



# **IL REGIME FISCALE TRANSITORIO DEGLI ETS E L'AUTORIZZAZIONE UE**

**GABRIELE SEPIO**



2

# IL REGIME FISCALE DEGLI ETS

## LA FISCALITÀ DEL TERZO SETTORE

Con la riforma nasce un nuovo sistema fiscale del terzo settore con alcune caratteristiche:

- superamento del groviglio normativo e delle norme settoriali
- Inquadramento fiscale degli enti del terzo settore oltre la definizione di non commercialità del TUIR

Il modello fiscale del terzo settore implica dunque qualche chiarimento definitorio per iniziare a districarsi nel nuovo modello terzo settore.

1. Enti non commerciali
2. Enti non profit
3. Enti del terzo settore ( commerciali, non commerciali e imprese sociali)

# I regimi fiscali

Per quanto concerne il riordino delle norme di carattere tributario il Codice del Terzo settore (CTS) :

- ❖ detta criteri uniformi per individuare la «commercialità» o non «commercialità» sotto il profilo fiscale degli ETS in virtù delle attività svolte;
- ❖ prevede regimi forfetari agevolati per la tassazione dei redditi di impresa prodotti dagli ETS non commerciali;
- ❖ introduce incentivi fiscali volti a sostenere gli ETS (i.e. detrazioni/deduzioni per erogazioni liberali, social bonus)

# Efficacia delle norme fiscali già in vigore

I decreti di Riforma prevedono tempistiche differenziate per l'efficacia delle disposizioni di carattere tributario:

In particolare sono già entrate in vigore il 1° gennaio 2018 le seguenti misure:

- ❖ Social bonus (art. 81);
- ❖ Agevolazioni imposte indirette e tributi locali (art. 82);
- ❖ Disciplina erogazioni liberali (art. 83);
- ❖ L'esenzione IRES per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di ODV APS.

Nella fase transitoria (dal 1° gennaio 2018 all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore) tali disposizioni sono applicabili solo ad ONLUS, ODV e APS. A regime le disposizioni troveranno applicazione anche a tutti gli enti che decidano di accedere al RUNTS assumendo la qualifica di ETS.

## FISCALITÀ DEL TERZO SETTORE E REGIME TRANSITORIO

- Con riferimento alla **fiscalità diretta degli ETS** è prevista l'entrata in vigore delle disposizioni del titolo X dl codice del terzo settore a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione UE
- Il titolo X del codice del terzo settore è il perno intorno a cui ruota la fiscalità degli enti e comprende
- Art. 79: criteri di classificazione attività commerciali e non commerciali
- Artt. 80, 84, 85, 86: Regimi speciali e forfettari
- Stessa indicazione per la **fiscalità delle imprese sociali** prevista all'articolo 18 del dlgs 112 72017 con differenziazione ai fini della entrata in vigore tra le imposte dirette ( dal periodo successivo al vaglio UE) e gli incentivi fiscali sulla capitalizzazione (dal ricevimento dell'autorizzazione UE)

## Quali le disposizioni sottoposte al vaglio UE?

In particolare, al fine di assicurare la compatibilità con le regole in materia di aiuti di Stato, alcune misure introdotte con il D.Lgs. 117/2017 sono sottoposte alla autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 101, comma 10 del medesimo D. Lgs. 117/2017.

Si tratta nello specifico delle seguenti disposizioni:

- **Art 77** in materia di titoli di solidarietà;
- **Art. 79, comma 2 bis** in materia di non commercialità delle attività di interesse generale svolte dagli ETS;
- **Art. 80** che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa degli ETS non commerciali;
- **Art. 86** che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale

Al contempo, allo stesso meccanismo di autorizzazione risulta subordinata l'entrata in vigore dell'**articolo 18 del d.lgs. 112/2017 (sulla disciplina fiscale delle imprese sociali)**, contenente il nuovo regime di «detassazione» degli utili reinvestiti nell'attività d'interesse generale e le agevolazioni per gli investitori.

## Perché la richiesta di autorizzazione UE sui nuovi regimi fiscali degli Enti del Terzo settore?

La richiesta all'Europa nasce da una consapevolezza: **il mercato e le regole del mercato non possono subire deroghe neanche se gli enti non perseguono finalità lucrativa.**

Tale circostanza è stata più volte ribadita sia dalla Commissione UE che dalla Corte di Giustizia nell'ambito delle diverse procedure di infrazione con le quali sono state censurate norme agevolative rivolte ad enti *non profit*.

L'assoggettamento al vaglio preventivo dell'Unione Europea di alcune delle nuove disposizioni fiscali introdotte dal Titolo X del CTS e dall'articolo 18 del D.lgs. 112/2017 risulta una **scelta operata nell'ottica**

- **di garantire la coerenza della normativa domestica con il diritto UE**
- **Superare la precarietà fiscale degli enti non profit ( vedi procedure di infrazione)**

## **La nozione di «attività economica»: criterio fondamentale per valutare la legittimità delle disposizioni agevolative**

Sul tema della compatibilità delle nuove disposizioni agevolative per gli ETS con il diritto UE, occorre in primo luogo considerare che l'ordinamento UE non conosce le nozioni di attività «commerciale» e «non commerciale», bensì ha fatto proprio il criterio diverso (e più ampio) dell'**economicità dell'attività**.

In tale contesto, occorre considerare che l'**inquadramento di un'attività quale commerciale**, non è di per sé sufficiente ai fini del vaglio sul punto della compatibilità della normativa domestica con quella eurounitaria, ma rappresenta, al più, un **effetto dell'economicità della stessa**.

Ciò in quanto la nozione di «attività economica» attrae a sé, in via di principio, **«qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato»** (C-118/85, *Commissione/Italia*; C-35/96, *Commissione/Italia*; C-180/98, *Pavlov e a.*).

Com'è evidente l'elemento cardine di tale definizione si rinviene nell'attitudine dell'attività ad **incidere sulla concorrenza e sul mercato**.

La natura non commerciale non viene meno se vi è un **corrispettivo, purchè questo copra una parte del costo effettivo e non possa considerarsi una retribuzione del servizio prestato**

## La compatibilità delle agevolazioni fiscali per gli enti *non profit*, nel quadro dell'ordinamento UE

La nozione di «attività economica» rileva in modo determinante nella valutazione della compatibilità dei regimi speciali e degli sgravi fiscali per gli enti *non profit*.

È possibile infatti assumere che le specifiche agevolazioni previste dal CTS non siano in conflitto con il diritto UE, a patto che non violino le regole sulla concorrenza.

Come noto, infatti, secondo la Corte di Giustizia «*gli Stati membri sono liberi di decidere quali sono gli interessi della collettività che vogliono promuovere, concedendo vantaggi ad associazioni e fondazioni che perseguono in modo disinteressato fini legati a detti interessi*».

Purché ogni Paese eserciti la propria competenza **nel rispetto del diritto UE**, osservando, in particolare, il principio di non discriminazione e la disciplina in materia di concorrenza (CGCE, 14 settembre 2006, C-386/04, *Stauffer*, in Raccolta, 2006, I-08203 ss., n. 39).

## L'importanza di una corretta applicazione dei principi nel concreto: le procedure di infrazione definite/in corso

1. L'esenzione ICI/IMU per gli immobili «*destinati allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive*».

Secondo la formulazione originaria della norma, gli enti venivano ammessi al beneficio «*a prescindere dalla natura commerciale o meno*» delle attività di destinazione dell'immobile.

La disposizione ometteva *in toto* di considerare l'eventualità che un ente *non profit* potesse di fatto operare sul mercato, svolgendo cioè una «attività economica», alla stregua dei principi che regolano il diritto UE.

Risultato: a seguito di una **procedura di infrazione** avviata dalla Commissione UE la norma è stata modificata e l'accesso all'agevolazione è stato limitato agli immobili destinati allo svolgimento di attività che «**non abbiano esclusivamente natura commerciale**».

Dove la natura *non commerciale* deve essere intesa nel senso che l'esenzione spetta per le attività **svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti** e non rientranti nella sfera di azione degli **operatori privati commerciali**; e quindi, alle attività *non economiche* secondo la giurisprudenza della CGUE.

## L'importanza di una corretta applicazione dei principi nel concreto: le procedure di infrazione definite/in corso

2. Con la **procedura di infrazione 2008-2010** sul regime IVA di particolari **entrate tipiche degli enti associativi**, la Commissione UE ha lamentato «*l'errata esclusione dal campo di applicazione dell'IVA di determinate operazioni di enti pubblici e privati*» contestando la **violazione degli obblighi imposti** dagli articoli 2, 9 della Direttiva 2006/112/CE (c.d. **Direttiva IVA**).

Ad avviso della Commissione, infatti, **l'art. 4, comma 4 del D.P.R. 633/1972** si porrebbe in **difformità dal principio UE** per cui, ai fini dell'assoggettamento ad IVA, sarebbe irrilevante la **natura dello scopo** perseguito dall'imprenditore.

# IL REGIME FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE NEL PERIODO TRANSITORIO

# Il regime fiscale degli ETS a seguito della Riforma: le APS

L'attuale regime per le APS	Il regime fiscale delle APS a seguito Riforma
<p>Ad oggi le APS applicano le regole generali previste per gli enti non commerciali (art. 143 -150 TUIR) nonché quelle specifiche previste dalla L. 383/2000.</p> <p>È prevista la decommercializzazione delle attività effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali e nei confronti dei familiari conviventi (art. 148 TUIR e 20 L. 383/2000)</p> <p>Per le APS ricomprese tra gli enti a carattere nazionale riconosciute dal Ministero dell'Interno non si considerano commerciali le attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuate:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale;</li><li>• da bar ed esercizi similari;</li><li>• anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici;</li><li>• a condizione che le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti indicati nel co. 3 (iscritti, associati, partecipanti).</li></ul> <p>Regime forfettario previsto dalla L. 398/1991: l'IVA dovuta nell'ambito delle attività commerciali esercitate in connessione all'attività istituzionale è determinata in base all'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972, vale a dire applicando una percentuale forfettaria di detrazione all'ammontare dell'IVA a debito derivante dai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali.</p>	<p>Per quanto riguarda la <b>tassazione delle attività commerciali</b>: qualora ne ricorrano i requisiti entro la soglia di ricavi di 130 mila euro le APS possono optare per il regime forfettario dell'art. 86 CTS che prevede l'applicazione di un coefficiente di redditività al 3% per determinare i ricavi ai fini IRES, la non applicazione dell'Iva sulle relative operazioni e l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili.</p> <p>Sul fronte dei <b>corrispettivi specifici</b>: Per le APS, è previsto un regime di decommercializzazione analogo a quello dell'art. 148, comma 3 TUIR (per i corrispettivi specifici versati dagli associati per lo svolgimento delle attività istituzionali).</p> <p>In particolare l'art. 85 del CTS prevede la non commercialità delle attività istituzionali rese a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e dei loro familiari conviventi e delle cessioni di pubblicazioni destinate prevalentemente agli stessi.</p>

## Il regime fiscale degli ETS nel periodo transitorio: le APS

In attesa dell'autorizzazione UE sui nuovi regimi fiscali, le APS che abbiano optato per il regime di favore della L. n. 398/1991, potranno continuare a beneficiarne sino al periodo d'imposta successivo all'autorizzazione UE.

Con l'operatività del registro, dunque, le APS continueranno a godere, ai fini della tassazione delle attività commerciali, dell'applicazione del coefficiente di redditività al 3% per la determinazione dei ricavi IRES (entro la soglia dei 400mila euro) e di una detrazione forfetaria del 50% ai fini IVA.

Tuttavia con l'entrata in vigore del decreto attuativo dell'art. 6 del CTS le APS che applicano il regime della 398/1991 devono tener conto dei limiti imposti per lo svolgimento delle attività c.d. diverse (si pensi alle sponsorizzazioni).

Queste ultime, oltre al requisito della strumentalità, dovranno rispettare anche quello della secondarietà per il quale sarà necessario tener a mente due parametri quantitativi, da utilizzare alternativamente per verificare il ricorrere di questa condizione.

Più nel dettaglio, la versione ultima del decreto prevede che i ricavi da attività diverse non dovranno essere superiori o al 30% delle entrate complessive dell'ente oppure al 66% dei costi complessivi. A quest'ultimo criterio dovrebbe guardare la maggior parte delle realtà associative in quanto prive di ricavi da attività di interesse generale.

# Il regime fiscale degli ETS a seguito della Riforma: le ODV

L'attuale regime per le ODV	Il regime fiscale delle ODV a seguito della Riforma
<p>Le ODV in attesa della completa attuazione della riforma fiscale del Terzo settore, rivestono ancora la qualifica di ONLUS di diritto (a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle «commerciali e produttive marginali»).</p> <p>Pertanto, ai fini delle imposte sui redditi, applicano il peculiare regime fiscale ONLUS, oltre che delle disposizioni fiscali dettate con specifico riferimento alle ODV previste dalla L. 266/1991.</p> <p>In particolare, beneficiano ai fini IRES del medesimo regime fiscale delle ONLUS che comporta in sostanza l'irrilevanza ai fini reddituali dei ricavi relativi allo svolgimento delle attività istituzionali (non commerciali) e di quelle direttamente connesse (non imponibili, ai sensi dell'art. 150 TUIR).</p> <p>Con specifico riferimento alle ODV, è inoltre prevista ai sensi della L. 266/1991 l'esclusione da IRES per i proventi derivanti da attività economiche marginali.</p> <p>Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle ODV costituite a fini di solidarietà sono escluse da IVA e, dunque, dai relativi obblighi documentali, se viene rispettato il requisito dell'iscrizione negli appositi registri delle Regioni e delle Province autonome e se le somme ricevute dall'ente rappresentano unicamente il rimborso delle spese sostenute per lo svolgimento dell'attività istituzionale.</p> <p>Se non sono iscritte nell'apposito Registro di settore, applicano le disposizioni generali degli artt. 143- 149 TUIR, ivi inclusa la decommercializzazione di cui all'art. 148, comma 3, TUIR.</p>	<p>Le ODV potranno tassare i redditi d'impresa eventualmente prodotti:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>❖ ove ne ricorrano i requisiti, applicando il regime forfetario opzionale di cui all'art. 86 CTS;</li><li>❖ In alternativa, applicando il regime forfetario di cui all'art. 80 CTS per gli ETS non commerciali;</li></ul> <p>Nel dettaglio, l'art. 86 del CTS prevede che se le ODV hanno ricavi annui inferiori a 130.000 euro possono determinare il reddito derivante dalle attività commerciali svolte applicando un coefficiente di redditività pari all'1%.</p> <p>Ai fini IVA, le ODV che applicano il regime forfetario sono esonerate dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili e non sono tenute ad operare le ritenute.</p> <p>In mancanza dei presupposti di cui all'art. 86 CTS, si applica l'art. 80 che consente di applicare ai ricavi derivanti dalle attività esercitate in forma d'impresa specifici coefficienti di redditività variabili a seconda dell'ammontare dei ricavi e della tipologia di attività.</p> <p>Per le ODV, inoltre, l'art. 84 CTS prevede che non si considerano commerciali le cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione e dei beni prodotti dagli assistiti nonché la somministrazione di alimenti e bevande.</p>

## Il regime fiscale degli ETS nel periodo transitorio: le ODV

Le ODV in attesa dei nuovi regimi fiscali, una volta trasigrate nel RUNTS potranno continuare beneficiare dell'esclusione da IRES per i proventi derivanti da attività economiche marginali (ad es. vendite di beni e somministrazione di alimenti e bevande in via occasionale) se svolte nei limiti indicati dal D.M. 25 maggio 1995.

Le ODV ad oggi sono ancora ONLUS di diritto, a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle produttive marginali (art. 30 D.L. 185/2008).

Pertanto, per beneficiare dell'esenzione le ODV saranno tenute a rispettare i parametri del DM 25 maggio 1995 fino alla definitiva abrogazione del regime ONLUS. In tal senso depone anche la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5-sexies D.L. 148/2017, volta a far coincidere i termini di decorrenza delle abrogazioni della disciplina ante-riforma con quelli previsti per le misure fiscali di nuova introduzione.

# Il regime fiscale degli ETS: la scelta delle Onlus nel periodo transitorio

L'attuale regime per le ONLUS	Il regime fiscale delle ONLUS con il RUNTS
<p>Le ONLUS beneficiano <b>della disciplina agevolativa ai fini delle imposte sui redditi ex art. 150 TUIR</b> (che prevede la decommercializzazione delle attività istituzionali ONLUS e la non imponibilità delle attività direttamente connesse) fino al termine in cui il regime fiscale di favore sarà definitivamente abrogato e saranno operative le misure fiscali previste dal CTS.</p> <p>Ai sensi dell'art. 150 del TUIR, per le ONLUS (ad esclusione delle società cooperative): non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale; i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile. Le attività istituzionali sono del tutto escluse dall'area della commercialità.</p> <p>Le ONLUS possono svolgere attività direttamente connesse a condizione che in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori di attività:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali;</b></li><li>• <b>i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.</b></li></ul> <p>Non beneficiano di un regime speciale di determinazione dell'IVA. Tuttavia, in ragione delle finalità di solidarietà sociale che caratterizzano la loro attività, il legislatore ha previsto l'esenzione o l'esclusione dall'imposta per alcuni tipi di operazioni effettuate dalle ONLUS o rese nei confronti delle stesse.</p> <p>Basti pensare ad esempio, una ONLUS che svolge attività di assistenza sanitaria nei confronti di soggetti svantaggiati (tossicodipendenti) possono beneficiare dell'esenzione prevista dall'art. 10, n. 27 ter del Decreto IVA.</p>	<p>Le ONLUS laddove risultano «non commerciali» ai fini dell'art.79 potranno beneficiare del regime forfetario opzionale di cui all'art. 80 CTS che, tuttavia, sarà operativo a partire dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione UE.</p> <p>Pertanto, ove la ONLUS adotti immediatamente la qualifica di ETS (iscrivendosi al RUNTS prima dell'autorizzazione UE) applicherà nelle more dell'autorizzazione le regole ordinarie sulla tassazione dei redditi del TUIR.</p> <p>Diversamente se la ONLUS si iscrive successivamente all'autorizzazione dei nuovi regimi fiscali, a seconda della sezione di iscrizione può beneficiare al ricorrere delle condizioni del regime di cui all'art. 80 del CTS, 86 CTS (se sussistono le condizioni per la qualifica di APS o ODV).</p>

## Il regime fiscale degli ETS nel periodo transitorio

Tuttavia è bene rilevare con l'iscrizione al RUNTS gli enti che acquisiranno la qualifica di ETS, a prescindere dai nuovi regimi fiscali potranno sin da subito fruire di rilevanti misure agevolative, tra le quali i benefici per chi effettua liberalità in favore degli ETS (art. 83), e gli incentivi a fronte degli acquisti a titolo oneroso o gratuito (art. 82).

Questa appare l'interpretazione più coerente della disciplina transitoria del CTS, tenuto conto che le detrazioni e deduzioni di cui all'art. 83 e le ulteriori agevolazioni sulle imposte indirette non rientrano tra le disposizioni fiscali sottoposte all'autorizzazione UE.

Una diversa impostazione condurrebbe ad una ingiustificata disparità di trattamento tra enti parimenti dotati della qualifica di ETS, che solo in ragione della mancata inclusione nel percorso transitorio di "migrazione" nel RUNTS sarebbero costretti ad attendere il vaglio della Commissione europea per misure che non sono sottoposte a preventiva autorizzazione.



*Grazie per la vostra  
attenzione*

**Avv. Gabriele Sepio**  
**Studio Legale ACTA – sede di Roma**  
**Via dei Redentoristi n. 9, 00186**  
**Roma**

**Mail: [gabriele.sepio@actax.it](mailto:gabriele.sepio@actax.it)**