

# La fiscalità delle ASD/APS

Mercoledì 13 luglio 2022

Dott. Alessandro Mastacchi (Arsea Srl)

In collaborazione con



## Entrata in vigore della normativa tributaria APS

Le disposizioni tributarie del Titolo X del CTS (D.lgs 117/2017) entreranno in vigore nel periodo d'imposta successivo a quello in cui saranno verificate entrambe le seguenti condizioni:

- 1 – sarà operativo il RUNTS (23/11/2021)
- 2 – perverrà il parere favorevole della Commissione europea (???)

Il parere della Commissione Europea deve essere chiesto dal Governo Italiano e ad oggi non è stato ancora richiesto, quindi non si ha certezza della data di entrata in vigore della normativa.

Fino all'entrata in vigore della nuova normativa varranno le regole vigenti oggi.

Sembra che nella conversione del Decreto Semplificazioni saranno introdotti alcuni correttivi alla normativa tributaria del CTS e a seguito di tali correttivi dovrebbe essere inviata la richiesta di parere alla Commissione europea.

# IMPOSTE DIRETTE



Le imposte dirette

## Essere ente non commerciale

Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali **qualora i proventi delle attività commerciali (fatta eccezione per le sponsorizzazioni) superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali.** Il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

### Quali sono le entrate non commerciali?

1. contributi, sovvenzioni, liberalità
2. quote associative dell'ente
3. attività di interesse generale svolta con modalità non commerciali ex art. 79 comma 2, 2bis, 3
4. i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
5. i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, anche convenzionato o in regime di accreditamento delle attività di interesse generale
6. il valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività svolte con modalità non commerciali.

### + per le associazioni di promozione sociale

7. I corrispettivi specifici versati dai soci per partecipare ad attività inerenti fini istituzionali
8. I corrispettivi incassati per fruire di servizi di somministrazione di alimenti e bevande
9. I corrispettivi versati per l'attività di turismo sociale (rilevante però ai fini IVA)
10. I corrispettivi per cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi

## Le agevolazioni fiscali comuni agli ETS non commerciali

Art. 143 TUIR	ART. 79 CTS
<p>Per gli enti non commerciali «non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.</p>	<p>2. Le attività di interesse generale (...), ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche (...), l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.</p> <p>2-bis. Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi.</p> <p>3. Sono altresì considerate non commerciali:</p> <p>a) le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale se svolte direttamente dagli ETS nell'esercizio delle proprie finalità istituzionali purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente medesimo nonché ai risultati prodotti;</p> <p>b) le attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale affidate dagli ETS ad università e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalità definite dal DPR 135/2003;</p> <p>b-bis) interventi e servizi sociali, sanitari e socio-sanitari se svolti da fondazioni ex IPAB, a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi</p>

## Le agevolazioni fiscali specifiche delle APS

Non si considerano commerciali

- le attività svolte dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati 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, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS;
- le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali.

Per le APS affiliate ad una associazione le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici:

- la somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari, nonché
- l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, a condizione che tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli associati e dei familiari conviventi degli stessi e **per lo svolgimento di tale attività non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.**

Non si considerano commerciali le attività di **vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito** a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

I **redditi degli immobili** destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle APS sono esenti dall'imposta sul reddito delle società.

## IMPOSTE INDIRETTE



**L'IVA**

## Quando non si applica l'IVA?

QUANDO NON  
C'E' RAPPORTO  
SINALLAGMATICO  
(di scambio)

QUANDO LA LEGGE  
PREVEDE IL NON  
ASSOGGETTAMENTO  
AD IVA  
(decommercializzazione)

QUANDO LA  
LEGGE PREVEDE  
CHE LA  
PRESTAZIONE E'  
ESENTE DA IVA

## Oggi quando è esclusa l'IVA?

### Tutti gli enti non commerciali

Sono esclusi dall'IVA «i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione»

*Ex art. 2 DLgs 460/1997*

*N.B. No per Asd/SSD in L. 398/91 per 2 eventi l'anno (art. 25 L. 133/99)*

### Associazioni assistenziali, culturali, sportive, di promozione sociale

Con riferimento a determinati corrispettivi versati da soci e assimilati in conformità alle finalità istituzionali

*Ex art. 4 DPR IVA*

## Oggi: quando la prestazione è esente IVA?

Potenzialmente potrebbe interessare:

DPR 633/72 art. 10 punto 20)

le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e ONLUS (*il riconoscimento avviene anche attraverso il finanziamento da parte della Pubblica Amministrazione del percorso formativo – Age Circolare n. 22/E del 18 marzo 2008*)

## La riforma dell'art. 4 del DPR IVA

Da non assoggettamento ad IVA a esenzione IVA ma solo in alcuni casi

Chi lo prevede?

DL 146/2021, n. 146 Articolo 5, c. 15-quater

Da quando entrerà in vigore?

Dal 1/1/2024 (Art. 1 - comma 683 Legge del 30/12/2021 n. 234) salvo modifiche

## Iva oggi e potenzialmente dal 1/1/2024

Art. 4 DPR IVA attuale	Art. 4 DPR IVA futuro	Art. 10 DPR IVA integrazione
<p>Per le associazioni di promozione sociale enti non commerciali non si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi <u>effettuate in conformità alle finalità istituzionali ai</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- soci, associati o partecipanti</li> <li>- associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale,</li> <li>- dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali</li> </ul>	<p>ABROGATO</p>	<p>L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, <u>a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:</u></p> <p>1) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, <u>effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali; (...)</u></p>

Art. 4 DPR IVA attuale	Art. 4 DPR IVA futuro	Art. 10 DPR IVA integrazione
<p>Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, <u>escluse le pubblicazioni</u> delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona <u>cedute prevalentemente ai propri associati</u>;</p>	<p>ABROGATO</p>	<p>Non introdotta l'esenzione IVA</p>

Art. 4 DPR IVA attuale	Art. 4 DPR IVA futuro	Art. 10 DPR IVA integrazione
<p>Per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287. le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la <b>somministrazione di alimenti e bevande</b> effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreché' tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel secondo periodo del quarto comma.</p>	<p>ABROGATO</p>	<p>"L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:            4) la <b>somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti</b> da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.</p>

## Altre esenzioni IVA per tutti gli ETS ENC

**Per effetto del DL 146/2021, n. 146 (art. 5)**

b) all'articolo 10, dopo il terzo comma sono aggiunti i seguenti:

"L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:

3) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1) del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;

**Per effetto del CTS (art. 89) che modifica il DPR IVA:**

- le prestazioni - sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile - costituiscono per ogni operazione di valore superiore ad euro 50,00 prestazioni di servizi ad esclusione delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti del Terzo settore di natura non commerciale (art. 3)
- le **prestazioni di ricovero e cura** rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali (art. 10 punto 19);

**Per effetto del CTS (art. 89) che modifica l'art. 10 DPR IVA:**

- ❑ le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la **formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale**, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie scolastiche e universitarie impartite da insegnanti a titolo personale **(art. 10 punto 20)**;
- ❑ le prestazioni **socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale**, in comunità e simili, in favore degli anziani ed inabili adulti, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza, di persone migranti, senza fissa dimora, richiedenti asilo, di persone detenute, di donne vittime di tratta a scopo sessuale e lavorativo, rese da organismi di diritto pubblico, da istituzioni sanitarie riconosciute che erogano assistenza pubblica, previste dall'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, o da enti aventi finalità di assistenza sociale e da enti del Terzo settore di natura non commerciale **(art. 10 punto 27-ter)**;
- ❑ le prestazioni di trasporto di malati o feriti con veicoli all'uopo equipaggiati, effettuate da imprese autorizzate e da enti del Terzo settore di natura non commerciale” (art. 10 punto 15).

## La disciplina fiscale delle entrate commerciali

	OGGI		DAL ????	
<b>VOLUMI ATT. COMM.</b>	SOTTO I 400.000	SOPRA I 400.000	SOTTO I 130.000	SOPRA I 130.000
<b>REGIME</b>	L.398	ORDINARIO	FORFETTARIO EX ART.86 CTS	FORFETTARIO EX ART.80 CTS
<b>IMPOSTE DIRETTE</b>	IMPONIBILE FORFETTARIO 3%	ANALITICO	IMPONIBILE FORFETTARIO 3%	FINO A € 130.000 7%
				DA 130.001 A 300.000, 10%
				OLTRE € 300.000 17%.
<b>IVA</b>	50% (2/3 PER CONCESSIONE DIRITTI RADIO-TELEVISIVI)	IVA DA IVA	NO IVA	IVA DA IVA

## IMPOSTE INDIRETTE



## LE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE ED I TRIBUTI LOCALI

Per effetto di quanto disposto dall'articolo 104 comma 1 del codice come modificato dall'art. 26 del DL 73/2022, le disposizioni richiamate si applicano in via transitoria e a decorrere dal 1 gennaio 2018 alle ONLUS, alle ODV e alle APS iscritte nelle apposite anagrafi, albi o registri e a decorrere dall'operatività del Runts, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro.

## Le agevolazioni sulle imposte indirette

- ❑ i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore dei suddetti enti, *“per lo svolgimento dell’attività statutaria ai fini del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale”* non sono soggetti all’imposta sulle successioni e sulle donazioni
  
- ❑ le imposte di registro, ipotecarie e catastali, ove dovute, **si applicano in misura** fissa agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni straordinarie di fusione, scissione e trasformazione
  
- ❑ le modifiche statutarie che hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche della normativa sono invece esenti dall’imposta di registro. Tra questi atti rientrano le modifiche agli statuti effettuate per *“adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o introdurre clausole che escludono l’applicazione di nuove disposizioni derogabili”*

- ❑ **Gli atti traslativi a titolo oneroso di beni immobili e di diritti reali di godimento** acquistati da un ETS sono esenti da **imposta di registro, ipotecaria e catastale** a condizione che i beni trasferiti siano direttamente utilizzati dagli ETS entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, e che sia resa dichiarazione in tal senso. Al contrario l'ente sarà assoggettato alle imposte in misura ordinaria e agli interessi di mora, oltre al pagamento di una sanzione pari al 30% dell'imposta dovuta
  
- ❑ sono **esenti da imposta di bollo** *“gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato”*. In ciò sono ricompresi anche *le fatture emesse e gli estratti conto*, così come chiarito dall' Agenzia delle Entrate
  
- ❑ **previa comunicazione alla SIAE, non è dovuta l'imposta sugli intrattenimenti** se le attività sono svolte dagli ETS occasionalmente o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
  
- ❑ **tutti gli atti e i provvedimenti relativi agli ETS sono esenti da tasse sulle concessioni governative**

☐ sono esenti da IMU e TASI gli immobili posseduti ed utilizzati da ETS non commerciali se destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e culto con modalità non commerciali (NdR nell'accezione del DLgs 504/1992 e del DM 200/2012 non dell'art. 79 CTS), ossia «lo svolgimento di attività culturali e attività ricreative si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio»;

☐ i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possano deliberare **esenzioni per altri tributi** di loro competenza in favore di ETS non commerciali.