

## **Il regime fiscale delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale**

*Patrizia Clementi*

Dopo aver delineato, nel Titolo V, le nuove caratteristiche delle organizzazioni di volontariato (Odv) e delle associazioni di promozione sociale (Aps) il Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 112/2017) prevede alcune agevolazioni fiscali specificamente riferite queste due tipologie di associazioni.

Si tratta degli articoli 84-86, costituenti il Capo II del Titolo X, rubricato “Regime fiscale degli enti del Terzo Settore”. La collocazione di queste disposizioni rende evidente che alle Odv e alle Aps si applica, se non diversamente previsto dagli articoli 84-86, il regime tributario previsto per gli enti del Terzo Settore (ETS), in particolare gli articoli 79 “Disposizioni in materia di imposte sui redditi” e 80 “Regime forfetario degli ETS non commerciali” (articoli che saranno oggetto di un approfondimento nel Consulente del mese di gennaio).

**Organizzazioni di volontariato.** Con riferimento alle Odv iscritte nell'apposita sezione del Registro unico nazionale l'articolo 84, dispone che, come per gli altri ETS, non sono considerate commerciali:

- le attività di interesse generale (indicate dall'articolo 5) svolte ai sensi del comma 2 dell'articolo 79, vale a dire «a titolo gratuito o dietro il versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra [le amministrazioni pubbliche, italiane e straniere] e salvo eventuali importi di

*partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento [tipicamente i ticket sanitari]»;*

- la ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolte dai soggetti ed alle condizioni di cui al comma 3, lettera a) e b) dell'articolo 79 (tema che non approfondiamo essendo in pratica attività che le Odv non svolgono);

- con riferimento alle sole Odv che conservano la qualifica di enti non commerciali, i fondi pervenuti attraverso le raccolte di fondi realizzate anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori svolte occasionalmente in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lett. a).

Inoltre, come già disposto dalla previgente disciplina derivante dalla L. 266/1991 (in particolare dal Decreto Ministeriale 25 maggio 1995) si considerano non commerciali, a condizione che vengano effettuate «*senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato*» alcune attività che di solito costituiscono lo strumento per reperire le risorse che consentono all'ente di svolgere le proprie attività istituzionali di interesse generale; si tratta:

- delle attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione e della cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari a condizione che la vendita dei prodotti sia curata direttamente dalla Odv senza alcun intermediario; è interessante rilevare quanto contenuto nella Relazione Governativa circa il divieto di intermediazione: «*in entrambi i casi, si ritiene che l'impiego di nuove modalità di vendita – ad esempio tramite portali o*

*aste su internet – non debba necessariamente configurare la presenza di intermediari ai fini di questa disposizione»;*

- delle attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Il secondo comma dell'articolo 84 prevede un'ulteriore agevolazione che riguarda i redditi *«degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale»* da parte delle Odv disponendo che sono esenti dall'IRES. Scopo della norma, chiarisce la Relazione Governativa, è quello *«di evitare che la tassazione dei redditi immobiliari possa intaccare le risorse destinate allo svolgimento di attività di interesse generale meritevoli di tutela»*.

**Associazioni di promozione sociale.** L'articolo 85, riguardate le Aps iscritte nell'apposita sezione del Registro unico nazionale, ne delinea il regime tributario senza particolari novità rispetto agli attuali articoli 148 del TUIR – il D.P.R. 917/1986 – (che viene però modificato dal comma 4 dell'articolo 89 del Codice) e alla L. 383/2000 (che viene abrogata dall'articolo 101 del Codice). Più precisamente stabilisce che:

- non si considerano commerciali le attività svolte dalle Aps 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) (comma 1);

- non si considerano 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 (comma 2);

- 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 (comma 6).

Il comma 3 individua una serie di attività che sono invece considerate 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 di una serie attività (gestione di spacci aziendali e di mense; organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; pubblicità commerciale; telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari).

Per le Aps ricomprese tra gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'interno il comma 4 prevede un trattamento di maggior favore disponendo che non si considerano commerciali:

- le attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuate presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi similari,

- l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, in entrambi i casi, l'agevolazione è subordinata al verificarsi, contemporaneo, di due condizioni volte ad assicurare la non concorrenzialità sul mercato:

- che l'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;

- che 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.

Con riferimento al divieto di avvalersi di strumenti pubblicitari la Relazione Governativa chiarisce che *«il mero utilizzo di strumenti specifici di diffusione rivolti per loro natura ad un pubblico indistinto, come, ad esempio social network o sito internet, non comporta di per sé la perdita del beneficio, salvo ovviamente la dimostrazione delle finalità commerciali nell'utilizzo dei predetti strumenti»*.

Il comma 5, riprendendo il contenuto delle disposizioni fiscali contenute nella L. 383/2000, stabilisce che le quote e i contributi corrisposti alle Aps non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti. Infine il comma 7, analogamente a quanto disposto per le Odv, esclude dall'IRES i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle Aps.

**Regime forfetario per le attività commerciali delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale.** L'articolo 86 prevede un regime contabile semplificato, con tassazione forfetaria e senza applicazione dell'IVA che le Odv e le Aps possono utilizzare con riferimento alle attività commerciali esercitate, a condizione che nel periodo d'imposta precedente i ricavi commerciali, ragguagliati ad anno, non superino i 130.000 euro (comma 1).

Va osservato che, mentre il regime forfetario di cui all'articolo 80 si applica solo agli ETS che hanno qualifica di enti non commerciali (ai sensi dell'articolo 79, c. 5), quello dell'articolo 86 è rivolto alle Odv e Aps, a prescindere dalla loro natura commerciale o non commerciale.

L'opzione per questo regime si esercita nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività ai fini IVA (comma 2). In caso di superamento del limite di ricavi la fuoriuscita decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si realizza il superamento del limite di ricavi (comma 14).

Il comma 4 dispone che nel passaggio dal regime ordinario a quello forfetario si applica quanto previsto per il regime forfetario dell'articolo 80 (dai commi 5 e 6):

- i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfetario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del TUIR che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime;

- le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfetario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato secondo le regole ordinarie stabilite dal TUIR.

Particolare caratteristica di questo regime, come affermato nella Relazione Governativa è la sua analogia con il cosiddetto regime dei "forfettari" applicabile alle persone fisiche (*«i commi che costituiscono l'articolo 86 riprendono, con i necessari adattamenti, il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi 54-89 della L. 23.12.2014, n. 190»*). Tale assimilazione è soprattutto presente (ma non solo) con riferimento alle disposizioni in materia di IVA.

Il reddito imponibile ai fini IRES è determinato applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti un coefficiente di redditività pari all'1% per le Odv e al 3% per le Aps (comma 3). A differenza di quanto previsto a proposito del regime forfetario di cui all'articolo 80 non è prevista la rilevanza di plusvalenze, sopravvenienze, dividendi, interessi e proventi immobiliari.

Significative le semplificazioni e gli esoneri previste dal regime:

- esonero dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, vanno semplicemente conservati documenti emessi e ricevuti e resta l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi (comma 5),

- esonero da obbligo di operare ritenute alla fonte con obbligo di evidenza in dichiarazione dei redditi del codice fiscale dei soggetti percettori e dell'ammontare dei redditi stessi (comma 6)

- esclusione da discipline studi di settore, parametri e indicatori sintetici di affidabilità fiscale (comma 16).

Come accennato sopra la particolarità di questo regime forfetario riguarda l'IVA (cfr i commi 7-13). In estrema sintesi, ecco le principali caratteristiche. Le Odv e le Aps che adottano questo regime non devono applicare l'IVA sulle operazioni attive, siano esse cessioni di beni o prestazioni di servizi e, corrispettivamente, non possono esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi. Ne consegue l'esonero dal versamento IVA e da tutti gli obblighi previsti da D.P.R. 633/1972 fatta eccezione per l'obbligo di numerazione e conservazione delle fatture acquisto e delle bollette doganali e quello di certificazione dei corrispettivi (salvo esoneri ex articolo 2 D.P.R. 696/1996).

Resta l'obbligo di applicazione del *reverse charge* nei casi previsti (ad esempio per le prestazioni di servizi di pulizia degli ambienti nei quali si svolgono le attività commerciali) e dei relativi adempimenti, sia contabili che di versamento; in pratica in tali casi gli enti sono tenuti ad emettere fattura o ad integrarla con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e a versarla entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

È possibile optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari e per le imposte sul reddito sia nei modi ordinari che applicando il regime forfetario dell'articolo 80. L'opzione, esercitata con le ordinarie modalità, rimane valida per un triennio e, successivamente, si protrae di anno in anno, salvo revoca.

Infine, si ricorda che tanto il regime forfetario previsto dall'articolo 80 per tutti gli ETS non commerciali, quanto



quello specifico per Odv e Aps di cui all'articolo 86, potranno esplicitare la loro efficacia solo dopo aver ottenuto l'autorizzazione da parte della Commissione Europea (cfr. art. 101, c. 10).