanza, e non si configura quindi mandato fiduciario con rappresentanza, sicché è sempre esclusa qualsiasi forma di controllo da parte di quest'ultima".*

## 2.2 I soggetti volontariamente esclusi

Si tratta di coloro che, pur potendo potenzialmente applicare le disposizioni contenute nel D.Lgs. 117/2017, in quanto presentano le caratteristiche di iscrivibilità nel RUNTS al fine di assumere la qualifica di ETS, decidono spontaneamente di rimanerne fuori.

Le ragioni di tale scelta possono essere essenzialmente riconducibili ad una valutazione di nuovi assetti organizzativi e degli adempimenti di natura sia gestionale sia amministrativa nonché pubblicitaria che la nuova disciplina degli ETS prevede a fronte di agevolazioni e/o opportunità che soprattutto le realtà di piccole e medie dimensioni potrebbero giudicare e valutare non interessanti. Vedremo che per tali realtà il regime fiscale applicabile al di fuori della riforma non si presenta particolarmente premiante, e ciò alla luce delle importanti modificazioni che lo stesso D.Lgs. 117/2017 ha apportato anche alla

disciplina prevista in generale per gli enti non commerciali. Nulla, quindi, rimarrà come prima, sia per coloro che entreranno a far parte della grande famiglia degli ETS, che per quanti decideranno di rimanerne esclusi.

## 2.3 I soggetti non menzionati

Vi sono poi quelle tipologie di enti che non risultano "menzionati" dalla Riforma.

È il caso, ad esempio, dei comitati, tipicamente costituiti per l'organizzazione di eventi ma anche per lo svolgimento di attività di soccorso e di beneficenza, o per la promozione di opere pubbliche, monumenti, esposizioni, mostre, ecc. Pur trattandosi di figure espressamente disciplinate dal libro I del Codice Civile agli articoli 39 e seguenti, le stesse non risultano espressamente ricondotte ad alcuna categoria tipica dei soggetti iscrivibili al RUNTS.

Se in linea teorica si potrebbe propendere per la loro inclusione

nella categoria residuale degli ETS quali “altri enti di carattere privato diversi dalle società” è altrettanto vero che il fatto di svolgere attività non sempre riconducibili a quelle ritenute dal legislatore di “interesse generale” fa propendere per la loro esclusione.

Sul punto sarà necessario attendere chiarimenti ufficiali.

# 3

## Le modifiche introdotte dalla Riforma

Per coloro, quindi, 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. Tralasciando normative speciali tuttora applicabili (come nel caso delle associazioni e società sportive dilettantistiche), vedremo che lo stesso D.Lgs. 117/2017 apporta modifiche rilevanti anche per chi resterà fuori dalla riforma.

### 3.1 Il tema della decorrenza

Con riferimento alla decorrenza

delle previsioni contenute nel D.Lgs. 117/2017 riguardanti i soggetti “esclusi” dalla riforma, l’Agenzia delle Entrate ha precisato, in occasione dell’incontro con la stampa specializzata tenuto nel mese di febbraio 2018 (TELEFISCO), e successivamente ribadito nel paragrafo 5.2 della circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, che

*“l’art. 148, comma 3, del TUIR, nella versione precedente, conserva efficacia fino a quando non inizieranno a essere applicabili le nuove disposizioni fiscali previste dal Titolo X del Codice del Terzo Settore (CTS)”<sup>1</sup>*

e che

*“anteriormente alla piena operatività del CTS, tutte*

<sup>1</sup> Comma 2 art. 104 del CTS “Le disposizioni del titolo X, salvo quanto previsto dal comma 1, si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all’autorizzazione della Commissione europea di cui all’articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro”.

*le associazioni culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, ivi comprese quelle che non diventeranno ETS, potranno continuare a fruire della decommercializzazione prevista dall'art. 148, comma 3, del TUIR, sempre che siano in possesso dei requisiti attualmente previsti".*

Viene quindi confermato che le modifiche, principalmente contenute negli articoli 89 e 102 del D.Lgs. 117/2017, troveranno applicazione solo nel momento in cui anche la riforma degli ETS entrerà definitivamente in vigore.

### 3.2 Il contenuto delle modifiche

Entriamo ora nel merito delle modifiche normative recate dagli articoli 89 e 102 del CTS che interessano sostanzialmente coloro che resteranno fuori dalla Riforma del Terzo settore e quindi non assumeranno la qualifica di ETS:

- non potranno applicare in toto la decommercializzazione disposta dal comma 3 dell'art. 148 del TUIR (stante l'esplicita

previsione contenuta nel comma 1 lettera a) dell'art.89 D.Lgs. 117/2017);

- non potranno applicare in nessun caso il regime forfettario previsto dalla Legge n. 398 del 1991 (in quanto non rientranti nella previsione soggettiva recata dalla medesima legge).

Con riferimento all'applicazione dell'agevolazione di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR si osserva come tale disposizione sia stata interessata nel 2019 da due interventi normativi che hanno stabilito quanto segue:

- con la Legge di Bilancio 2019 (comma 1022 art. 1 L. 145/2018) il legislatore ha ricompreso nel dettato dell'art. 148 c.3 del Tuir anche "le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse"
- con il successivo D.L. 34/2019, convertito nella legge 58/2019, all'art. 14, si è provveduto a

"ripristinare" l'originaria formulazione dell'art. 148 c.3 nella versione ante modifiche d.lgs. 117/2017 e, successivamente, a reintegrare l'art.89 c.4 del d.lgs. 117/2017 con la modifica apportata

dalla precedente legge di bilancio 2019.

Preso atto dei citati interventi normativi, andiamo quindi a sintetizzare le modifiche nello schema riepilogativo che segue.

	RIFERIMENTO	MODIFICA
1	<p><b>Art. 89 comma 4 D.Lgs. 117/2017</b></p> <p>(come modificato dal Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58)</p>	<p>All'articolo 148, comma 3 del TUIR (DPR n. 917/86) le parole: "Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, <u>assistenziali</u>, <u>culturali</u>, sportive dilettantistiche, di <u>promozione sociale</u> e di <u>formazione extra-scolastica della persona</u>, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, non si considerano commerciali"</p> <p><b>sono sostituite dalle seguenti:</b></p> <p>"Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, non si considerano commerciali".</p>
2	<p><b>Art. 102 comma 2 lett. e), f), g) D.Lgs. 117/2017</b></p>	<p>Sono altresì abrogate le seguenti disposizioni a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2 (vedi nota 2):</p> <p>e) l'articolo 9-bis del D.L. n. 417/91, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 66/92;</p> <p>f) l'articolo 2, comma 31, della L. n. 350/2003;</p> <p>g) gli articoli 20 e 21 della L. n. 383/2000;</p>

Con riferimento alla **prima modifica**, relativa alla decommercializzazione dei proventi commerciali contenuta nel comma 3 art. 148 TUIR, il testo originario del D.Lgs. 117/2017 elimina dall'ambito applicativo dell'agevolazione le seguenti tipologie di associazioni:

- culturali
- di formazione extra-scolastica della persona
- di promozione sociale

Se con riferimento a tale ultima categoria l'esclusione appare "automatica" (in quanto le APS entreranno di diritto nella categoria degli ETS cosiddetti "tipizzati") ben più delicata appare la modifica per le altre tipologie di associazioni sopra elencate. Si tratta, infatti, proprio di quegli enti che, per evitare di vedersi riqualificare come soggetti "commerciali" in virtù del venir meno della descritta agevolazione e della possibile applicazione della previsione di perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'art. 149 del TUIR, si troveranno a dover

valutare con estrema attenzione la possibilità di migrare nel RUNTS per assumere la qualifica di ETS, laddove svolgano una o più delle attività di interesse generale previste dall'art. 5 D.Lgs. 117/2017.

Con riferimento invece alla **seconda modifica**, riguardante l'applicazione del regime forfettario di cui alla Legge n. 398 del 1991, viene ristretto l'ambito soggettivo di applicazione per riportarlo alla sua versione originaria: il comparto sportivo dilettantistico. Verranno quindi abrogate tutte le disposizioni normative successive alla Legge 398/1991 che nel tempo avevano esteso tale regime a:

- associazioni senza fine di lucro
- associazioni pro loco
- associazioni bandistiche e cori
- associazioni amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro

Di fatto, tali soggetti, a parte la "naturale" irrilevanza degli introiti non aventi rilevanza fiscale (quali

le quote associative, i contributi a fondo perduto, le erogazioni liberali, ecc.), non avranno più

sostanziali agevolazioni sotto il profilo reddituale.

## DISSALLINEAMENTO CON LA DISCIPLINA IVA

Più articolato è il discorso relativo all'IVA e in particolare al contenuto dell'art. 4 commi 4 e seguenti del DPR 633/1972, comparto nel quale il legislatore delegato non interviene con riferimento alle previsioni applicabili ai soggetti esclusi dalla Riforma del Terzo settore, creando in tal modo un pericoloso disallineamento con quanto previsto ai fini reddituali.

# 4

## Le norme fiscali applicabili

Pur tenendo conto delle richiamate modifiche, sotto il profilo reddituale i soggetti che resteranno “esclusi” dal CTS, potranno continuare a fare affidamento sull’attuale impianto normativo che risale al D.Lgs. 460/1997:

- sotto il profilo reddituale, negli articoli che vanno da 143 a 149 del TUIR;
- sotto il profilo IVA, nell’art.4 del DPR 633/1972.

### 4.1 Le disposizioni contenute nel TUIR

Tra gli articoli presenti nel capo III del Titolo II del TUIR (articoli da 143 a 149) le previsioni che contengono le agevolazioni più significative sono certamente quelle contenute nell’art. 143 in tema di reddito complessivo per

tutti gli enti non commerciali, e in particolare quanto determinato dal comma 3 in merito alle previsioni riguardanti le raccolte pubbliche di fondi (lettera a) e alla lettera b) i contributi pubblici, e nell’art. 148 dedicato agli enti non commerciali di tipo associativo.

#### 4.1.1 Art. 143 TUIR: la raccolta pubblica di fondi

Per l’ente non commerciale, ai sensi della lettera c) del comma 1 dell’articolo 143, si prevede, in sostanza, la possibilità di raccogliere pubblicamente fondi allo scopo di reperire ulteriori risorse finanziarie per meglio sostenere l’attività svolta. Il beneficio della non tassabilità dovrebbe competere, peraltro, indipendentemente dalla destinazione di tali fondi e dal loro utilizzo nelle attività dell’ente.

Le regole per la decommercializzazione della raccolta fondi

- deve essere pubblica, con ciò intendendosi che si deve rivolgere a una massa indistinta di soggetti;
- deve essere occasionale;
- può avvenire anche mediante l’offerta ai sovventori di beni, purché di modico valore, o servizi;
- deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

A titolo di esempio, si pensi alle vendite di piante o di frutti organizzate nelle piazze italiane dal WWF o dalle diverse associazioni per la ricerca su determinate malattie; si pensi ancora alla possibilità, offerta all’associazione sportiva della squadra di calcio del paese, di poter raccogliere sovvenzioni regalando un gagliardetto, una sciarpa o un distintivo della squadra, collocandosi tale iniziativa, ad esempio, nell’ambito delle celebrazioni del patrono. La previsione contenuta nell’art.

143 TUIR si è resa necessaria allo scopo di non far concorrere alla determinazione del reddito complessivo dell’ente le entrate da questo conseguite mediante la raccolta pubblica di fondi, in sostanza elargizioni liberali alle quali non è correlata alcuna controprestazione. In particolare, tale attività non viene considerata come commerciale, anche se esiste un rapporto di scambio (sovvenzione contro cessione o prestazione), rapporto tuttavia imperfetto in quanto il bene ceduto a fronte della sovvenzione deve essere di valore limitato e tale da non generare l’ipotesi di un rapporto equilibrato tra valore della prestazione eseguita dall’ente e valore della sovvenzione da questo ricevuta. L’attività, per non generare reddito imponibile, deve comunque avere il requisito della occasionalità; viene quindi disposta la sottrazione di un ulteriore elemento, quello dell’abitudine, caratteristico delle attività imprenditoriali. Ulteriore requisito: la raccolta pubblica di fondi deve avvenire

esclusivamente in occasione di manifestazioni in cui l'ente porta a conoscenza del pubblico la propria attività (celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione). Questo elemento rafforza il requisito di pubblicità – intesa come attività rivolta a un pubblico indistinto – della raccolta. Il comma 2 dell'articolo 2 del D.Lgs. 460/1997, ancora, amplia l'esenzione dell'attività di raccolta pubblica di fondi anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto oltre che ai fini di ogni altro tributo.

Da ultimo va evidenziato che, dal punto di vista contabile, l'art. 20 DPR 600/1973 (così come modificato a suo tempo dall'art. 8 comma 1 D.Lgs. 460/1997) impone all'ente che ha svolto attività di raccolta pubblica di fondi - e che intende fruire della decommercializzazione dei proventi conseguiti in occasione di tali eventi - l'obbligo di redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito rendiconto di tale specifica attività, indipendente dal rendiconto economico e finanziario annuale.

#### **4.1.2 Art. 143 TUIR: i contributi pubblici in convenzione**

La lettera b) del comma 3 dell'articolo 143 del TUIR si occupa dei contributi erogati agli enti non commerciali da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento di attività convenzionate.

L'esenzione, che a differenza di quanto accade per la raccolta pubblica di fondi vale solamente ai fini delle imposte sui redditi, è subordinata alle seguenti condizioni:

- l'attività deve avere finalità sociali;
- l'attività deve essere conforme alle finalità istituzionali dell'ente.

Il fine sociale delle attività svolte (generalmente, si tratta di prestazioni di servizi sociali) giustifica ulteriormente il trattamento agevolativo concesso dalla norma. La finalità sociale dovrebbe essere già implicita nel fatto che si tratta di attività di interesse pubblico. Le attività convenzionate devono essere "conformi" agli scopi istituzionali di carattere sociale. Deve, cioè, trattarsi

dell'attività "principale" (non, quindi, di attività strumentali o accessorie) che costituisce la stessa ragione di esistenza dell'ente. Lo stretto legame tra mezzi e fini è ulteriore garanzia che i finanziamenti pubblici concessi raggiungano le finalità statutarie previste, e giustifichino, quindi, un trattamento fiscale privilegiato. Questi contributi possono assumere sia la veste di corrispettivo specifico, cioè corrisposto a fronte di precise prestazioni, sia la veste di contributo a fondo perduto. In sede di Telefisco del gennaio 1998 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che nessuno dei due tipi di erogazione (contributi a fondo perduto e contributi aventi natura di corrispettivo) costituisce reddito e, pertanto, non devono essere assoggettati a imposizione. Tale assunto è ribadito dalla circolare n. 188/E/1998, nella risposta n. 1 sezione "Altri quesiti".

#### **4.1.3 Art. 148 TUIR: la disciplina degli enti di tipo associativo**

L'art. 148 TUIR reca la disciplina degli "enti non commerciali di

tipo associativo", i quali sono destinatari di uno speciale regime tributario di favore sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. In merito al trattamento da riservare a questi enti l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- in materia di imposte sui redditi si applicano agli enti associativi le disposizioni agevolate dettate dall'art. 143 TUIR, ivi comprese quelle concernenti l'intassabilità della occasionale raccolta di fondi e dei contributi pubblici corrisposti per attività svolte in regime di convenzione o di accreditamento; trovano, altresì, applicazione nei confronti di tali enti le norme recate dagli articoli 144, 145 e 146 del TUIR;
- in materia di obblighi contabili, agli enti non commerciali di tipo associativo si applicano le disposizioni dell'art. 20 DPR 600/1973.

## → **Commi 1 e 2**

### **Regola generale ed eccezioni**

Il **comma 1** dell'art. 148 introduce una regola generale che sancisce l'esclusione dall'ambito della commercialità dell'attività svolta da associazioni, consorzi ed altri enti associativi nei confronti degli associati o partecipanti, sempre che la stessa sia esercitata in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di una specifica corrispettività, e **la conseguente intassabilità delle somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi.**

Il **comma 2** dello stesso art. 148 conferma la natura commerciale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese, ancorché in conformità alle finalità istituzionali, agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Le quote differenziate costituiscono in sostanza il

corrispettivo dovuto in base ad un rapporto sinallagmatico instaurato tra soci ed ente. I corrispettivi specifici resi per cessioni di beni e prestazioni di servizi ad associati o partecipanti si considerano componenti del reddito d'impresa o redditi diversi, secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o occasionalità. È bene precisare che l'attività "esterna" degli enti associativi, quella cioè resa da tali enti nei confronti dei terzi, continua a restare, di regola, fuori dalla sfera di applicazione dell'art. 148 del TUIR e, quindi, sempre rilevante ai fini fiscali.

## → **Comma 3**

### **Casi di non commercialità**

Il comma 3 dell'art. 148 introduce, in parziale deroga alla disposizione contenuta nel precedente secondo comma, delle ipotesi di attività decommercializzate con riferimento a particolari tipologie di enti associativi. Si tratta, in particolare, a seguito delle già richiamate modifiche introdotte dall'art. 89 del D.Lgs. 117/2017, di:

- associazioni politiche;
- associazioni sindacali e di categoria;
- associazioni religiose;
- associazioni assistenziali;
- associazioni sportive dilettantistiche;

Le attività poste in essere da tali associazioni non rivestono, quindi, carattere commerciale qualora siano svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, ancorché verso pagamento di corrispettivi specifici.

Tale regime agevolato, pertanto, si rende applicabile qualora sussistano congiuntamente i seguenti tre presupposti:

- 1.** le attività agevolate devono essere effettuate da particolari tipologie di associazioni;
- 2.** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese agli associati;
- 3.** le stesse attività devono essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

Con riferimento alla qualificazione dell'ente, quale associazione riconducibile in una specifica tipologia indicata nel comma 3 dell'art. 148 del TUIR, **la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 467 del 19 novembre 1992** ha affermato che non è sufficiente per l'ente auto-qualificarsi associazione (politica, sindacale, sportiva, religiosa, culturale, ecc.) sulla sola base della definizione contenuta nello statuto; è, quindi, necessario operare una valutazione della reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, alla stregua di obiettivi criteri desumibili dall'insieme che qualificano nell'ordinamento le finalità politiche, sportive, sindacali, di categoria, religiose, ecc. Medesimo concetto della verifica della natura e della caratteristica dell'ente, è stato ripreso dalla Circolare del 12 maggio 1998 n. 124 del Ministero delle Finanze, poiché la riconducibilità di un ente in una delle tipologie associative indicate nel comma 3 dell'art. 148 comporta la possibilità di fruire di un trattamento tributario di

favore.

Con riferimento ai destinatari delle attività agevolate la norma precisa che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali. Quale ultimo requisito richiesto per poter godere dei benefici fiscali previsti dal terzo comma dell'art. 148, le attività devono essere svolte "in diretta attuazione degli scopi istituzionali". Tale verifica deve essere compiuta, sempre secondo la C.M. n. 124/1998, seguendo le indicazioni fornite dalla citata sentenza n. 467/1992 della Corte Costituzionale e, quindi, alla stregua di criteri obiettivamente riscontrabili e non sulla base di un'autoqualificazione risultante dalle sole indicazioni statutarie. L'ultimo periodo del terzo comma dell'art. 148 in commento esclude

dalla commercialità le cessioni di pubblicazioni cedute anche a terzi al verificarsi delle seguenti condizioni:

- a) devono essere effettuate da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali e sportive dilettantistiche;
- b) devono essere effettuate prevalentemente agli associati, anche se a titolo gratuito.

#### → **Comma 4** **Presunzioni di commercialità**

Il comma 4 dell'art. 148 introduce una presunzione di commercialità per le seguenti prestazioni, ancorché le stesse siano rese dall'ente di tipo associativo nei confronti dei propri associati. Le attività oggettivamente commerciali

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;

- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

#### → **Commi 5, 6 e 7** **Eccezioni alla presunzione di commercialità**

Le disposizioni contenute nei commi 5, 6 e 7 dell'art. 148 introducono ulteriori deroghe rispetto a quanto previsto nei commi precedenti con riferimento solo ad alcune specifiche tipologie di associazioni.

Relativamente al comma 5 deve osservarsi che in virtù della inclusione delle associazioni di promozione sociale nella categoria degli ETS "tipizzati", tale disposizione deve intendersi sostanzialmente inefficace nonostante il D.Lgs. 117/2017 nulla disponga in merito.

Peraltro, con riferimento alle APS, tale agevolazione risulta sostanzialmente duplicata (seppur con qualche lieve modifica) dalla previsione contenuta nel comma 4 dell'art. 85 del Codice Terzo Settore.

Con riferimento all'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (commerciale per presunzione in base alla disposizione contenuta nel comma 4 dell'art. 148) viene prevista la non commercialità in caso di svolgimento da parte di (per le APS valgono le medesime considerazioni in precedenza esposte):

- associazioni politiche, sindacali, di categoria,
- associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese,

alle seguenti condizioni:

- a) destinatari siano gli iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo

o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e i tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;

b) si tratti di attività strettamente complementari a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Tale ultima condizione comporta la necessità di verificare in concreto che l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sia funzionale alla completa realizzazione degli scopi istituzionali (ad esempio, viaggio e soggiorno organizzati per gli iscritti o associati in occasione di un congresso nazionale o meeting internazionale).

### → **Comma 8** **Vincoli statutari**

Tutte le agevolazioni prescritte dai precedenti commi 3, 5, 6 e 7 a favore delle succitate associazioni possono essere godute solo se:

- l'atto costitutivo o lo statuto sono redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o

registrata;

- l'atto costitutivo o lo statuto prevedono specifiche clausole dirette a garantire la non lucratività dell'associazione e ad evitare fenomeni elusivi.

### **Le clausole da inserire nello statuto:**

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della Legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività

del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

- d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le

associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

- f) intramissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Va osservato come la norma preveda l'inserimento negli statuti delle citate clausole al solo fine di permettere la fruizione delle agevolazioni recate dai commi 3, 5, 6 e 7 del citato art. 148 TUIR. Detto requisiti, pertanto, non rappresentano la necessaria condizione per consentire, ad esempio, l'applicazione della disposizione di cui al comma 1 dell'art. 148, relativa alla non imponibilità delle quote associative.

## → Comma 9 Inapplicabilità clausole statutarie

Tale disposizione precisa che le clausole riportate sotto le lettere c) ed e) del comma 8 dell'art. 148 TUIR, relative alla disciplina del rapporto associativo e alla libera eleggibilità degli organi amministrativi, non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

## 4.2 Le previsioni contenute nel DPR 633/1972

Se il D.Lgs. 117/2017 apporta rilevanti modifiche alla disciplina degli enti associativi sotto il profilo delle imposte sul reddito, nessuna previsione è contenuta nelle corrispondenti norme contenute nel decreto Iva. La norma di riferimento è il comma 4 dell'art. 4 DPR 633/72 che, fino all'avvento delle citate modifiche apportate dalla Riforma, presentava un contenuto sostanzialmente analogo a quello dell'articolo 148 del TUIR ma che, a seguito delle citate modifiche, si presenterà con un ambito soggettivo di applicazione assai differente. Si riporta di seguito una tabella dalla quale si può riscontrare il citato disallineamento tra le previsioni contenute nell'art. 148 del TUIR e nell'art.4 del DPR 633/1972.

IVA: enti esclusi	IRES: enti esclusi (modificato da art. 89, c. 4 del CTS)
associazioni politiche	associazioni politiche
associazioni sindacali	associazioni sindacali
associazioni di categoria	associazioni di categoria
associazioni religiose	associazioni religiose
associazioni assistenziali	associazioni assistenziali
associazioni culturali	
associazioni sportive dilettantistiche	associazioni sportive dilettantistiche
associazioni di promozione sociale	
associazioni di formazione extra-scolastica della persona	

Se con riferimento alle associazioni di promozione sociale, in quanto ETS “tipizzate”, detta previsione risulta apparentemente in conflitto con l'attuale impianto normativo previsto dagli artt. 85 e 86 del D.Lgs. 117/2017, per le associazioni escluse dall'ambito applicativo dell'art. 148 comma 3 TUIR (culturali e di formazione extra-scolastica della persona) detta

previsione risulta certamente applicabile. Ciò significa che anche per questi soggetti i proventi conseguiti nell'esercizio di dette attività commerciali rese in conformità alle finalità istituzionali risulteranno decommercializzati ai fini IVA, pur mantenendo connotazione commerciale sotto il profilo IRES.

## 4.3 Il regime forfettario ex art. 145 TUIR

L'impossibilità di applicare le più favorevoli disposizioni contemplate dalla Legge 398 del 1991, per quanti resteranno esclusi dalla Riforma del Terzo settore (ad eccezione, come detto delle realtà sportive dilettantistiche), farà riacquisire nuova linfa al regime forfettario previsto dall'art. 145 del TUIR, ad oggi poco utilizzato dagli enti non commerciali proprio per la sua evidente "inferiorità", in termini di semplificazioni e agevolazioni, rispetto al citato regime 398.

Detto regime, esplicitamente escluso per gli ETS in virtù della disposizione contenuta nel comma 3 dell'art.89 del D.Lgs. 117/2017 (ad eccezione degli enti religiosi civilmente riconosciuti per le attività diverse da quelle di interesse generale), resta quindi l'unica alternativa possibile ai regimi ordinari di contabilità (ordinaria e semplificata) per la gestione dei proventi commerciali conseguiti dagli enti che non entreranno a far parte della nuova

famiglia degli ETS. L'art. 145 del TUIR prevede un regime forfettario per la determinazione del reddito d'impresa applicabile a tutti gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata di cui all'art. 18 del DPR 600/1973. Va, tuttavia, rilevato come ai fini IVA non sia previsto un parallelo regime di imposizione semplificata e quindi per la determinazione di tale imposta rimangono applicabili i criteri generali previsti dal DPR 633/1972 in relazione alle specifiche attività esercitate.

Il meccanismo di tale regime forfettario prevede l'applicazione di coefficienti di redditività all'ammontare dei ricavi (art. 85 TUIR) conseguiti nell'esercizio di attività commerciali (includendovi, quindi, tutte le attività commerciali eventualmente esercitate ed escludendo eventuali proventi derivanti dall'attività istituzionale).

Tali coefficienti di redditività sono determinati in misura differente

in funzione sia del tipo di attività che degli scaglioni di ricavi.

TIPO ATTIVITÀ	SCAGLIONI DI RICAVI	COEFFICIENTE REDDITIVITÀ
PRESTAZIONI DI SERVIZI	FINO A € 15.493,71	15%
	OLTRE € 15.493,71 E FINO A € 309.874,14	25%
ALTRE ATTIVITÀ	FINO A € 25.822,84	10%
	OLTRE € 25.822,84 E FINO A € 516.456,90	15%

Al reddito così determinato applicando i coefficienti di redditività, va aggiunto l'ammontare dei seguenti componenti positivi del reddito d'impresa disciplinati dal TUIR:

- art. 86 (plusvalenze);
- art. 88 (sopravvenienze attive);
- art. 89 (dividendi e interessi);
- art. 90 (proventi immobiliari).

Dopo aver descritto in funzionamento del regime, andiamo ad analizzare le regole che lo contraddistinguono.

### 4.3.1 Esercizio di più attività

Nel caso di esercizio contemporaneo di attività di prestazioni di servizi e di altre attività, il secondo comma dell'art. 145 del TUIR prevede l'applicazione del coefficiente stabilito per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

### 4.3.2 Fuoriuscita dal regime

Tale regime forfetario di determinazione del reddito, inoltre, può trovare applicazione fino a quando non vengono superati i limiti indicati in precedenza. Pertanto, come precisato dalla C.M. n. 124/E del 12 maggio 1998, nel caso che i previsti limiti di ricavi risultino superati alla chiusura del periodo d'imposta, tale regime non potrà trovare applicazione nemmeno per il periodo in cui tali limiti vengono superati.

### 4.3.3 Opzione con vincolo triennale

Tutti gli enti non commerciali possono liberamente decidere di applicare il regime forfetario sopra descritto, tuttavia, nel momento in cui tale scelta viene esercitata per la prima volta, la stessa vincola l'ente non commerciale al mantenimento del regime forfetario per almeno un triennio (fatta salva ovviamente la fuoriuscita dal regime forfetario per superamento dei limiti previsti). Relativamente alle modalità di esercizio di tale opzione, i riferimenti contenuti

nell'art. 145 del TUIR devono ritenersi superati in virtù delle disposizioni contenute nel DPR 442/1997 che ha innovato la disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sui redditi. Come precisato dalla C.M. n. 124/E/1998, infatti, anche se il predetto regolamento fa esplicito riferimento alle opzioni o revoche "di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili" deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei "comportamenti concludenti del contribuente" trovi applicazione anche ai fini della determinazione forfetaria del reddito. Peraltro, prosegue il documento di prassi, poiché il comportamento concludente correlato all'applicazione del regime forfetario di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti del contribuente si ritiene non necessaria la comunicazione dell'opzione prevista dall'art. 2 del DPR n. 442 del 1997.

### 4.3.4 Semplificazione degli adempimenti

Sotto il profilo della semplificazione contabile degli adempimenti, l'art. 20 del DPR n. 600 del 1973, intitolato "Scritture contabili degli enti non commerciali", al comma 3 precisa che

*"Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'art. 109-bis del TUIR (dal 2004 rinumerato nell'art. 145), che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni (pari a 15.493,71 euro), relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni (pari a 25.822,84 euro) negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all'articolo 18, secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'articolo 3 della Legge n. 662 del 1996".*

Ed è proprio in relazione a tale ultimo richiamo normativo che sono dubbi in merito alla sua concreta applicazione posto che, con decorrenza 1° gennaio 2008, l'art. 1 comma 116 della Legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria per l'anno 2008) ha abrogato le previsioni contenute nell'art.

3, commi da 165 a 170, della Legge n. 662 del 1996 (cosiddetto regime dei contribuenti super semplificati) in favore della nuova disciplina dei "contribuenti minimi". Con la **Risoluzione 58/E del 24 giugno 2010** l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che l'abrogazione del regime speciale previsto dalla Legge 662/96 non produca effetti in ordine agli adempimenti contabili cui sono tenuti gli enti non commerciali di cui all'art. 20 c. 1 del DPR n. 600/73 posto che con il richiamo "...alle disposizioni di cui al comma 116 dell'articolo 3 della Legge 23 dicembre 1996, n. 662", il legislatore ha inteso individuare solamente le modalità con le quali gli enti non commerciali che determinano il reddito in misura forfetaria sono tenuti ad adempiere agli obblighi contabili. Anche dopo l'abrogazione del regime "supersemplificato" introdotto nel 1996, dunque, sopravvivono per gli enti non commerciali le agevolazioni applicabili a coloro che applicano il regime forfetario di cui all'art. 145 del TUIR.

## LE SEMPLIFICAZIONI ANCORA IN VIGORE

<b>Operazioni attive</b>	annotazione dell'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini Iva ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni.
<b>Operazioni passive</b>	annotazione entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'Iva dell'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni, indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art. 25 del DPR n. 633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato (Circolare Ministeriale n. 10/E del 17 gennaio 1997).
<b>Conservazione</b>	conservazione, ai sensi dell'art. 22 del DPR n. 600 del 1973, della documentazione degli altri costi di cui si intenda effettuare la deduzione ai fini delle imposte sui redditi.

# 5

## Conclusioni

L'impossibilità di applicare il regime forfettario di cui alla Legge 398/1991 in relazione ai proventi oggettivamente commerciali (ad eccezione delle sole realtà sportive dilettantistiche), unitamente all'impossibilità di applicare la decommercializzazione dei proventi commerciali per le attività rese in conformità alle attività istituzionali (parliamo delle associazioni culturali e di formazione extra-scolastica della persona), porterà i soggetti esclusi dalla Riforma a dover effettuare serie valutazioni sul loro futuro inquadramento.

Se per i soggetti normativamente esclusi dalla grande famiglia degli ETS si porrà il tema di "organizzare" al meglio le proprie attività in conseguenza del mutato scenario normativo, per quanti sono nella possibilità di decidere

per l'inclusione o meno nel Registro Unico Nazionale del Terzo settore, si pone il delicato tema del confronto delle due discipline potenzialmente applicabili: quella descritta nella presente guida, in alternativa alla disciplina prevista per coloro che potranno fregiarsi della qualifica di Enti del Terzo settore.

In detta ultima valutazione, gioca certamente un ruolo rilevante, la corretta applicazione delle agevolazioni previste ai fini IVA, aspetto che il D.Lgs. 117/2017 anche dopo il decreto correttivo (D.Lgs. 105/2018) affronta in modo decisamente insufficiente.

Occorre, infine, ricordare come l'art. 5-sexies del D.L. n. 148/2017 abbia fornito una interpretazione autentica delle disposizioni contenute nell'art. 104 D.Lgs. 117/2017 in tema di decorrenza, al fine di stabilire che le abrogazioni

e/o modifiche apportate dal decreto di Riforma vanno correlate senza soluzione di continuità all'efficacia delle norme destinate a sostituirle. Ciò significa che le modifiche in precedenza descritte produrranno la loro efficacia solo nel momento in cui la Riforma diverrà pienamente operativa. Fino a quel momento gli enti potranno applicare le disposizioni contenute nel l'art. 148 del TUIR senza tenere conto delle "penalizzazioni" introdotte con il citato D.Lgs. 117/2017.

# CSV

## Centri di servizio per il volontariato

I Csv sono stati istituiti con la Legge quadro sul volontariato 266/1991 (oggi abrogata) come soggetti "a disposizione delle organizzazioni di volontariato (Odv) e da queste gestiti al fine di sostenerne e qualificarne l'attività". Operano dal 1997 e hanno completato la loro diffusione sul territorio nazionale nel 2001.

La funzione dei Csv è stata confermata e ampliata dal Codice del terzo settore (artt. 61-66), che assegna loro il compito di "organizzare, gestire ed erogare servizi di supporto tecnico, formativo ed informativo per promuovere e rafforzare la presenza e il ruolo dei volontari negli enti del terzo settore (...) con particolare riguardo alle organizzazioni di volontariato".

Lo stesso Codice ha posto i Csv sotto l'autorità dell'Organismo nazionale di controllo (Onc), una fondazione di diritto privato sottoposta alla vigilanza del ministero del Lavoro e delle Politiche sociali. In particolare, l'Onc amministra il Fondo unico nazionale (Fun) destinato alle attività dei Csv. Il Fun è costituito da risorse delle fondazioni di origine bancaria che annualmente vi destinano un quindicesimo dei loro utili più eventuali integrazioni richieste dall'Onc alle fondazioni stesse, le quali usufruiscono di un credito di imposta riconosciuto dallo Stato.

# 9



In collaborazione con



**CSVnet LOMBARDIA**  
Piazza Castello 3 • Milano  
tel. +39 366 6633463  
[segreteria@csvlombardia.it](mailto:segreteria@csvlombardia.it)

---