

Pisa – 22 Maggio 2025

IL REGIME FISCALE VIGENTE PER LE APS

*Rag. Gian Luca Ruglioni
Dott.ssa Barbara D'Onza*

Aps (non commerciale) ai fini Ires – Tuir

Un Enc svolge attività istituzionale (de-commercializzata ai fini Ires), e, strumentalmente, anche attività commerciale (ex art. 2195 Cc):

- Se attività commerciale prevalente sull'attività istituzionale **Ente commerciale**
- Se attività istituzionale prevalente rispetto all'attività commerciale **Ente non commerciale**

Aps – ai fini Ires

NORME DI RIFERIMENTO: Art.73 TUIR Identifica Soggetti Passivi

Art.73, co.1 TUIR: Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (attività ex art. 2195 c.c.) nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

Art.73, co.4, TUIR

L'oggetto esclusivo o principale è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistente in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

De-commercializzazione attività istituzionale

NORME DI RIFERIMENTO: Art.143 TUIR Determina il Reddito complessivo

Art. 143 TUIR, comma 1

Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 e' formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attivita' commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformita' alle finalita' istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

De-commercializzazione attività istituzionale

NORME DI RIFERIMENTO: Art.143 TUIR Determina il Reddito complessivo

Art. 143 TUIR, comma 1

Non si considerano attività commerciali le Prestazioni di servizi diversi da quelle previste dal 2195 cc:

- 1) direttamente conformi a fini istituzionali**
- 2) senza specifica organizzazione** (senza investimenti di capitale, senza dipendenti etc)
- 3) con corrispettivi non eccedenti i costi «direttamente imputabili»**

nel Codice del Terzo Settore la **de-commercializzazione delle attività istituzionali** viene disciplinata **nell'art.79, comma 2**, con introduzione del concetto **di costi «effettivi»** e con **tolleranza 6% marginalità tra ricavi e costi**

De-commercializzazione attività istituzionale

NORME DI RIFERIMENTO: Art.143 TUIR Determina il Reddito complessivo

Art. 143, comma 3

a) Non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali i

Fondi pervenuti alle seguenti condizioni:

- **Raccolte Pubbliche** - rivolte a tutti
- **Occasionali** - massimo 2 eventi all'anno e massimo proventi < Euro 51.645,69 (Dm. 10.11.99)
- **offerta di beni o servizi ma «di modico valore»**
- **In concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione**
- **Obbligo di apposito rendiconto separato (art. 20, comma 2, Dpr. 600/73)**

b) Contributi Pubblici a Fondo perduto, erogati da enti pubblici in base a convenzioni per lo svolgimento di attività sociali conformi al fine istituzionale

De-commercializzazione attività istituzionale

NORME DI RIFERIMENTO: Art.148 TUIR Enti di tipo associativo

Art. 148 TUIR

1. Non e' considerata commerciale l'attivita' svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformita' alle finalita' istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

2. Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attivita' commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualita' o di occasionalita'.

De-commercializzazione attività istituzionale

NORME DI RIFERIMENTO: Art.148 TUIR Enti di tipo associativo

Art. 148 TUIR

*5. 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 finalita' assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, **non si considerano commerciali**, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, **la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attivita' istituzionale, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreche' le predette attivita' siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli stessi soggetti** indicati nel comma 3.*

De-commercializzazione attività istituzionale

NORME DI RIFERIMENTO: Art.148 TUIR Enti di tipo associativo

Co 5. Per le associazioni di promozione sociale **non si considerano commerciali**, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici

- **la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale**
- **l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici**
- **strettamente complementari** a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate vs associati

Co 8. Gli **atti costitutivi/statuti** redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata registrata devono prevedere:

- Divieto distribuzione utili anche in forma indiretta
- Devoluzione patrimonio in caso di scioglimento
- Garantire l'effettività del rapporto associativo
- Redazione rendiconto annuale
- Eleggibilità libera amministratori
- Intrasmissibilità quota

Rilevanza operazioni ai fini Iva (Dpr. n. 633/72)

*Un'operazione è sempre rilevante ai fini Iva quando **le cessioni di beni o prestazioni di servizi avvengono dietro corrispettivo (sinallagma)**, anche se trattasi di attività di interesse generale (istituzionali).*

Esempio:

liberalità, contributi a fondo perduto, quote associative essendo operazioni senza sinallagma sono considerate fuori campo Iva poiché rappresentano di fatto mere cessioni di denaro (art.2, comma 3, lett. a), Dpr. n. 633/72).

Di conseguenza:

può succedere che un Enc svolga un'attività non commerciale ai fini reddituali, ma rilevante ai fini Iva quindi presenterà Dichiarazione Iva ma non quella dei redditi

De-commercializzazione e irrilevanza Iva dei corrispettivi specifici pagati soci per servizi direttamente conformi ai fini istituzionali

Art. 148, comma 3, del Tuir – Art. 4, comma 4, Dpr. n. 633/72

come ribadito dalla Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, il richiamato **art. 148, comma 3, del Tuir**, stabilisce la non commercialità, ai fini IRES, di talune prestazioni rese da specifiche categorie di enti non commerciali associativi, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti:

- a) deve trattarsi degli organismi associativi **tassativamente indicati dalla norma**;
- b) l'attività deve essere effettuata «**in diretta attuazione degli scopi istituzionali**» dell'ente;
- c) le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi** devono essere rese in favore degli **iscritti**, associati o partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Ai fini Ires, dal 2026 si applica solo a APS (artt.79,comma 6 e 85,CTS)

Attività commerciale Aps - Ets

(Art.148, comma 4 Tuir e art. 4, comma 5, Dpr. n. 633/1972)

Per alcune attività vi è una presunzione assoluta di commercialità sia ai fini Ires che Iva (di seguito quelle più rilevanti):

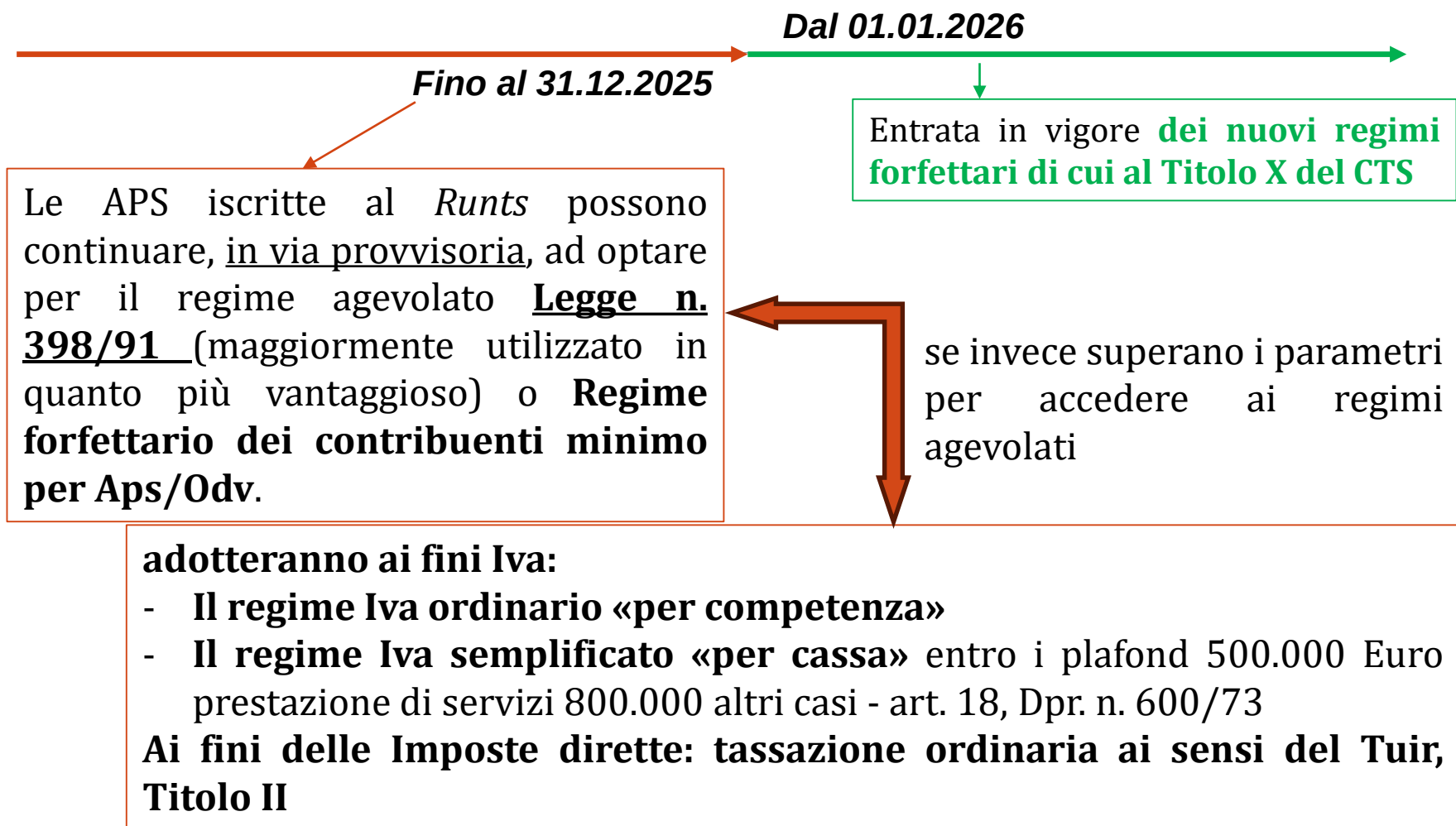
- CESSIONI DI BENI NUOVI PRODOTTI PER LA VENDITA*
- SOMMINISTRAZIONI DI PASTI E DI ALIMENTI/BEVANDE (tranne per APS che effettuano somministrazioni di alimenti e bevande in Bar interni alla sede)*
- PRESTAZIONI ALBERGHIERE, DI ALLOGGIO, TRASPORTO, DEPOSITO*
- ORGANIZZAZIONI DI VIAGGI E SOGGIORNI TURISTICI*
- SPONSORIZZAZIONI E PUBBLICITA' COMMERCIALE*

REGIME AGEVOLATI PER L' ATTIVITA' COMMERCIALE

Le Aps che svolgono o intendono svolgere una parte della loro attività in forma commerciale (con conseguente titolarità di partita Iva) riguarda la possibilità, non l'obbligo, di opzionare per uno dei seguenti regimi agevolati:

- **Legge n. 398/91: Ricavi < 400.000 Euro** – (applicabile anche da ASD/SSD, associazioni senza scopo di lucro, proloco, cori bande e filodrammatiche)
- **Regime forfettario dei contribuenti minimi** (disciplinato dalla Legge n. 190/2014, specifico per Aps/Odv con Ricavi < 65.000 Euro)

LINEA TEMPORALE DEI REGIMI FORFETTARI PER APS **SULL'ATTIVITA' COMMERCIALE**



REGIME AGEVOLATO LEGGE N. 398/91

- La Legge n. 398/91 **costituisce oggi un vantaggio notevole** per gli Enti associativi con **proventi commerciali nell'anno precedente < Euro 400.000** che optando per tale Legge, **versano forfettariamente il 50 % dell'Iva** incassata su fatture /corrispettivi
- Sul fronte delle **Imposte dirette** la Legge n. 398/91 consente di applicare ai proventi commerciali **un coefficiente di redditività del solo 3%** maggiorato di proventi finanziari e plusvalenze

Tale regime forfettario consente anche una lunga serie di semplificazioni, le principali sono:

- **Esonero dalla tenuta di registri Iva**
- **Esonero dalla Dichiarazione annuale Iva, comunicazioni trimestrali Lipe e dalla compilazioni degli ISA**

REGIME ORDINARIO **attività commerciale**

- **Determinazione del reddito d'impresa ai fini Ires:** differenza tra i ricavi e costi (determinazione dei costi promiscui)
- **Determinazione dell'IVA:** Iva sulle vendite– Iva sugli acquisti (tenendo conto dei costi promiscui ed eventuale Pro rata di detraibilità)
- **Presentazione della Dichiarazione IVA entro il 30 aprile anno successivo**
- **Presentazione delle LIPE trimestrali (entro la fine del secondo mese successivo la chiusura del trimestre).**

FORFETTIZZAZIONE REDDITO D'IMPRESA AI FINI IRES + IVA

Reddito d'impresa pari al 3% dei proventi commerciali percepiti nel limite di Euro 400.000 Euro annui, aggiungendo anche le plusvalenze patrimoniali.

Esempio: ricavi da pubblicità e sponsorizzazioni 200.000 Euro = reddito

Impresa (3%) 6.000* Ires (24%)=1.440

Forfettizzazione della detrazione Iva pari al 50% di quella a debito (33% per introiti da diritti radiotelevisivi)

Esempio: Fattura emessa sponsorizzazione di Euro 1.220 (1000+220Iva), è necessario effettuare un versamento di Euro 110 Euro di Iva

OBBLIGHI LEGGE N. 398/91

Obblighi:

- **conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto;**
- **annotare, anche con una unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente;**
- **effettuare il versamento trimestrale dell'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento;**
- **annotare distintamente nel registro IVA minori i proventi di cui all'art. 25, comma 2, della legge n. 133/99, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali, nonché le operazioni intracomunitarie.**

Regime Forfettario per Aps e Odv – Legge n. 190/2014

Art. 5, comma 15-quinquies, del Dl. 146/2021

Prevede la possibilità di Odv e Aps **di adottare il regime forfettario dei contribuenti minimi ex Legge n. 190/2014**. Per accedere a tale regime Aps e Odv devono aver realizzato **un volume di ricavi <65.000 Euro**, (da considerare che nel volume dei ricavi anche la somministrazione di bevande e alimenti e le attività commerciali che sono assoggettate all'Iva).

L'adesione al regime forfettario comporta anche varie semplificazioni fiscali:

- **Fuori campo Iva** per le operazioni attive
- **non va liquidata e versata l'Iva, nessun obbligo di presentare la dichiarazione annuale Iva e Lipe;**
- **Regime forfettario ai fini Ires ex art. 145, Tuir**

Obblighi: conservazione e numerazione delle fatture di acquisto e l'obbligo di certificazione e conservazione dei corrispettivi, Dichiarazione Unico Enc e Irap

Regime Forfettario per Aps e Odv – Legge n. 190/2014

Esempi pratici

Iva fuori campo: Fatture emessa in formato elettronico di 200 Euro fuori campo Iva quindi nessun versamento Iva a debito

Ires: un Aps svolge attività commerciale di prestazione di servizi pari ad Euro 20.000, può optare per il regime forfettario ai fini Ires ex art. 145, Tuir: applicherà un coefficiente del 25% ai ricavi, quindi reddito imponibile di 5.000 Euro $*24\% = 1.200$ Euro Ires

ANALOGIE E DIFFERENZE

Legge n. 398/91 e Regime forfettario Legge ODV/APS

LEGGE N. 398/91	REGIME FORFETTARIO ODV/APS LEGGE N. 190/2014 – LEGGE N. 146/202
SI APPLICA SIA AI FINI IVA CHE IRES	SI APPLICA «SOLO» AI FINI IVA
RICAVI < 400.000 Euro	RICAVI < 65.000 Euro
RICAVI COMMERCIALI <u>CONNESSI CON GLI SCOPI ISTITUZIONALI</u>	NESSUNA SPECIFICA DI CONNESSIONE ALL'ATTIVITA' ISTITUZIONALE
<i>Forfettizzazione della detrazione Iva pari al 50% di quella a debito (33% per introiti da diritti radiotelevisivi): QUINDI VERSAMENTO FORFETTARIO (SU BASE TRIMESTRALE) DEL 50% IVA A DEBITO</i>	SI APPLICA IL FUORI CAMPO IVA SULLE OPERAZIONI QUINDI NESSUN VERSAMENTO IVA



ANALOGIE E DIFFERENZE

Legge n. 398/91 e Regime forfettario Legge ODV/APS

LEGGE N. 398/91	REGIME FORFETTARIO ODV/APS LEGGE N. 190/2014 – LEGGE N. 146/202
L'IVA SUGLI ACQUISTI NON E' DETRAIBILE E QUINDI RIMANE UN COSTO A CARICO DELL'ENTE	L'IVA SUGLI ACQUISTI NON E' DETRAIBILE E QUINDI RIMANE UN COSTO A CARICO DELL'ENTE
CONSERVAZIONE E NUMERAZIONE FATTURE DI ACQUISTO, TENUTA DEL REGISTRO DEI CONTRIBUENTI MINORI	CONSERVAZIONE E NUMERAZIONE FATTURE DI ACQUISTO, OBBLIGO CERTIFICAZIONE E CONSERVAZIONE CORRISPETTIVI
FORFETTIZZAZIONE 3% DEI RICAVI AI FINI IRES	POSSIBILITA' DI APPLICARE IL REGIME FORFETTARIO ART. 145-TUIR
DICHIARAZIONE UNICO ENC E IRAP: SI DICHIARAZIONE IVA: NO	DICHIARAZIONE UNICO ENC E IRAP: SI DICHIARAZIONE IVA: NO

PIU' VANTAGGIOSO

LA FISCALITA' INDIRETTA APS ISCRITTI AL RUNTS

Le norme agevolative del Codice del Terzo Settore ai fini delle Imposte indirette invece **sono già applicabili con l'operatività del Runts (operativo dal 23/11/2021):**

- art. 81, Codice del Terzo Settore: *«Social Bonus»*
- art. 82, Codice del Terzo Settore: *esenzioni, riduzioni da imposte indirette, bollo, tributi locali e Irap*
- art. 83, Codice del Terzo Settore: *detrazione Irpef del 30% per liberalità in denaro o natura, oppure deduzione 10% dal reddito, sia per persone fisiche che società/enti*

LA FISCALITA' INDIRECTA DEGLI ENTI ISCRITTI AL RUNTS

ESENZIONE COMPLETA DA IMPOSTA DI BOLLO

l'art. 82, comma 5, «Codice del Terzo Settore», dispone l'esenzione da Imposta di bollo per *“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 posti in essere o richiesti dagli enti del Terzo settore”*

LA FISCALITA' INDIRETTA DEGLI ENTI ISCRITTI AL RUNTS

IMPOSTA DI REGISTRO IN MISURA FISSA

l'art. 82, comma 4, «Codice del Terzo Settore»

in materia di imposta di registro (e ipocatastale) ne stabilisce **l'applicazione in misura fissa (Euro 200)**, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili e per gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento a favore di tutti gli enti del Terzo settore.

LA FISCALITA' INDIRECTA DELLE APS ENTI ISCRITTI AL RUNTS

ESENZIONE O RIDUZIONE ALIQUOTA IRAP

l'art. 82, comma 8, «Codice del Terzo Settore», lascia la facoltà a Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano di prevedere per tutti gli Ets, ad eccezione delle Imprese sociali costituite in forma societaria, **l'esenzione o la riduzione Irap.**

REGIONE TOSCANA

A decorrere dal 1° gennaio 2025, **Aliquota agevolata Irap del 2,98% per gli ETS limitatamente alle attività non commerciali e alle attività commerciali non prevalenti**, fermo restando l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Irap. (Legge regionale n. 58 del 24.12.2024)

LA FISCALITA' INDIRETTA DELLE APS ENTI ISCRITTI AL RUNTS

**ESENZIONE IMU E TASI PER ETS NON COMMERCIALI
PER ATTIVITA' SVOLTE IN MODALITA' NON COMMERCIALE
art. 82, comma 6, «Codice del Terzo Settore»,**



- **SOLO PER**

Immobili posseduti e utilizzati dagli Ets destinati esclusivamente allo svolgimento di una o più delle seguente attività:

attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive e di culto svolte con modalità non commerciali

gli enti non commerciali dovranno avere prudenza nell'individuare l'attività correttamente svolta così da determinare se hanno diritto all'esenzione oppure no.

LA FISCALITA' INDIRECTA DELLE APS ENTI ISCRITTI AL RUNTS

TRIBUTI LOCALI

art. 82, comma 7, «Codice del Terzo Settore»,

Per i tributi diversi dall'IMU e dalla TASI, è stata prevista la facoltà per i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni di deliberare nei confronti degli ETS che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale **la riduzione o l'esenzione dal pagamento dei tributi di loro pertinenza e dai connessi adempimenti.**

LA FISCALITA' INDIRECTA DELLE APS ENTI ISCRITTI AL RUNTS

DETRAZIONI E DEDUZIONI PER EROGAZIONI LIBERALI A FAVORE DEGLI ETS **art. 83, «Codice del Terzo Settore»,**

In base alle previsioni dell'art. 83 del CTS, dall'Imposta lorda sul reddito delle persone fisiche si può effettuare **una detrazione di importo pari al 30%** degli oneri sostenuti dal contribuente **per le erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli ETS.**

- Le erogazioni liberali, per ciascun periodo d'imposta, non devono superare l'importo complessivo **di Euro 30.000**;
- Se erogazioni in denaro, devono essere tracciabili

ESEMPIO DI DETRAZIONE PER PERSONA FISICA:

Irpef dovuta: 6.000 Euro

Erogazione liberale effettuata: 15.000 Euro

Risparmio d'imposta: 4.500 euro (15.000 x 30%)

Imposta da versare: 6.000 – 4.500 = 1.500 euro.

LA FISCALITA' INDIRECTA DELLE APS ENTI ISCRITTI AL RUNTS

DETRAZIONI E DEDUZIONI PER EROGAZIONI LIBERALI A FAVORE DEGLI ETS *art. 83, «Codice del Terzo Settore»,*

Nel caso in cui, invece la persona opti per la deducibilità **dell'erogazione liberale in denaro o in natura**, l'importo deducibile sarà pari al massimo al 10% del reddito complessivo dichiarato, qualunque sia il suo importo.

- qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, l'eccedenza può essere computata negli anni successivi ma non oltre il quarto, fino a concorrenza del suo ammontare.

ESEMPIO DI DEDUZIONE PER PERSONA FISICA:

Reddito dichiarato: 60.000 Euro

Erogazione liberale effettuata: 5.000 Euro

Importo massimo deducibile: 6.000 euro (60.000 x 10%)

Reddito imponibile: 60.000 – 5.000 = 55.000 Euro

Sarà il soggetto erogatore ha scegliere la misura più conveniente riguardanti la “detrazione” e la “deduzione”.

LA FISCALITA' INDIRETTA DEGLI ENTI ISCRITTI AL RUNTS

SOCIAL BONUS TERZO SETTORE (art. 81, Codice del Terzo Settore)

L'agevolazione è riconosciuta sottoforma di:

- *credito d'imposta da ripartire in 3 quote annuali di pari importo*

oggetto del Social Bonus

Erogazioni liberali in favore di Ets per sostenere i costi per:

- *interventi effettuati dagli ETS per il restauro degli immobili pubblici non utilizzati*
- *dei beni (mobili e immobili) sequestrati alla criminalità organizzata e assegnati agli ETS.*

Per l'anno 2025, per il «Social Bonus del Terzo Settore» sono stati stanziati circa 300 milioni di Euro

LA FISCALITA' INDIRETTA DEGLI ENTI ISCRITTI AL RUNTS

Persone fisiche, Enc e aziende possono quindi versare in modalità tracciabile agli ETS erogazioni liberali **con vincolo di utilizzo.**

SOGGETTO EROGATORE	LIMITE DELLE EROGAZIONI CHE POSSONO OTTENERE IL CREDITO D'IMPOSTA	PERCENTUALE DI CREDITO D'IMPOSTA
PERSONE FISICHE	15% del reddito imponibile (Irpef)	65% delle erogazioni in denaro
ENTI NON COMMERCIALI	15% del reddito imponibile (Irpef/Ires)	50% delle erogazioni in denaro
IMPRESE	5 per mille dei ricavi annui	50% delle erogazioni in denaro

GRAZIE PER L'ATTENZIONE