

ENTI DEL TERZO SETTORE NON COMMERCIALI

Ai fini delle imposte dirette, i riferimenti legislativi ai quali bisogna fare riferimento sono i seguenti:

- D.Lgs. 117/2017, Titolo X, articoli 79-89
- D.p.r. 917/1986, Titolo II, Capo III, articoli 143-150

A livello generale possiamo dire che gli Enti del Terzo Settore non commerciali sono tassati secondo le norme contenute nell'art. 143 e seguenti del Testo Unico delle Imposte Dirette (D.p.r. 917/1986) per cui il loro reddito è dato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi.

Brevemente, sono da intendersi per

- redditi fondiari, il reddito derivante dall'uso o possesso di terreni e fabbricati
- redditi di capitale, il reddito derivante da transazioni di quote societarie o distribuzione di dividendi di società
- redditi d'impresa, il reddito derivante dall'esercizio di attività commerciali
- redditi diversi, il reddito derivante da altre tipologie residuali verificabili dal Testo Unico delle Imposte Dirette e/o dalle istruzioni della Dichiarazione dei Redditi Enc

Riepilogo degli adempimenti dichiarativi degli Enti del Terzo Settore:

- se l'Ente del Terzo Settore è in possesso di uno o più tipologie dei redditi indicati, deve provvedere a redigere e presentare Dichiarazione dei Redditi Enc.
- se l'Ente del Terzo Settore svolge attività di impresa, a prescindere dal regime contabile adottato deve redigere e presentare Dichiarazione dei Redditi Enc e Dichiarazione Irap.
- se l'Ente del Terzo Settore non ha i redditi sopra indicati ma ha remunerato lavoratori dipendenti o occasionali deve redigere e presentare Dichiarazione Irap.
- se l'Ente del Terzo Settore non ha i redditi sopra indicati ma ha remunerato lavoratori dipendenti o occasionali o corrisposto compensi professionali a soggetti con ritenuta di acconto, deve redigere e presentare Certificazione Unica e Dichiarazione Sostituti di Imposta 770.

Per gli Enti del Terzo Settore che svolgono attività commerciale, è necessario che essi tengano una contabilità separata ossia provvedano alla registrazione contabile delle operazioni commerciali su registri separati dalle operazioni istituzionali (art. 87 comma 4 D.Lgs. 117/2017).

Per potere svolgere attività commerciale è necessario che l'Ente richieda all'Agenzia Entrate il certificato di attribuzione di partita iva.

Per gli Enti del Terzo Settore che svolgono una attività commerciale i regimi contabili applicabili sono i seguenti:

- a) regime ordinario
- b) regime forfetario art. 80 D.Lgs. 117/2017
- c) regime forfetario art. 86 D.Lgs. 117/2017
- d) regime forfetario art. 145 D.p.r. 917/86

a) Regime ordinario: il reddito derivante dall'attività commerciale è assoggettata a tassazione secondo le regole contenute nel D.p.r. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte Dirette)

b) Regime forfetario art. 80 D.Lgs. 117/2017: applicabile a tutti gli Enti del Terzo Settore

c) Regime forfetario art. 86 D.Lgs. 117/2017: applicabile alle Organizzazioni di Volontariato (ODV) ed alle Associazioni di Promozione Sociale (APS)

d) Regime forfetario art. 145 D.p.r. 917/86: applicabile a tutti gli Enti del Terzo Settore rientranti nel regime ordinario del D.p.r. 917/1986 ed ammessi alla contabilità semplificata

a) Regime ordinario:

Ai fini delle imposte dirette, il reddito è determinato detraendo ai ricavi commerciali i costi commerciali ad essi inerenti. Al reddito viene applicata l'aliquota ordinaria Ires pari al 24%.

Il reddito è determinato attraverso l'adozione di una contabilità ordinaria o semplificata a seconda se l'attività dell'ente superi o meno i 500.000 euro (in caso di prestazione di servizi) o 800.000 euro (in caso di altre attività).

In caso di contabilità ordinaria, è obbligatorio utilizzare il principio di competenza economica.

In caso di contabilità semplificata, è possibile scegliere se utilizzare il principio della

- competenza economica

- competenza "registrato=incassato", ossia, nel momento in cui è registrata la fattura è considerata incassata/pagata e viene utilizzata nel conteggio del reddito.

Dal punto di vista delle imposte indirette (Iva), qualora vi siano i presupposti tradizionali dell'Iva (soggettività, oggettività, territorialità), dovrà essere applicata l'aliquota Iva corrispondente alla attività esercitata e tenuti i registri Iva ad essi corrispondenti nonché provvedere a liquidare e a versare l'Iva eventualmente dovuta e ad inviare all'Agenzia Entrate le Liquidazioni Periodiche Iva (LIPE) e la Dichiarazione Iva annuale.

b) Regime forfetario art. 80 D.Lgs. 117/2017: applicabile a tutti gli Enti del Terzo Settore

L'opzione va espressa nella dichiarazione di inizio attività ex art. 35 DPR 633/72 o in sede di dichiarazione annuale.

Il reddito di impresa è determinato in questo modo: all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 (Attività di Interesse Generale) e 6 (Attività Diverse) del D.Lgs. 117/2017 svolte con modalità commerciali, vengono applicati i coefficienti

di redditività contenuti nell'articolo 80, comma 1, lettere a) b) del D.Lgs. 117/2017 di seguito indicati:

Prestazioni di servizi	ART. 80 CTS
<i>Proventi commerciali fino ad € 130.000</i>	7%
<i>Proventi commerciali da € 130.001 ad € 300.000</i>	10%
<i>Proventi commerciali oltre € 300.000</i>	17%
Altre attività	
<i>Proventi commerciali fino ad € 130.000</i>	5%
<i>Proventi commerciali da € 130.001 ad € 300.000</i>	7%
<i>Proventi commerciali oltre € 300.000</i>	14%

Qualora l'Ente svolgesse sia "attività di servizi" sia "altre attività", per individuare il coefficiente di redditività si prende in considerazione l'attività prevalente svolta.

A questo valore così determinato vengono sommati, se presenti, i seguenti componenti positivi di reddito presenti nel D.p.r. 97/1986: le plusvalenze (art. 86), le sopravvenienze attive (art. 88), i dividendi e gli interessi (art. 89), i proventi immobiliari (art. 90).

Al reddito così determinato viene applicata l'aliquota ordinaria Ires pari al 24%.

Vale la pena sottolineare che questo regime

- non è assoggettato agli Indici Sintetici di Affidabilità (ISA)
- non ha limiti dimensionali ossia è possibile applicarlo a prescindere dal volume di attività commerciali svolte.

Dal punto di vista delle imposte indirette (Iva), qualora vi siano i presupposti tradizionali dell'Iva (soggettività, oggettività, territorialità), dovrà essere applicata l'aliquota Iva corrispondente alla attività esercitata nonché provvedere a liquidare e a versare l'Iva eventualmente dovuta e ad inviare all'Agenzia Entrate le Liquidazioni Periodiche Iva (LIPE) e la Dichiarazione Iva annuale.

c) Regime forfetario art. 86 D.Lgs. 117/2017: applicabile alle Organizzazioni di Volontariato (ODV) ed alle Associazioni di Promozione Sociale (APS)

L'opzione va espressa nella dichiarazione di inizio attività ex art. 35 DPR 633/72 o in sede di dichiarazione annuale.

E' possibile adottare tale regime se nell'esercizio precedente i ricavi sono stati inferiori a 85.000 euro.

Il reddito di impresa è determinato in questo modo: all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 (Attività di Interesse Generale) e 6 (Attività Diverse) del D.Lgs. 117/2017 svolte con modalità commerciali, vengono applicati i coefficienti di redditività contenuti nell'articolo 86, comma 3 del D.Lgs. 117/2017 di seguito indicati:

Organizzazioni del volontariato	ART. 86 CTS
<i>Proventi commerciali fino ad € 85.000</i>	1%
<i>Proventi commerciali oltre € 85.000</i>	Passa a regime Art. 80
Associazioni di promozione sociale	
<i>Proventi commerciali fino ad € 85.000</i>	3%
<i>Proventi commerciali oltre € 85.000</i>	Passa a regime Art.80

Al reddito così determinato viene applicata l'aliquota ordinaria Ires pari al 24%.

Vale la pena sottolineare che questo regime

- non è assoggettato agli Indici Sintetici di Affidabilità (ISA)
- ha l'obbligo di conservazione dei documenti ricevuti ed emessi ai sensi dell'art. 22 del DPR 600/73 (ossia le fatture)
- ha l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili
- ha l'esonero dall'operare le ritenute alla fonte previste dal Titolo III DPR 600/1973, ossia equivale a dire che non operano come sostituti di imposta. Vi è tuttavia l'obbligo di indicare nella Dichiarazione dei Redditi i codici fiscali dei collaboratori ai quali sono stati corrisposti compensi e l'ammontare del reddito sul quale non è stata operata la ritenuta di acconto

Dal punto di vista delle imposte indirette (Iva), opera un regime di esclusione Iva ossia le fatture emesse sono escluse (non si applica l'Iva). Sempre sul fronte Iva, opera l'esonero

- dalla registrazione delle fatture e dei corrispettivi sui registri contabili
- dalla presentazione della dichiarazione IVA annuale e Liquidazione Periodica Iva (LIPE)

d) Regime forfetario art. 145 D.p.r. 917/1986: applicabile a tutti gli Enti del Terzo Settore

Ai fini delle imposte dirette, gli Enti del Terzo Settore ammessi alla contabilità semplificata, in alternativa al regime ordinario, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito

d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza secondo la tabella seguente:

- a) attività di prestazioni di servizi: 1) fino a euro 15.493,71, coefficiente 15 per cento; 2) da euro 15.493,71 a euro 185.924,48, coefficiente 25 per cento;
- b) altre attività: 1) fino a euro 25.822,84, coefficiente 10 per cento; 2) da euro 25.822,85 a euro 516.465,90, coefficiente 15 per cento.

Al reddito così determinato viene applicata l'aliquota ordinaria Ires pari al 24%.

Dal punto di vista delle imposte indirette (Iva), qualora vi siano i presupposti tradizionali dell'Iva (soggettività, oggettività, territorialità), dovrà essere applicata l'aliquota Iva corrispondente alla attività esercitata e tenuti i registri Iva ad essi corrispondenti nonché provvedere a liquidare e a versare l'Iva eventualmente dovuta e ad inviare all'Agenzia Entrate le Liquidazioni Periodiche Iva (LIPE) e la Dichiarazione Iva annuale.

Iva applicabile agli Enti del Terzo Settore

L'unico intervento ufficiale, sia da parte dell'Agenzia delle Entrate sia da parte del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali (qualora ne avesse titolo, ma non ne ha) è la bozza di circolare che l'Agenzia delle Entrate ha emesso il 19 dicembre 2025 in consultazione pubblica e per la quale ha espressamente richiesto di fornire eventuali osservazioni.

Al capitolo 5 della circolare si legge "Va evidenziato, quindi, che ai fini IVA, la "Riforma del Terzo settore" non ha previsto una parallela disciplina fiscale. Pertanto, ai fini dell'assoggettamento all'IVA delle attività svolte dagli ETS (attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS, attività diverse di cui all'articolo 6 del CTS, nonché attività di raccolta fondi di cui all'articolo 7 CTS), è necessario verificare la sussistenza dei presupposti soggettivo, oggettivo e territoriale previsti dal decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 e, più in generale, fare riferimento ai principi stabiliti dalla direttiva 2006/112/CE".

Questo significa che, a seconda dei regimi contabili adottati e delle modalità operative delle associazioni l'applicabilità dell'Iva potrebbe mutare: un esempio di quanto stiamo scrivendo riguarda ad esempio le Odv e le Aps le quali, se adottano il regime forfetario contenuto nell'art. 86 del D.Lgs. 117/2017, emettono fattura senza iva. Se invece non adottassero tale regime, potrebbero invece dovere emettere fattura con indicazione dell'Iva.