

# LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E LE PROLOCO

(AVV. GABRIELE SEPIO 19 GIUGNO 2020)

## VALUTAZIONI (FISCALI E NON)

### Le Pro Loco nella Riforma del Terzo Settore

Le proloco potrebbero valutare, in ogni caso, l'opportunità di **isciversi in una delle sezioni del Registro unico nazionale del Terzo settore**, applicando i regimi fiscali previsti dagli ETS.

Tra le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS potrebbero ad esempio interessare le pro loco, a seconda dell'attività svolta:

- Lett. f) – interventi di tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio, ai sensi del D.Lgs. n. 42/2004
- Lett. i) – organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di particolare interesse sociale, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale;
- Lett. k) – organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse generale e culturale.

Con l'adozione della qualifica di ETS, le proloco avranno la possibilità di beneficiare:

- Del regime forfetario di tassazione previsto per gli ETS non commerciali (art. 80 del CTS);
- Del regime forfetario semplificato di cui all'art. 86 del CTS, nell'ipotesi in cui siano iscritte come associazioni di promozione sociale o come organizzazione di volontariato;
- Delle misure fiscali a carattere agevolativo introdotte dal Codice (detrazioni e deduzioni per i soggetti che effettuano erogazioni liberali di cui all'art. 83, social bonus di cui all'art. 81, agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali di cui all'art. 82).

### Requisiti per adottare la qualifica di APS

Attualmente, molte proloco rivestono la qualifica di associazione di promozione sociale.

In base alle disposizioni introdotte dal Codice del Terzo settore, ai fini dell'iscrizione nel Registro unico in qualità di **associazione di promozione sociale (APS)** sono necessari i seguenti **requisiti**:

- costituzione in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta;
- numero di associati non inferiore a 7 persone fisiche o a 3 APS;
- 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 degli associati.

**Non possono essere previste dalle APS, inoltre:**

- limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e di discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati;

- diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa;
- collegamento, in qualsiasi forma, della partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

Le APS, inoltre, possono **impiegare lavoratori** in misura non superiore al 50% del numero dei volontari o al 5% del numero degli associati e, in ogni caso, solo quando ciò sia necessario ai fini dello svolgimento dell'attività di interesse generale e al perseguimento delle finalità.

Nell'ipotesi in cui le proloco siano già costituite in forma di APS, ai sensi della L. n. 383/2000, saranno tenute ad adeguare le proprie previsioni statutarie alle disposizioni del CTS entro il **31 ottobre 2020** (termine così da ultimo prorogato dal decreto Cura Italia - D.L. 18/2020).

Fermo restando l'onere di adeguamento, l'associazione di promozione sociale transiterà in maniera automatica nell'apposita sezione del Registro unico nazionale (in base all'art. 54 del CTS).

**N.B.** Inoltre, le Pro Loco che abbiano la qualifica di APS manterranno un regime fiscale analogo a quello previsto all'art. 148, comma 3 del TUIR, regime che invece **non** troverà più applicazione per le **associazioni culturali** per effetto della riforma del Terzo settore, a partire dal termine di cui all'art. 104, comma 2 del CTS).

### **Regime fiscale delle APS**

In particolare, in caso di adozione della qualifica di APS, le proloco potranno beneficiare, in base all'art. 85 del CTS:

- della decommercializzazione delle attività istituzionali rese a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e loro familiari conviventi (ferma restando ai sensi del terzo comma dell'art. 85 la commercialità di specifiche cessioni di beni e prestazioni di servizi che, in ragione del loro carattere tipicamente imprenditoriale, sono comunque considerate commerciali).

- ■ della decommercializzazione delle cessioni di pubblicazioni destinate prevalentemente agli stessi (l'agevolazione in questione si applica ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) sugli aiuti «de minimis», ai sensi dell'art. 88 CTS).
- ■ in analogia a quanto previsto per le organizzazioni di volontariato, della decommercializzazione delle cessioni di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione.
- L'art. 85 comma 3 contiene tuttavia (in analogia a quanto già previsto dall'art. 148 del TUIR) un elenco di cessioni/prestazioni che sono comunque considerate commerciali (in ragione del loro carattere tipicamente imprenditoriale). Si tratta in particolare:
  - ■ delle cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
  - ■ delle somministrazioni di pasti;
  - ■ delle erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
  - ■ delle prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
  - ■ delle prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
  - ■ della gestione di spacci aziendale e di mense;
  - ■ dell'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
  - ■ della gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
  - ■ della pubblicità commerciale e delle telecomunicazioni e radiodiffusioni

circolari.

Ai sensi del quarto comma del medesimo art. 85, tuttavia **per le APS riconosciute aventi finalità assistenziali** dal Ministero dell'interno (ai sensi dell'art. 3, comma 6, lett. e), della Legge n. 287/1991) si considerano **non commerciali**:

- ■ le attività di somministrazione di alimenti e bevande presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale;
- ■ l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici effettuate dalle anche per corrispettivi specifici,
- Purché tali attività siano complementari a quelle istituzionali e siano effettuate nei confronti degli associati o dei familiari conviventi, senza avvalersi di strumenti pubblicitari o diffusione di informazioni a soggetti terzi.
- L'agevolazione in questione si applica ai sensi e nei limiti del regolamento (UE) sugli aiuti «de minimis» (art. 88 CTS).
- Per le eventuali attività commerciali (secondarie e strumentali), le APS potranno optare, in caso di ricavi annui inferiori a 130.000 euro annui, per il **regime forfetario di cui all'art. 86 del CTS**, con applicazione di un coefficiente di redditività del 3% (il coefficiente scende all'1% se l'ente riveste, invece, la qualifica di ODV).
- All'opzione per tale regime sono legati l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili (salvo l'obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti) e rilevanti semplificazioni in materia IVA.

Nel dettaglio, gli enti che optano per il regime di cui all'art. 86:

- ■ **non sono considerati soggetti IVA**, che quindi non andrà applicata, con il **simmetrico divieto di esercitare il diritto alla detrazione e l'esonero degli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili** (fermo restando l'obbligo di conservare i documenti emessi e ricevuti);
- ■ **non sono tenuti alla conservazione dei registri e dei documenti** (ad eccezione della numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e conservazione dei documenti), **alla liquidazione e al versamento dell'IVA stessa, nonché alla presentazione della relativa dichiarazione versamento dell'IVA**.
- ■ **per le operazioni per le quali risultino debitori d'imposta** (ad es. **reverse charge**), devono comunque emettere fattura o integrarla con l'indicazione della relativa imposta, versando l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.
- Sul piano delle imposte dirette, le proloco che applicano il regime forfetario di cui all'art. 86 del CTS:
  - ■ non sono obbligate alla tenuta delle scritture contabili (fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi);
  - ■ non sono considerate sostituti e sostituiti d'imposta, non subendo quindi la ritenuta d'acconto sulle prestazioni rese;
  - ■ non sono tenute ad operare le ritenute alla fonte, ma devono indicare nella dichiarazione dei redditi il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali non è stata operata la ritenuta e l'ammontare degli stessi.

Nell'ipotesi in cui le APS non applicano il regime forfetario dell'articolo 86, sussistono gli obblighi fiscali ai sensi dell'articolo 87 del CTS.

In relazione all'attività complessivamente svolta:

- devono tenere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e rappresentare adeguatamente nel bilancio le attività di interesse generale e quelle diverse.

Le modalità dipenderanno quindi dal tipo di ente e dalle dimensioni,

- l'obbligo si considera assolto anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro degli inventari;
- i soggetti che nell'esercizio dell'attività complessiva (di interesse generale di cui al 5 e diverse di cui al 6 del CTS) abbiano conseguito proventi superiori a 220mila euro possono tenere in luogo delle scritture contabili cronologiche e sistematiche il solo rendiconto per cassa.

Infine, ai sensi dell'art. 86 CTS, le proloco con qualifica di APS in relazione all'attività commerciale sono obbligati a:

- tenere contabilità separata;
- tenere contabilità semplificata anche al di fuori dei limiti previsti all'articolo 18 d.P.R. n. 600/73;
- I soggetti che applicano il regime di cui all'86 del CTS non hanno obbligo di tenuta delle scritture contabili, fermo restando obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti.

### **Regime forfetario degli ETS (Enti Terzo Settore)**

Laddove l'ente non rivesta la qualifica di APS (o non opti per il regime di cui all'art. 86) potrà optare, in relazione ai redditi derivanti dalle attività commerciali esercitate in via non prevalente, per il regime di tassazione previsto per gli ETS non commerciali dall'art. 80 del CTS.

In tal caso, il reddito delle attività svolte con modalità commerciali sarà determinato attraverso l'applicazione ai ricavi di **coefficienti di redditività** (cui vanno distintamente sommati plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi e proventi immobiliari).

I componenti positivi e negativi di reddito relativi ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata **rinvia**ta in conformità alle disposizioni del TUIR, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del regime; le perdite pregresse possono essere computate in diminuzione del reddito determinato forfetariamente.

E' **esclusa** l'applicazione di parametri, studi di settore ed indici sintetici di affidabilità

### **Prestazioni di servizi: prima e dopo la riforma**

#### **Prestazioni di servizi – Art. 80 CTS**

<b>Ricavi fino a € 130.000</b>	<b>Coefficiente 7%</b>
<b>Ricavi da € 130.001 a € 300.000</b>	<b>Coefficiente 10%</b>
<b>Ricavi oltre € 300.000</b>	<b>Coefficiente 17%</b>

Ricavi		Art. 80 CTS	Imponibile	Imposta
da 0	a 15.493,70	7%	1.084,56	260,29
da 15.493,70	a 131.000	7%	8.015,44	1,923,71
da 131.001	a 300.000	10%	16.900	4.055,98
da 300.001	a 400.000	17%	17.000	4.079,96
da 400.001	a 1.000.000	17%	102.000	24.479,96

### Prestazioni di servizi – Art. 145 TUIR

<b>Ricavi fino a € 15.493,70</b>	<b>Coefficiente 15%</b>
<b>Ricavi da € 15.493,71 a € 400.000</b>	<b>Coefficiente 25%</b>

Ricavi		Art.145 TUIR	Imponibile	Imposta
da 0	a 15.493,70	15%	2.324,06	557,77
da 15.493,70	a 131.000	25%	28.626,58	6.870,38
da 131.001	a 300.000	25%	42.249,75	10.139,94
da 300.001	a 400.000	25%	24.999,75	5.999,94
da 400.001	a 1.000.000	25%	Non ammesso	Non ammesso

### Altre attività: prima e dopo la riforma

#### Altre attività – Art. 80 CTS

<b>Ricavi fino a € 130.000</b>	<b>Coefficiente 5%</b>
<b>Ricavi da € 130.001 a € 300.000</b>	<b>Coefficiente 7%</b>
<b>Ricavi oltre € 300.000</b>	<b>Coefficiente 14%</b>

Ricavi		Art. 80 CTS	Imponibile	Imposta
da 0	a 25.882,85	5%	1.291,14	309,87
da 25.882,86	a 131.000	5%	5.208,86	1.250,13
da 131.001	a 300.000	7%	11.829,93	2.839,18
da 300.001	a 700.000	14%	55.999,86	123.439,97
da 700.001	a 1.000.000	14%	41.999,86	10.079,97

#### Altre attività – Art. 145 TUIR

<b>Ricavi fino a € 25.882,85</b>	<b>Coefficiente 10%</b>
<b>Ricavi da € 25.882,86 a € 400.000</b>	<b>Coefficiente 15%</b>

Ricavi	Art.145 TUIR	Imponibile	Imposta
--------	--------------	------------	---------

da 0	a 25.882,85	10%	2.582,29	619,75
da 25.882,86	a 131.000	15%	15.626,57	3.750,38
da 131.001	a 300.000	15%	25.349,85	6.083,96
da 300.001	a 700.000	15%	59.999,85	14.399,96
da 700.001	a 1.000.000	15%	Non ammesso	Non ammesso

### **Attività commerciali secondarie**

Va evidenziato che verrà meno per le proloco, con la piena attuazione della riforma, la possibilità di fruire dell'agevolazione di cui all'art. 25 comma 2 della L. n. 133/1999 (legata all'opzione per la L. n. 398/1991).

Pertanto, i proventi relativi alle attività commerciali (es. somministrazione di alimenti e bevande nel corso di un evento spettacolistico) rientreranno tra i proventi delle c.d. «attività diverse» (art. 6 del CTS).

Nel caso in cui l'associazione sia una APS, tali proventi potranno essere eventualmente tassati ai fini IRES con il regime dell'art. 86 (coefficiente di redditività del 3%), con esonero dal versamento dell'IVA (similmente a quanto previsto per il regime «forfetario» per i contribuenti minori di cui alla L. n. 190/2014).

Laddove invece l'associazione non sia una APS o non opti per il regime dell'art. 86, i proventi potranno essere tassati ai fini IRES con il regime per gli ETS non commerciali di cui all'art. 80.