



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE: STATO DI ATTUAZIONE E TEMATICHE PROFESSIONALI

- LE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE -

Enrico Savio

*Componente del gruppo di lavoro sulla riforma del Terzo Settore Cndcec
Odcec Vicenza*

Roma 12-04-2018



Capo II - Delle associazioni di promozione sociale

Art. 35 - Associazioni di promozione sociale

1. Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati.
2. Non sono associazioni di promozione sociale i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.
3. Gli atti costitutivi delle associazioni di promozione sociale possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle associazioni di promozione sociale.
4. Il comma 3 non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a cinquecento associazioni di promozione sociale.
5. La denominazione sociale deve contenere l'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS. L'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dalle associazioni di promozione sociale.



Capo II - Delle associazioni di promozione sociale

Art. 35 - Associazioni di promozione sociale

Presupposto soggettivo

Comma 1

Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a **7 PERSONE FISICHE** o a **3 ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE** per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo **PREVALENTE** dell'**attività di volontariato** dei **PROPRI ASSOCIATI**.

esclusioni

Comma 2

Non sono associazioni di promozione sociale i circoli privati e le associazioni comunque denominate che dispongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.



Capo II - Delle associazioni di promozione sociale

Art. 35 - Associazioni di promozione sociale

Aspetti formali

Comma 3

Gli atti costitutivi delle associazioni di promozione sociale possono prevedere l'ammissione come **ASSOCIATI** di **ALTRI ENTI DEL TERZO SETTORE O SENZA SCOPO DI LUCRO**, a condizione che il loro numero non sia superiore al 50% del numero delle associazioni di promozione sociale.

Comma 4

Il comma 3 non si applica agli **ENTI DI PROMOZIONE SPORTIVA riconosciuti dal CONI** che associano un numero non inferiore a cinquecento associazioni di promozione sociale.

Comma 5

La **DENOMINAZIONE SOCIALE** deve contenere l'indicazione di **ASSOCIAZIONE DI PROMOZIONE SOCIALE** o l'**acronimo APS**. L'indicazione di associazione di promozione sociale o l'acronimo APS, ovvero di parole o locuzioni equivalenti o ingannevoli, non può essere usata da soggetti diversi dalle associazioni di promozione sociale.



Capo II - Delle associazioni di promozione sociale

Forza lavoro

Art. 36 - Risorse

1. Le associazioni di promozione sociale possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati, fatto comunque salvo quanto disposto dall'articolo 17, comma 5, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati nell'attività non può essere superiore al cinquanta per cento del numero dei volontari o al cinque per cento del numero degli associati.

Il numero dei **LAVORATORI** (dipendenti o autonomi) non può essere superiore al **20%** del numero dei **volontari** o al **5%** del numero degli **associati**



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

1. Non si considerano commerciali le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale 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 settanta per cento da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m).



de-commercializzazione ATTIVITA' svolte IN DIRETTA ATTUAZIONE SCOPI ISTITUZIONALI



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

NON COMMERCIALI

ATTIVITA' IN DIRETTA ATTUAZIONE DEGLI SCOPI ISTITUZIONALI

con pagamento di **CORRISPETTIVI SPECIFICI (= prezzo)**

- propri **ASSOCIATI**
- **FAMILIARI CONVIVENTI**
- **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)
- **ENTI** composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m).



m) servizi strumentali ad enti del Terzo settore resi da enti composti in misura non inferiore al settanta per cento da enti del Terzo settore;



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

2. Non si considerano, altresì, commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, 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.



NON COMMERCIALI

CESSIONE A TERZI DI PROPRIE PUBBLICAZIONI cedute
prevalentemente agli **associati** e **familiari conviventi**



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

3. In deroga a quanto previsto dai commi 1 e 2 del presente articolo si considerano comunque commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, le somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) pubblicità commerciale;
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.



PRESUNZIONE ASSOLUTA DI COMMERCIALITA'



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

4. 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, iscritte nell'apposito registro, le cui finalità assistenziali siano 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, sempre che vengano soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) 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;
- b) 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
COMMERCIALI**



SOMMINISTRAZIONE ALIMENTI O BEVANDE

ORGANIZZAZIONE VIAGGI E SOGGIORNI TURISTICI



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

NON COMMERCIALI

**SOMMINISTRAZIONE
ALIMENTI O
BEVANDE***

**ORGANIZZAZIONE
VIAGGI E SOGGIORNI
TURISTICI**

APS iscritte nell'apposito registro le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno

- a) 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;
- b) non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

*effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi similari



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

5. Le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale di cui al presente articolo non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti.

QUOTE / CONTRIBUTI



**IMPOSTA SUGLI
INTRATTENIMENTI**

Base
imponibile



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

6. 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.

VENDITA BENI*

acquisiti da terzi a titolo gratuito



NON COMMERCIALI

*condizioni:

- curata direttamente dall'organizzazione senza intermediari
- senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 85 - Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

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

IMMOBILI

Utilizzo esclusivo non commerciale



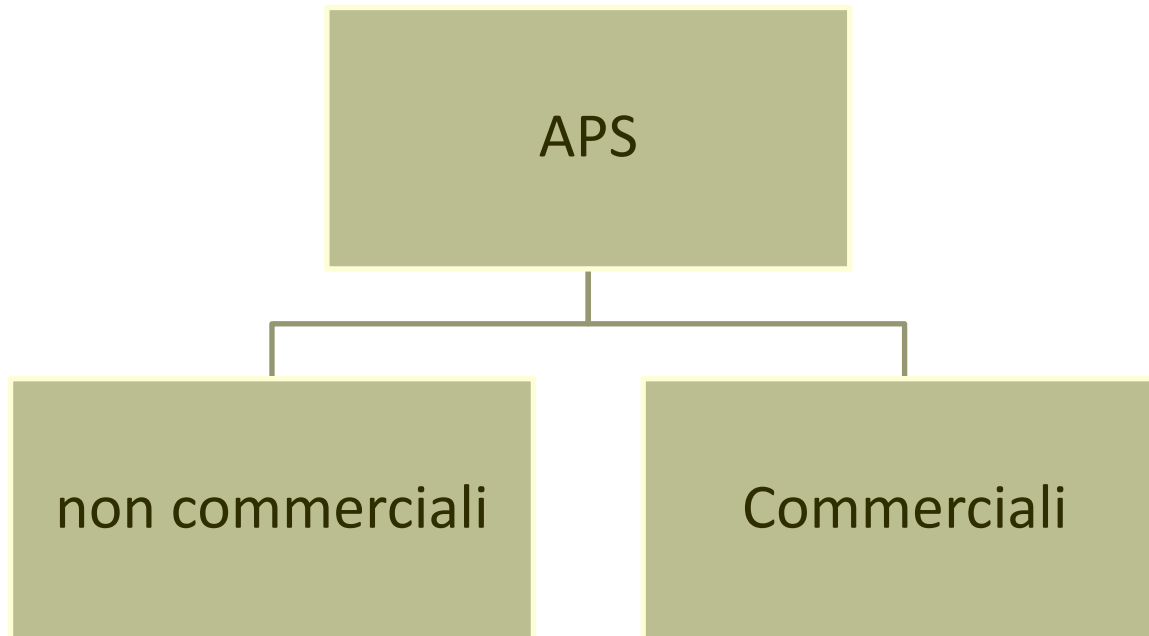
IRES

esenti



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Regime forfetario APS ex art. 86



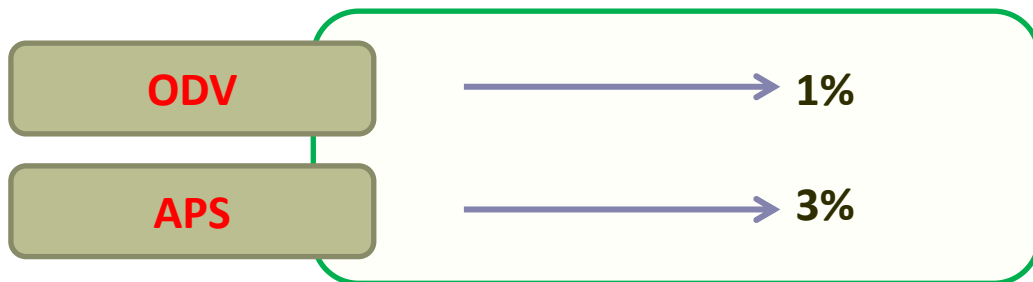


Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

1. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfetario di cui al presente articolo se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione in scadenza al 31 dicembre 2019 o alla soglia che sarà eventualmente armonizzata in sede europea. Fino al sopraggiungere della predetta autorizzazione si applica la misura speciale di deroga rilasciata dal Consiglio dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112/CE.

ATTIVITÀ COMMERCIALI



**Periodo d'imposta precedente
Ricavi < 130.000 euro**



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

Organizzazioni di volontariato

- Reddito imponibile = ricavi X 1%

Associazioni di promozione sociale

- Reddito imponibile = ricavi X 3%



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

- È un regime naturale
- Il regime interessa le sole attività commerciali
- È irrilevante che l'ente eserciti prevalentemente attività con modalità commerciali
- Se le attività commerciali sono prevalenti rispetto a quelle svolte in forma non commerciale non si verifica la «perdita della qualifica»



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

PRESUPPOSTO OGGETTIVO

- Ricavi anno precedente non superiori a **130.000 euro**
- La verifica deve essere effettuata in base al principio di cassa;
- Deve essere effettuato il ragguglio annuale del limite;

Esempio:

Associazione inizia l'attività il 1 dicembre con ricavi di 30.000 euro: l'anno successivo non sarà possibile fruire del forfait in quanto effettuando il ragguglio ad anno l'importo corrisponde a 360.000 euro



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

2. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale possono avvalersi del regime forfetario comunicando nella dichiarazione annuale o, nella dichiarazione di inizio di attività di cui all'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, di presumere la sussistenza dei requisiti di cui al comma 1 del presente articolo.

3. Le organizzazioni di volontariato che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari all'1 per cento. Le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti nei limiti di cui al comma 1 un coefficiente di redditività pari al 3 per cento.

OPZIONE: —————> - dichiarazione annuale
 —————> - dichiarazione inizio attività



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

4. Qualora sia esercitata l'opzione per il regime forfetario di cui ai commi precedenti si applica il comma 5 e 6 dell'articolo 80 considerando quale reddito dal quale computare in diminuzione le perdite quello determinato ai sensi del comma 3.

Art. 80

Co. 5 **COMPONENTI REDDITUALI**
ANTE REGIME FORFETARIO →

partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime

Co. 6 **PERDITE FISCALI**
ANTE REGIME FORFETTARIO →

possono essere computate in diminuzione del reddito determinato in misura forfetaria secondo le regole ordinarie dal Tuir



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

Disciplina transitoria

Componenti la cui tassazione o deduzione è stata rinviata ai sensi del TUIR

Partecipano per le quote residue al periodo d'imposta precedente



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

Periodi di
imposta
precedenti

Perdite maturate
fuori dal forfait

Riporto a nuovo e
computo
integrale al 100%



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

5. Fermo restando l'obbligo di conservare, ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, i documenti ricevuti ed emessi, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono esonerati dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili. La dichiarazione dei redditi é presentata nei termini e con le modalità definiti nel regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

6. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte di cui al titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, i medesimi contribuenti indicano il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non e' stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

SEMPLIFICAZIONI

CONTABILI

- **Obbligo di conservazione** documenti ricevuti ed emessi (art. 22 DPR 600/73)
- **Esonero** dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili.

DICHIARATIVI

- **Esonero** dall'obbligo di dover operare **le ritenute alla fonte** di cui al titolo III DPR 600/73 (sostituito dall'indicazione, in dichiarazione dei redditi, del CF del percettore)



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

Esonero dall'obbligo di effettuare le ritenute



Dichiarazione dei redditi

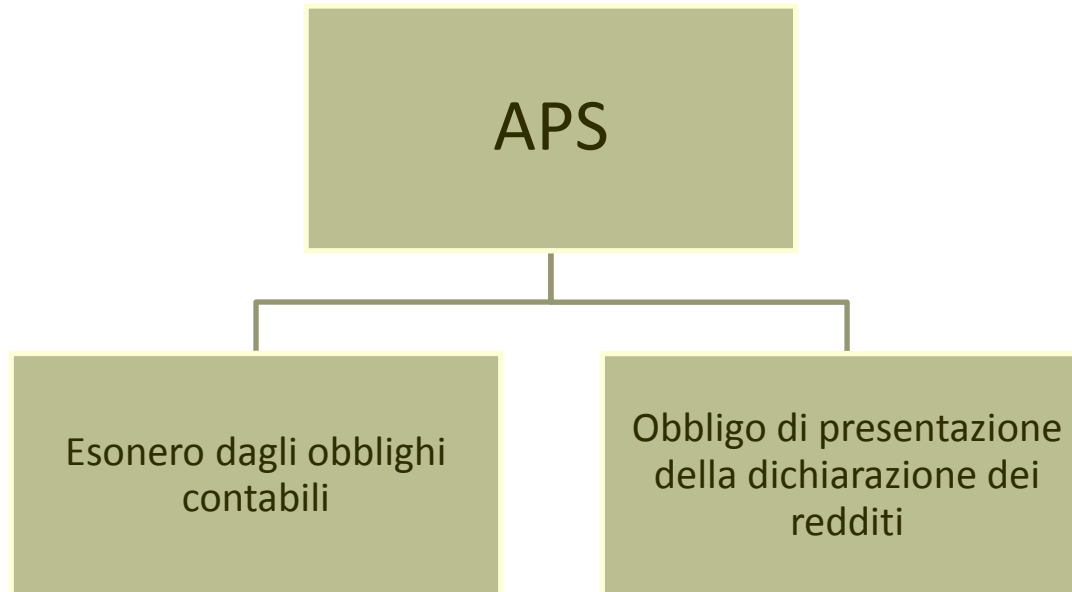


Obbligo di indicare il codice fiscale del percettore



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato





Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

7. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario:

- a) non esercitano la rivalsa dell'imposta di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per le operazioni nazionali;
- b) applicano alle cessioni di beni intracomunitarie l'articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;
- c) applicano agli acquisti di beni intracomunitari l'articolo 38, comma 5, lettera c), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;
- d) applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi gli articoli 7-ter e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- e) applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni ad esse assimilate le disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), e comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Per le operazioni di cui al presente comma le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario non hanno diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

Ai fini dell'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO:

- Non esercitano la rivalsa Iva;
- Applicano alle cessioni di beni intra UE l'art. 41, comma 2 – bis DL n. 331/1993;
- Applicano agli acquisti di beni intra UE l'art. 38, comma 5, lett. c del DL n. 331/1993;
- Applicano alle prestazioni di servizi rese e ricevute nei confronti di soggetti non residenti gli artt. 7 – ter e segg. del D.P.R. n. 633/1972;
- Applicano alle importazioni e alle esportazioni le disposizioni di cui al D.P.R. n. 633/1972 con la possibilità di applicare il plafond sugli acquisti



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

Ai fini dell'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO:

- Non possono esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva;
- Sono esonerate dall'obbligo di versamento dell'Iva;
- Sono esonerate da tutti gli altri obblighi Iva come ad esempio la presentazione della dichiarazione Iva annuale, **ad eccezione** dell'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali e della certificazione dei corrispettivi;
- Sono esonerate dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 696/1996;
- Si applica la rettifica della detrazione Iva



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

8. Salvo quanto disposto dal comma 9, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono esonerati dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto e da tutti gli altri obblighi previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ad eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti. Resta fermo l'esonero dall'obbligo di certificazione di cui all'articolo 2 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696 e successive modificazioni.

9. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

Operazioni per le
quali sono debitori
di imposta

Emettono la fattura
o la integrano

Indicando l'aliquota,
l'imposta e versano
l'Iva entro il 16 del
mese successivo



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

10. Il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto al regime forfetario comporta la rettifica della detrazione di cui all'articolo 19-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie. In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie e' operata un'analoga rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

11. Nell'ultima liquidazione relativa al periodo d'imposta in cui e' applicata l'imposta sul valore aggiunto e' computata anche l'imposta relativa alle operazioni, per le quali non si e' ancora verificata l'esigibilita', di cui all'articolo 6, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 32-bis del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. Nella stessa liquidazione puo' essere esercitato, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigore dell'opzione di cui all'articolo 32-bis del citato decreto-legge n. 83 del 2012, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

12. L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dalle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

REGIME ORDINARIO \longleftrightarrow FORFETARIO

Il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'Iva al regime forfetario comporta la **rettifica della detrazione**, da operarsi nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

In caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie è operata un'analoga rettifica della detrazione nella dichiarazione del 1° periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie.

Nella stessa liquidazione può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto effettuate in vigenza dell'opzione, i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati.

L'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione presentata dalle organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero può essere utilizzata in compensazione.



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

13. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nei modi ordinari di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e delle imposte sul reddito nei modi ordinari ovvero in quelli di cui all'articolo 80. L'opzione, valida per almeno un triennio, è comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

OPZIONE:

- Regime ordinario (II.DD. / IVA)
- Regime forfetario ex art. 80 CTS



**poi comportamento concludente di anno in anno*



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

14. Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 1.

REGIME FORFETTARIO
ex art. 86

perdita
requisiti

DECADENZA:

Periodo d'imposta **successivo**



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

Superamento limite 130.000 euro di ricavi



Si esce dal regime dal periodo d'imposta successivo



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

15. Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto al regime ordinario ovvero a quello di cui all'articolo 80, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi; viceversa i ricavi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario. Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario ovvero da quello di cui all'articolo 80 a quello forfetario. Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, i costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi. Nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata, rispettivamente, ai sensi degli articoli 86 e 101 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

RICAVI

➔ Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto al regime ordinario ovvero a quello di cui all'art. 80, al fine di evitare salti o duplicazioni di imposizione, i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi, ancorché di competenza di tali periodi; viceversa, i ricavi che, ancorché di competenza del periodo, in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario.

➔ Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di **passaggio dal regime ordinario ovvero da quello di cui all'art. 80 a quello forfetario**



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

COSTI



Nel caso di passaggio da un periodo di imposta soggetto al regime forfetario a un periodo di imposta soggetto a un diverso regime, i costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

BENI STRUMENTALI



Nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale **plusvalenza o minusvalenza** determinata, rispettivamente, ai sensi degli artt. 86 e 101 del Tuir, si assume come **costo non ammortizzato** quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime.

Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

16. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nonché degli indici sistematici di affidabilità di cui all'articolo 7-bis del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.

ESCLUSIONE

- STUDI DI SETTORE
- PARAMETRI
- INDICI SISTEMATICI DI AFFIDABILITA'



Capo II - Disposizioni sulle organizzazioni di volontariato e sulle associazioni di promozione sociale

Art. 86 - Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

- è possibile esercitare l'opzione per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari
- è possibile esercitare l'opzione per l'applicazione delle imposte sui redditi nei modi ordinari
- è possibile esercitare l'opzione per il regime forfetario di cui all'art. 80

Opzione:

- vincolo triennale
- comunicazione nella prima dichiarazione Iva alla scelta effettuata
- si estende di anno in anno fino a revoca



FORFETTARIO ETS
(art. 80 CTS)

FORFETTARIO ODV/APS
(art. 86 CTS)



Autorizzazione Commissione europea + Registro Unico

Le disposizioni relative al regime fiscale si applicano:

- agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore
- dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea
- non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro



- riepilogo -

Il CTS ha integralmente rivisto la disciplina delle associazioni di promozione sociale. Rispetto alla Legge 383/2000 che consente diverse forme giuridiche, purché vi sia svolgimento di attività aventi «rilevante utilità collettiva» a beneficio degli associati o dei terzi, il D.Lgs. 117/2017 fissa la tipologia degli enti (art. 35) e le attività esercitabili (che sono le attività di interesse generale ex art. 5).

Le APS ora devono essere costituite in forma di associazione, riconosciuta o non, da almeno 7 persone fisiche o da almeno 3 altre APS per lo svolgimento di una o più attività di cui all'art. 5.

Lo statuto può prevedere che possono far parte della compagine sociale altri ETS o enti senza scopo di lucro, purché non siano prevalenti rispetto alle altre APS associate (*previsione non applicabile agli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI con almeno 500 associazioni*).

Il Codice esclude come APS i circoli e le associazioni che prevedono limitazioni all'accesso nella compagine sociale con riferimento a condizioni di censo o altre caratteristiche discriminatorie, o che prevedono il diritto di trasferimento della quota associativa o, infine, collegano la partecipazione ad azioni o quote.



- riepilogo -

Le APS come in passato si avvalgono in via prevalente dell'attività di volontariato non remunerata degli associati e devono contenere nella denominazione l'indicazione di APS.

Possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo quando necessario per lo svolgimento dell'attività o per il perseguimento delle finalità; il numero dei lavoratori impiegati non può superare il 50% del numero dei volontari o il 5% degli associati.

L'art. 85, comma 1, CTS de-commercializza tutti i corrispettivi specifici ricevuti per le attività statutarie, purché ciò avvenga:

- in diretta attuazione degli scopi istituzionali
- a favore dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi ovvero degli associati di altre APS che svolgono la stessa attività e che appartengono alla stessa organizzazione locale o nazionale, ovvero nei confronti di enti composti per almeno il 70 % da altri ETS per lo svolgimento di servizi strumentali al Terzo Settore

L'art. 85, comma 2, CTS de-commercializza le cessioni anche a terzi di pubblicazioni destinate prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi dietro corrispettivo (*es. giornalino*)



- riepilogo -

Sono considerate sempre commerciali (anche verso gli associati) le cessioni di beni nuovi, le somministrazioni di alimenti e bevande, i servizi idrici o di erogazione di energia elettrica, gas, vapore, le prestazioni alberghiere, di vitto ed alloggio, di trasporto, di deposito, ecc. analogamente a quanto previsto dall'art. 148 , comma 4, Tuir.

Come già previsto nell'art. 148, comma 5, Tuir per le APS con finalità assistenziali riconosciute dal Ministero degli Interni, non è commerciale la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi istituzionali nonché l'organizzazione di viaggi turistici quando:

- si tratti di attività strettamente complementari a quelle istituzionali a favore di associati e familiari conviventi;
- l'APS non si avvalga di strumenti pubblicitari o promozionali rivolti a terzi.

E' confermata come nella L. 383/00 l'esclusione delle quote e contributi sociali dall'imposta sugli intrattenimenti.

Sono inoltre de-commercializzati i proventi derivanti dalla vendita a terzi di beni ricevuti dalla APS a titolo gratuito ai fini di sovvenzione, purché la vendita sia curata direttamente (*senza intermediari*) e non sia organizzata per concorrere sul mercato.

Il reddito degli immobili di proprietà destinati all'attività non commerciale è esente da IRES.



- riepilogo -

L'art. 86, CTS prevede, per le ODV e per le APS, un regime forfettario di favore rispetto a quello previsto per la generalità degli ETS dall'art. 80; si applica per ricavi commerciali fino a 130.000 euro con un coefficiente di redditività del 3% (1% per le ODV).

Le ODV e le APS in regime forfettario non operano le ritenute IRPEF.

Le ODV e le APS ai fini IVA, salvo opzione per l'applicazione nei modi ordinari, non sono tenute ad applicare l'imposta sulle operazioni attive, non possono detrarre l'imposta sugli acquisti, non versano l'imposta periodicamente, salvo che nei casi di reverse charge, e non sono tenute agli altri obblighi previsti dal D.P.R. 633/72.