



Igino Sorbino  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile  
igino@studiosorbino.com  
<http://www.studiosorbino.com>

## La scomparsa del regime 398/91 per le associazioni senza scopo di lucro e pro loco – possibili soluzioni

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Associazioni senza scopo di lucro con attività commerciale e Codice del Terzo Settore – Regimi Fiscali

Dal 1 gennaio 2022 con l'attivazione pratica del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore cambierà il **regime fiscale per le attività commerciali**, di carattere secondario rispetto alle attività principali, svolte dagli Enti del Terzo Settore (ETS).

Da questa data infatti uno dei problemi che dovranno affrontare tutti gli enti associativi **diversi dalle associazioni sportive dilettantistiche (ASD)** è l'impossibilità di continuare ad applicare il regime forfetario di cui alla Legge 16 dicembre 1991, n. 398, per **le attività commerciali**

### Storia ed Evoluzione dei Regimi Fiscali delle Associazioni

Legge 16 dicembre 1991 n.398

Questa Legge era inizialmente riservata alle sole associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti.

Successivamente, l'art. 9-bis Decreto Legge 417/1991, conv. con modificazioni, L 66/1992, tornava sull'argomento, ampliando la platea degli enti destinatari del regime 398, prevedendo che *alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro loco si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398.*

Tutte le associazioni senza scopo di lucro erano perciò abituate ad applicare il regime di cui alla L. 398/91, sia ai fini IVA sia ai fini reddituali.

Il Codice del Terzo settore però con l'art. 102 comma 2 Lett. e), ha abrogato proprio il sopracitato articolo 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66, **ottenendo così l'effetto di ricondurre la possibilità di applicazione del regime 398/91 alle sole ASD**, a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea sulle misure fiscali e comunque non prima del periodo di imposta successivo all'operatività del RUNTS, sicuramente, quindi, non prima del 2022.

Le associazioni senza scopo di lucro che fanno anche attività commerciali saranno perciò, a brevissimo, orfane del regime di cui alla L. 398/91.

## I Possibili rimedi

---

Il Codice del Terzo settore, nell'articolo 86 offre la soluzione per tutte le attività commerciali svolte da **Associazioni di Promozione sociale (APS)** e **Organizzazioni di Volontariato (ODV)**, che come Ente del Terzo settore saranno iscritte al **RUNTS**.

Prima di approfondire le caratteristiche di questo nuovo regime forfettario, vorrei fare alcune precisazioni circa la commercialità o meno delle attività svolte dalle ETS, trattando in particolare quelle delle APS.

## Chi sono le APS

---

Le Associazioni di Promozione Sociale sono **enti "no profit"** cui lo Stato ha da sempre fornito tutele e privilegi in quanto ritenute meritevoli di tali benefici, sulla base dell'attività di promozione sociale e solidale svolta sul territorio, tra i cittadini.

Una Circolare del Ministero delle Finanze, la numero 124 del 12 maggio 1998 le definì come le associazioni che *"promuovono la solidarietà e il volontariato nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita"*.

Prima del Codice del Terzo Settore e della creazione del RUNTS era facoltà delle APS di iscriversi ad un registro tenuto a livello di regione, ottenendo una sorta di "riconoscimento" (non giuridico però...). Con il RUNTS solo l'iscrizione nell'apposito elenco può garantire il mantenimento della natura pubblicistica di associazione di promozione sociale (al di là del riconoscimento di personalità giuridica o meno).

Va da sé che solo quando una APS svolge qualche **attività considerata commerciale** dovrà aprire la posizione IVA, in tutti gli altri casi invece potrà operare solo con il codice fiscale.

## Quando una attività svolta dalle ETS è considerata non commerciale

---

**Il principio generale** prevede all'**articolo 79 del Codice del Terzo Settore** che non siano considerate commerciali solo queste due tipologie di attività:

- svolte in forma gratuita;
- svolte con la richiesta di un corrispettivo che non ecceda il totale dei costi diretti sopportati per concedere il servizio al fruitore finale .

**Per le APS** l'articolo 85 del CTS prevede delle regole particolari rispetto alla regola generale, in quanto **non sono considerate commerciali**:

- le attività caratteristiche svolte per la promozione sociale prevista nello statuto, anche attraverso la richiesta di corrispettivi specifici, purchè svolte nei confronti di:
  1. propri associati e familiari conviventi con gli stessi;
  2. associati di altre organizzazioni che fanno parte di un'unica organizzazione nazionale e che hanno finalità ed attività simili.
- non sono altresì considerate commerciali (seppur non ai fini IVA) le cessioni a pagamento di proprie pubblicazioni, legate alle attività sociali, effettuate nei confronti di associati e famigliari;
- la vendita di beni ricevuti da terzi come donazioni, purchè non vengano coinvolti intermediari e non si organizzi tale attività con le caratteristiche di una vera e propria impresa commerciale

In seno alla deroga al principio generale della commercialità, ci pare opportuno richiamare il comportamento stabilito dal Codice del Terzo Settore per quanto attiene quelle che sono attività storicamente svolte dalle APS :

- la gestione dei bar all'interno dei circoli
- l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici

Il Codice del Terzo Settore mantiene la grande e singolare **agevolazione fiscale in merito alla gestione di bar** (somministrazioni di alimenti e bevande, in sostanza "tavola fredda") esistente in Italia prima della riforma.

Le APS che o singolarmente o attraverso una rete associativa nazionale, riconosciuta dal Ministero dell'Interno ed iscritta in un apposito registro, ai sensi di una legge del 1991 (la numero 287, riferimento articolo 3 comma 6 lettera e) (ad esempio ARCI, ACLI) hanno la possibilità di continuare a godere di tale agevolazione.

L'attività di bar o anche l'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici che gode del medesimo beneficio devono essere svolte obbligatoriamente ed unicamente presso la sede associativa.

Ci sono altre condizioni da rispettare:

1. le attività devono essere complementari rispetto a quelle statutarie principali;
2. non ci si può avvalere di cartelloni pubblicitari, post su Facebook ed altre forme che veicolino il messaggio pubblicitario a terzi in quanto ci si può rivolgere solo ed esclusivamente ai propri associati;
3. **tutte le attività devono essere svolte nei confronti esclusivo degli associati o dei famigliari conviventi.**

Attenzione su questo ultimo punto, in quanto in base alla nuova normativa del Codice del Terzo Settore dovrò adottare un nuovo comportamento, cercherò di chiarire meglio la cosa con un esempio.

Prima del CTS, un tesserato “nazionale” alla ARCI (ovvero non iscritto ad una singola associazione) poteva essere servito al bar senza scontrino fiscale adesso, devo emettere il “documento commerciale” con il registratore telematico e considerare il corrispettivo ai fini della futura dichiarazione dei redditi.

Per cui “ *Posso continuare a considerare non commerciale solo la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti dei miei associati e dei familiari conviventi. Sarebbero esclusi anche gli associati di altre organizzazioni facenti parte della medesima rete associativa nazionale.*”

#### Attività intese sicuramente come commerciali

Si considerano sempre commerciali, se svolte dietro il pagamento di un corrispettivo:

1. *cessione di beni nuovi prodotti per la vendita;*
2. *somministrazione di pasti (ristorazione);*
3. *erogazione di gas, acqua, energia elettrica...;*
4. *servizi di alloggio, bed and breakfast, albergo, trasporto, deposito;*
5. *servizi di porti e aeroporti;*
6. *spacci aziendali e mense;*
7. *fiere ed esposizioni;*
8. *organizzazione di viaggi e soggiorni turistici (eccetto quanto specificato sotto);*
9. *servizi di pubblicità;*
10. *tele e radio comunicazioni*

#### Articolo 86 Codice del Terzo Settore – Regime Forfettario

Le **Associazioni di Promozione sociale** e le **Organizzazioni di Volontariato** interessate sono quelle che nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, **non superiori a 130.000 euro**.

Per cui se i ricavi percepiti non superano i 130.000 euro all'anno ( o ragguagliati all'anno ),

- a) le **ODV**, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti **un coefficiente di redditività pari all'1 per cento;**
- b) le **APS**, determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti **un coefficiente di redditività pari al 3 per cento.**

In questo modo ad esempio una ADS sul totale dei ricavi da attività commerciali applicherà una aliquota del 3% ed il risultato è l'importo su cui andrà calcolata l'imposta, ovvero l'IRES, pari oggi al 24%. In definitiva **l'IRES è il 24% del 3% dei ricavi commerciali.**

Un po' più complicato è il calcolo della base imponibile ai fini di un'altra imposta, assimilata alle dirette, la famigerata IRAP: non mi dilungo in tecnicismi ma posso dire che in genere costituisce, grazie a numerose detrazioni, un carico tributario di minore dimensione, rispetto all'IRES.

**Per quanto riguarda l' IVA , le APS che operano per il regime forfettario, come disposto dall'articolo 86 non eserciteranno alcuna rivalsa né detrazione dell'Iva essendo considerate, sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto, al pari di un privato consumatore.**

Per cui per le attività considerate “ commerciali “ l'APS applicherà l'IVA facendola pagare al soggetto consumatore emettendo uno scontrino fiscale ( quando previsto ) , dotandosi di registratore telematico, o emettendo fatture vere e proprie che potranno solo essere in forma elettronica (digitale) in quanto le APS non potranno più' applicare il regime forfettario di cui alla legge numero 398/91.

Le APS hanno l'**obbligo di conservare sia i documenti fiscali passivi (ricevuti) che attivi (emessi,** quindi in conservazione sostitutiva) ma non hanno obblighi di vera e propria tenuta di contabilità, ai fini fiscali sarà sufficiente integrare le normali scritture contabili che si redigono ai fini della redazione del rendiconto annuale da depositare presso il RUNTS. Devono però presentare la dichiarazione annuale dei redditi e la dichiarazione IRAP. Non sono infine tenute ad operare le ritenute di acconto, ad esempio, sulle fatture ricevute dai liberi professionisti.

#### Articolo 80 Codice del Terzo Settore – Regime Semplificato Forfettario

Altra considerazione da fare è se viene superato il limite di 130.000 di ricavi annui, pensato per gli enti di piccole dimensioni.

Un ente associativo di medie dimensioni, anche se ODV o APS, potrebbe infatti facilmente raggiungere e superare il tetto indicato.

In tal caso non potendo usufruire del regime forfettario di cui all'art. 86 si dovrà applicare il regime fiscale indicato **nell'art. 80 del Codice del Terzo settore**, per la generalità degli Enti del Terzo settore NON commerciali.

Il coefficiente di tassazione, dipende dalla natura del ricavo (servizi o altre attività), ed è sensibilmente più alto rispetto a quanto visto in precedenza per l'art. 86.

	Prestazioni di servizio	Altre Attività
Ricavi	Coefficiente	Coefficiente
Fino a 130.000	7 %	5 %
Da 130.001 a 300.000	10 %	7 %
Oltre 300.000	17 %	14 %

Va detto inoltre, che in tale regime **non ci sono agevolazioni in merito all'IVA**, che verrebbe quindi determinata ordinariamente, con tutti gli adempimenti connessi.

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.  
Cordiali saluti*