



ODCEC

Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Macerata e Camerino

COMMISSIONE DI STUDIO “TERZO SETTORE”

Circolare del 15 luglio 2019

Proroga per l’adeguamento degli statuti

I regimi fiscali degli ETS

Componenti e redattori del documento

Domenico MUCCI (Presidente della Commissione)

Giorgio Gentili (Delegato del Consiglio dell'Ordine)

Fabio ROCCI

Stefano QUARCHIONI

Samuela MOSCA

Alberto CAVALLARO

Stefania MORRESI

Antonella FERMANI

Alfredo BENEDETTI

PROROGA PER L'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

DAL 3 AGOSTO 2019 AL 30 GIUGNO 2020

La legge di conversione del c.d. “Decreto crescita” (D.L. 34/2019, approvato dalla Camera dei Deputati e in data 27/6/2019 anche dal Senato), al comma 4 bis dell’Articolo 43 prevede che, in deroga al termine di cui all’ articolo 101, comma 2 del codice del terzo settore in cui si faceva riferimento ai “24 mesi dall’entrata in vigore del codice del terzo settore” che sarebbero scaduti il prossimo 3 agosto, **“i termini per l’adeguamento degli statuti delle bande musicali, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale sono prorogati al 30 giugno 2020”**.

Tale rinvio sancisce lo slittamento dell’operatività della riforma del terzo settore, anche per la sua parte di carattere fiscale, al 01/01/2021.

Viene inoltre prevista la medesima scadenza del 30 giugno 2020 per l’adeguamento degli statuti delle imprese sociali.

I REGIMI FISCALI DEGLI “ETS”

In questo periodo caratterizzato da “incertezza e proroghe”, è nostra intenzione cercare di trattare gli aspetti della Riforma da un punto di vista pratico e operativo. In questa logica vogliamo fare il punto sui regimi fiscali che gli ETS avranno a disposizione.

Nell’ottica dell’adeguamento delle realtà del Terzo Settore alle nuove disposizioni e in vista della piena entrata in vigore della Riforma, è fondamentale valutare, tra i regimi fiscali previsti dal nuovo impianto normativo, quello più adatto alla specifica realtà.

La platea dei regimi applicabili agli ETS si amplia:

- regime ordinario;
- regime semplificato;
- **regime forfettario ex art. 80, D. Lgs. 117/2017**, applicabile da tutti gli ETS non commerciali;
- **regime forfettario ex art. 86, D. Lgs. 117/2017**, applicabile esclusivamente dalle OdV e dalle APS, anche se commerciali;

- **regime forfettario previsto dalla L. 398/1991**, che sarà circoscritto alle
 - ASD iscritte al Coni;
 - dalle società sportive dilettantistiche non lucrative, in qualunque forma costituite (art. 90 della L. 289/2002)¹.

I regimi forfettari a confronto

A) Il regime forfettario previsto dalla L. 398/1991 è attualmente opzionabile dalle

- ASD iscritte al Coni;
- associazioni senza scopo di lucro;
- pro loco (a seguito dell'introduzione dell'art. 9-bis del DL 471/91, conv. L. 66/92);
- società sportive dilettantistiche non lucrative, in qualunque forma costituite (art. 90 della L. 289/2002)²;
- associazioni bandistiche e dai cori amatoriali, dalle filodrammatiche, di musica e danza popolare (art. 2 comma 31 della L. 350/2003)

Il regime in parola può essere applicato dagli enti associativi sopra evidenziati che conseguano proventi di natura commerciale non superiori a € 400.000 annui. Tale scelta va fatta mediante comunicazione per raccomandata a/r o deposito all'ufficio protocollo della SIAE competente per territorio e successiva conferma all'Agenzia delle Entrate da effettuare nel quadro VO della prima dichiarazione dei redditi successiva.

La L. 398/1991 prevede:

- dal lato IVA il versamento trimestrale dell'imposta in misura pari al 50% di quella dovuta in relazione alle fatture emesse ed ai corrispettivi incassati, senza la maggiorazione dell'1% prevista per gli altri soggetti IVA trimestrali;
- dal lato imposte dirette un coefficiente di redditività, valido sia ai fini IRES che IRAP, pari al 3% da applicarsi ai proventi di natura commerciale (a cui aggiungere le eventuali plusvalenze realizzate);
- l'esonero dalla tenuta dei registri IVA, dalla trasmissione della dichiarazione annuale IVA e delle comunicazioni trimestrali delle liquidazioni IVA. E' prevista la compilazione della sola parte

¹Le società sportive dilettantistiche di natura lucrativa, introdotte dalla legge di bilancio 2018 (L. 205/2017), sono state subito dopo abrogate dal decreto dignità (DL 87/2018).

²Le società sportive dilettantistiche di natura lucrativa, introdotte dalla legge di bilancio 2018 (L. 205/2017), sono state subito dopo abrogate dal decreto dignità (DL 87/2018).

strutturale degli studi di settore, con divieto per l'Amministrazione finanziaria di poterli accertare sulla sola base delle risultanze degli stessi.

Con l'entrata in vigore della Riforma, tale regime non sarà più compatibile con l'iscrizione al RUNTS e sarà applicabile alle sole ASD e SSD riconosciute dal CONI con esclusione di tutti gli altri enti associativi sopra citati.

In questa situazione molte associazioni pro loco, considerando l'impossibilità di continuare ad avvalersi del regime di cui alla L. 398/91, troveranno conveniente trasformarsi in associazioni di promozione sociale, mantenendo la decommercializzazione dei corrispettivi specifici versati dagli associati e dai loro familiari o conviventi in funzione delle specifiche prestazioni prestate in loro favore dall'ente, e cogliendo i benefici dello specifico regime forfetario dedicato loro dall'art. 86 del DLgs. 117/2017.

B) L'art. 80 del DLgs. 117/2017 introduce, **per tutti gli ETS non commerciali**, un regime opzionale di determinazione del reddito mediante i seguenti coefficienti di redditività:

1) attività di prestazioni di servizi:

- ricavi fino a € 130.000, coefficiente 7%;
- ricavi da € 130.001 a € 300.000, coefficiente 10%;
- ricavi oltre € 300.000, coefficiente 17%.

2) altre attività:

- ricavi fino a € 130.000, coefficiente 5%;
- ricavi da € 130.001 a € 300.000, coefficiente 7%;
- ricavi oltre € 300.000, coefficiente 14%.

Al reddito determinato mediante i coefficienti bisognerà aggiungere analiticamente le eventuali plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari di cui agli artt. 86, 88, 89 e 90 del TUIR.

Tale regime prevede l'esclusione sia dagli studi di settore che dai nuovi indici sintetici di affidabilità (ISA), ma non estende i suoi benefici effetti al comparto dell'IVA: si dovrà procedere con la consueta liquidazione ordinaria dell'imposta (IVA sulle vendite – IVA sugli acquisti) con cadenza mensile o trimestrale in dipendenza del volume d'affari commerciale registrato nell'anno.

L'applicazione del regime forfetario in parola è limitato esclusivamente agli ETS non commerciali, cioè agli enti che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale cui all'art. 5 del DLgs. 117/2017 a titolo gratuito ovvero 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.

C) Il regime di determinazione forfetaria del reddito introdotto dall'art. 86 del DLgs. 117/2017 per le sole APS e ODV ha impatto anche nel campo dell'IVA.

Le particolarità di tale nuovo regime opzionale sono:

- coefficienti di redditività ridotti (1% per le ODV e 3% per le APS);
- sull'esclusione dal regime di applicazione dell'IVA che permetterà a tali ETS di emettere fattura fuori dal campo di applicazione IVA ex art. 86 del DLgs. 117/2017;
- gli enti essi non saranno considerati sostituti d'imposta e saranno pertanto esonerati dall'obbligo di effettuare le ritenute alla fonte e di trasmettere il Mod. 770;
- esonero dalla dichiarazione IVA e dalla tenuta dei registri contabili.

Può essere applicato dalle organizzazioni che conseguano proventi commerciali inferiori a _____ € 130.000,00 annui. Al superamento di tale soglia l'ETS dovrà transitare, dall'esercizio successivo, al regime forfetario ex art. 80 (di cui si è trattato sopra) oppure al regime ordinario o semplificato per la determinazione del reddito e per la gestione IVA.

Nota: L'art. 145 del TUIR prevede un ulteriore regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa, senza alcun impatto sul lato IVA, dedicato agli **enti non commerciali che non si iscriveranno al RUNTS** e che non potranno, pertanto, qualificarsi come ETS.

Agli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata, l'articolo 145 del TUIR consente di applicare all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente (ed aggiungendo l'ammontare di eventuali componenti positivi del reddito come plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi attivi, proventi immobiliari):

1) attività di prestazioni di servizi:

- fino a € 15.493,71, coefficiente 15%;
- da € 15.493,72 a € 400.000,00, coefficiente 25%;

2) altre attività:

- fino a € 25.822,84, coefficiente 10%;
- da € 25.822,85 a € 700.000,00, coefficiente 15%.

I coefficienti di redditività proposti dall'art. 145 del TUIR risultano meno convenienti sia di quelli disposti dall'art. 80 che di quelli previsti dall'art. 86 del DLgs. 117/2017.

Il regime ordinario e il regime semplificato

Il regime di **contabilità ordinaria** rappresenta il regime naturale di quegli ETS che nell'esercizio precedente dovessero aver superato il limite di ricavi commerciali di € 400.000, per le prestazioni di servizi, ovvero di € 700.000, per attività di altra natura (commercio o produzione di beni).

Un ETS avente scopi sociali volti alla promozione della cultura e dell'arte che dovesse registrare proventi commerciali derivanti dalla vendita di beni nuovi, dovrà acquisire un codice ATECO compreso nel settore "commercio" e non "cultura" e, conseguentemente, dovrà raffrontarsi con la soglia di € 700.000 e non di € 400.000.

Nel regime di contabilità ordinaria è obbligatoria

- la tenuta del libro giornale e del libro degli inventari;
- la determinazione del reddito secondo il criterio di competenza;
- la compilazione quadro RF all'interno del Modello Redditi ENC.

Il **regime semplificato** rappresenta il regime naturale per quegli enti con proventi commerciali annui inferiori alle soglie evidenziate per l'obbligo di tenuta della contabilità ordinaria.

Ricordiamo che l'ETS in contabilità semplificata (dall'esercizio 2017 – Legge di Bilancio 2017) determina il reddito d'impresa secondo il principio di "cassa": tale situazione potrebbe complicare la gestione dell'ente, soprattutto se si è in presenza di elevati importi di rimanenze finali.

Ai fini della determinazione del reddito fiscale degli ETS in contabilità semplificata è possibile avvalersi dei tre metodi previsti dall'articolo 18 del d.p.r. 600/1973:

- registro degli incassi e pagamenti (RIP),
- registri Iva integrati (RII);
- registri Iva con opzione comma 5.