

Aspetti fiscali delle ODV e delle APS

di **Gian Mario Colombo**

L'approfondimento

La riforma della fiscalità degli Enti del Terzo Settore (ETS) operata dal D.Lgs. n. 117/2017 persegue l'obiettivo di garantire omogeneità dei regimi fiscali vigenti, attribuendo rilevanza soprattutto alle finalità sociali perseguite dall'ente.

In sintesi, da un punto di vista fiscale il Codice prevede, tra gli altri, la revisione della definizione di enti non commerciali ai fini fiscali e l'introduzione di un nuovo regime forfettario riservato agli Enti del Terzo Settore non commerciali; una disciplina unitaria delle deduzioni e detrazioni previste per coloro che effettuano erogazioni liberali a favore degli Enti del Terzo Settore non commerciali e delle cooperative sociali; una serie di agevolazioni in materia di imposte indirette (imposta sulle successioni e donazioni, imposte di registro, ipotecaria e catastale), nonché in materia di tributi locali.

Riferimenti

D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117

In attuazione della Legge delega (Legge n. 106/2016) il Governo ha provveduto al riordino della disciplina degli Enti non profit¹.

Disposizioni fiscali relative a tutti gli Enti del Terzo Settore (ETS)

È fondamentale la distinzione tra attività non commerciali e attività commerciali.

Definizione dell'area delle attività non commerciali

Per tutti gli ETS diversi dalle imprese sociali, il comma 2 dell'art. 79 chiarisce a quali condizioni le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del

Decreto si considerano di natura non commerciale², e, quindi, fiscalmente irrilevanti.

Due sembrano essere i criteri che a tal fine rilevano:

- le attività sono svolte a titolo gratuito (per l'utenza);
- o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici delle amministrazioni pubbliche (italiane e straniere), e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento (es. ticket sanitari).

Il tema di fondo da affrontare è costituito, come già è avvenuto per l'esenzione IMU degli immobili degli enti non commerciali svolgenti particolari attività di interesse sociale, anche seguendo le indicazioni ritraibili, in materia, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, è quello della "modalità non commerciale" di esercizio di attività³. A tale scopo più che il fine non lucrativo perseguito dall'ente rileva la modalità di esercizio della attività, che non può essere come per le imprese organizzata in termini tali da garantire quantomeno la remunerazione dei fattori produttivi con i ricavi conseguiti dalla gestione. Non si capisce, infatti, come questo modulo gestionale sia

Gian Mario Colombo - Dottore Commercialista e Revisore Contabile

Note:

- Vedi D.Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017.
- Cfr. Relazione illustrativa al Decreto: "La riforma consente di meglio definire il concetto di non commercialità, in rapporto alle singole e specifiche attività di cui agli artt. 5 e 6 ed alle modalità di gestione dell'ente e di individuare coerentemente la natura commerciale o non commerciale dell'ente, attraverso criteri in grado di fornire una maggiore certezza applicativa rispetto al sistema esistente".
- Cfr. D.M. n. 200/2012 il quale individua parametri di carattere generale e specifici ai fini dell'esenzione, tenendo conto della normativa europea in materia di concorrenza quali condizioni per provare l'esercizio di attività con "modalità non commerciale", con l'intento di escludere gestioni di carattere imprenditoriale.

compatibile con le logiche degli enti *non profit*, ove spesso a comporre i proventi concorrono liberalità e contributi pubblici e privati.

Ne discende, ai nostri fini: da una parte la gratuità della prestazione per l'utenza (lett. a), e, dall'altra, la possibilità di richiedere un corrispettivo (all'utente o a terzi lett. b), anche in presenza di contributi pubblici (accreditamento, contrattualizzazione, convenzione)

per lo svolgimento di servizi sociali, a condizione che detti proventi non superino i costi effettivi.

Questo significa - come spiega la Relazione illustrativa al Decreto - che, "affinché l'attività dell'ETS possa considerarsi non commerciale, la somma tra il corrispettivo (proveniente dall'utente o da terzi) e i contributi di cui al precedente punto b), non potrà superare i costi effettivi, intendendosi per questi ultimi sia i costi diretti che quelli indiretti afferenti la specifica attività".

Anche se il testo non è chiarissimo, sembra di capire che l'equazione su cui poggia il sistema è l'uguaglianza costi (spese) - ricavi (proventi), e che, ad esempio, nell'ipotesi in cui venga esercitata una sola attività, il conseguimento di una differenza positiva tra componenti positivi e componenti negativi (avanzo di gestione) sarebbe, in qualche modo, preclusivo all'ottenimento del beneficio della decommercializzazione dell'attività, in quanto configurerebbe esercizio di attività economica con modalità commerciali. Indubbiamente, prima ancora che da un punto di vista fiscale, è doveroso osservare, in questo caso, sotto il profilo aziendale, che una simile concezione non sembra favorire una gestione efficiente dei servizi sociali da parte degli enti *non profit*, i quali, oltretutto, grazie a una gestione in sostanziale pareggio o in perdita, non potranno usufruire di forme di autofinanziamento, ad esempio, per il rinnovo delle attrezzature, degli impianti e per l'ammodernamento della struttura.

Detto questo, che rende plasticamente la realtà nell'ipotesi frequente dell'esercizio di una sola attività, occorre aggiungere che nel caso di più attività (vedi

Definizioni

La Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 117/2017 spiega che "affinché l'attività dell'ETS possa considerarsi non commerciale, la somma tra il corrispettivo (proveniente dall'utente o da terzi) e i contributi di cui al precedente punto b), non potrà superare i costi effettivi, intendendosi per questi ultimi sia i costi diretti che quelli indiretti afferenti la specifica attività".

art. 5 del Decreto) il rapporto di cui sopra andrà calcolato per ogni specifica attività, e i costi indiretti effettivamente sostenuti dovranno assegnarsi a ciascuna di queste in misura proporzionale al fine di consentire la valutazione in merito alla tipologia di attività svolta, e, dunque, di natura commerciale o non commerciale.

Specifiche attività considerate non

commerciali ai fini IRES per le ODV

Per le ODV, oltre alla disciplina generale di cui all'art. 79 (in particolare i commi 2 e 3; nonché il comma 4, per gli enti non commerciali) vengono previste dall'art. 84 del Codice del Terzo Settore, in un'ottica premiante rispetto alla meritevolezza degli obiettivi perseguiti e dell'attività svolta, ulteriori ipotesi di attività considerate non commerciali ai fini IRES, qualora dette attività vengano svolte senza l'impiego di mezzi, organizzati professionalmente, per fini di concorrenzialità sul mercato:

- la vendita senza intermediari di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito o prodotti dagli assistiti;
- la somministrazione di alimenti e bevande in particolari circostanze.

Si tratta di attività già ricomprese tra quelle commerciali e produttive marginali di cui al D.M. 25 maggio 1995⁴, che vengono utilizzate per reperire risorse finanziarie necessarie per il sostentamento dell'ente. Con le disposizioni citate sopra, sembra avviata a una soluzione positiva la problematica relativa all'esercizio di attività commerciali da parte delle

Nota:

4 Il D.M. 25 maggio 1995 ha una portata più vasta, come si può vedere dall'elenco seguente:

- 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;
- cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.

organizzazioni di volontariato, anche al di fuori delle attività commerciali e produttive marginali.

In effetti, come spiega la Relazione Illustrativa “la commercialità, nelle finalità con cui è stato costruito il nuovo Codice del Terzo Settore può costituire un elemento del tutto fisiologico in rapporto alle finalità di interesse generale perseguite”. È noto a tutti il dibattito che a suo tempo si è sviluppato intorno all’art. 30, comma 5

del D.L. n. 185/2008. La norma stabilisce che le organizzazioni di volontariato, iscritte nei registri di cui alla Legge 11 agosto 1991, n. 266, acquistano, in forza dell’art. 10, comma 8, D.Lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997 la qualifica di ONLUS di diritto a condizione che non svolgano attività commerciali diverse da quelle indicate nel D.M. 25 maggio 1995. Ci si è posti subito il problema se possano esistere organizzazioni di volontariato che esercitano attività commerciali pure e semplici.

Qualcuno, in questa logica, era arrivato ad ipotizzare l’esistenza di due possibili categorie di ODV: una iscritta ai Registri (ONLUS di diritto), in quanto in possesso dei requisiti previsti dalla norma, l’altra con la qualifica di enti non commerciali che esercitano attività commerciale marginale.

Senza entrare nel merito della complessa questione⁵, qui si può annotare che il legislatore non si è preoccupato di coordinare l’art. 30 in esame con la normativa preesistente in materia, in particolare con la Legge n. 266/1991; né ha tenuto in alcun conto le modalità organizzative e gestionali delle ODV, la cui struttura portante, anche se si esercitano attività aventi un contenuto economico, è costituita dal volontariato.

Comunque, ora il problema è superato, nel senso che, come vedremo nel seguito di questo lavoro, la riforma prevede per gli Enti del Terzo Settore una particolare disciplina ai fini delle imposte sui redditi, e, per le ODV uno speciale regime forfettario di tassazione del reddito di impresa.

Osservazioni

Prima ancora che da un punto di vista fiscale, è doveroso osservare, sotto il profilo aziendale, che una simile concezione non sembra favorire una gestione efficiente dei servizi sociali da parte degli enti non profit, i quali, oltretutto, grazie a una gestione in sostanziale pareggio o in perdita, non potranno usufruire di forme di autofinanziamento, ad esempio, per il rinnovo delle attrezzature, degli impianti e per l’ammodernamento della struttura.

Né ciò deve destare meraviglia, in quanto nella logica della riforma, per gli ETS, non è preclusivo l’esercizio di attività economica, anche in forma di impresa, semmai è caratterizzante la modalità (non commerciale o commerciale) di esercizio di tale attività.

Una implicita conferma di quanto affermato sopra si può trovare nel comma 4 dell’art. 94 del Codice del Terzo Settore, che così dispone: “Agli Enti del Terzo Settore non si applicano

le disposizioni di cui all’articolo 30 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e, comunque, tali enti non sono tenuti alla presentazione dell’apposito modello di cui al comma 1 del medesimo articolo 30 (Modello EAS)”.

Specifiche attività considerate non commerciali ai fini IRES per le APS

L’art. 85 del Codice del Terzo Settore disciplina il regime tributario delle associazioni di promozione sociale, iscritte nell’apposita sezione speciale del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, in sostanziale continuità con l’art. 148 del T.U.I.R. e la Legge n. 383/2000, con alcuni interventi di aggiornamento e razionalizzazione.

La norma ha una sorta di andamento a zig zag, e specifica quali attività, ai fini delle imposte sui redditi, sono considerate non commerciali e quali si considerano comunque commerciali. Il comma 1 (in aggiunta ai criteri stabiliti dall’art. 79, comma 2, 3, 4 per tutti gli ETS), e riprendendo l’art. 148, comma 3, del T.U.I.R., ripropone la decommercializzazione per le attività svolte, dietro corrispettivo, in diretta attuazione degli scopi istituzionali in favore di associati ed altre categorie di soggetti ad essi assimilate, tra le quali rientrano le attività svolte a favore di Enti del

Nota:

5 Cfr. sul punto: G.M. Colombo, “Registri del volontariato, il valore è non profit”, in *Avvenire* del 9 febbraio 2010.

Terzo Settore, composti in misura non inferiore al 70% da Enti del Terzo Settore ai sensi dell'art. 5, comma 1, lett. m).

Vanno invece considerate commerciali, ai sensi del comma 3 dell'art. 85 le attività già contenute nel comma 4 dell'art. 148 del T.U.I.R., tra le quali le attività tipicamente commerciali svolte dagli enti (gestione di spacci aziendali e di mense; organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; gestione di fiere ed esposizioni di carattere commerciale; pubblicità commerciale; telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari).

Peraltro, nel comma successivo, parimenti a quanto previsto nel comma 5 dell'art. 148 del T.U.I.R., per le APS ricomprese tra gli enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno, si stabilisce 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 nonché quelle di organizzazioni di viaggi e soggiorni turistici, a patto che:

- le suddette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli associati e soggetti assimilati (in modo particolare i familiari conviventi);
- per il loro svolgimento non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

Tale ultima condizione costituisce una novità rispetto alla disciplina vigente; ha lo scopo di neutralizzare eventuali impatti concorrenziali di tali attività.

La Relazione Illustrativa al CTS precisa, al proposito, che "il mero utilizzo di strumenti di diffusione rivolti per loro natura a 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 non commerciali dei predetti strumenti".

Il comma 6 dell'art. 85, analogamente alle ODV, prevede che per le APS non sono considerate commerciali le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fine di sovvenzione a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e svolta senza l'impiego di

mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.

Va evidenziato, infine, che le attività considerate non commerciali di ODV e APS concorrono ai fini del giudizio di prevalenza *ex art.* 79, comma 5, necessario per stabilire la complessiva natura non commerciale dell'ente in ciascun periodo di imposta. In effetti, non è affatto scontato che ODV e APS siano senz'altro da considerarsi enti non commerciali.

Modalità di tassazione ai fini IRES per ODV e APS

Per gli ETS, diversi dalle imprese sociali, in possesso dei requisiti per essere qualificati enti non commerciali, il Codice del Terzo Settore conferma la modalità di tassazione attualmente prevista dal T.U.I.R. per gli enti non commerciali, per i quali è stabilito che il reddito complessivo è dato dalla somma degli imponibili ascrivibili alle diverse categorie di redditi i fondiari, di capitale, di impresa e diversi.

Con una importante eccezione, per quanto riguarda i redditi fondiari: i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di ODV e APS sono Esenti da IRES⁶.

Questa norma è diretta ad evitare che la tassazione dei redditi immobiliari possa andare in qualche modo a diminuire le risorse destinate allo svolgimento di attività di interesse generale che sono meritevoli.

Altro punto qualificante della nuova disciplina che deve essere segnalato è il seguente.

La riforma introduce un regime contabile semplificato con tassazione forfettaria per le attività commerciali esercitate da organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale sia ai fini delle imposte dirette che dell'IVA.

Regime forfettario di tassazione del reddito di impresa per le ODV e APS

L'art. 86 prevede, parallelamente alle disposizioni di

Nota:

⁶ Cfr. Sul punto l'interessante osservazione contenuta nelle "Schede di lettura" del Codice del Terzo Settore (Atto del Governo n. 417) predisposte dal Parlamento. A pag. 154 si legge: Occorrerebbe chiarire se con tale norma si intende esentare da IRES anche l'immobile di proprietà di un soggetto diverso che lo abbia assegnato ad una organizzazione di volontariato per lo svolgimento della sua attività non commerciale.

cui al precedente art. 81, relative al regime forfettario degli Enti del Terzo Settore non commerciali⁷, un regime contabile semplificato con tassazione forfettaria, per le attività commerciali esercitate da organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, a condizione che nel periodo di imposta precedente abbiano percepito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 130.000 euro.

Il regime è applicabile su opzione da esercitarsi nella dichiarazione annuale (per i soggetti già in attività) o nella dichiarazione di inizio attività.

I punti essenziali della norma si possono così sintetizzare.

a) Determinazione dell'imposta.

Si applica ai fini delle imposte sui redditi, all'ammontare dei ricavi conseguiti nel predetto limite:

- il coefficiente di redditività dell'1% per le ODV;
- il coefficiente di redditività del 3% per le APS.

Si noti che non è prevista, come invece avviene all'art. 80, c.1 (regime forfettario degli Enti del Terzo Settore non commerciali), la rilevanza di plusvalenze, sopravvenienze, dividendi ed interessi, nonché dei proventi immobiliari.

b) Disciplina del regime forfettario.

Questo peculiare regime si ispira, con i necessari adattamenti, a disposizioni che nel nostro ordinamento sono utilizzate in ambito IRPEF per tassare in modo forfettario gli esercenti e professori e gli imprenditori di medie dimensioni (art. 1, commi 54-89, della Legge n. 190/2014)

Il comma 4 dell'art. 86 dispone che, qualora sia effettuata l'opzione per il regime forfettario, si applicano i commi 5 e 6 dell'art. 80, riguardanti, rispettivamente la tassazione dei componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello in cui ha effetto il regime forfettario.

Per quanto riguarda il riporto delle perdite fiscali anteriori, si considera quale reddito, dal quale computare in diminuzione le perdite, quello determinato ai sensi del comma 3 dell'articolo in esame.

c) Regime contabile.

È previsto l'esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili. Devono però conservare i documenti ricevuti ed emessi ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, e presentare la dichiarazione dei redditi entro i termini, e con le modalità di cui al D.P.R. n. 322/1998.

d) Dichiarazione dei redditi.

Le ODV e le APS devono presentare la dichiarazione dei redditi entro i termini, e con le modalità di cui al D.P.R. n. 322/1998.

Le ODV e APS che applicano il regime forfettario non sono sostituiti di imposta; ma sono tenuti ad indicare nella dichiarazione dei redditi il codice percettori dei redditi per i quali non è stata operata la ritenuta, e l'ammontare dei redditi stessi.

Regime forfettario ai fini IVA per ODV e APS

I commi da 7 a 13 dell'art. 86 individuano la disciplina del regime forfettario ai fini IVA.

I contribuenti che aderiscono a questo regime non applicano in via di rivalsa l'IVA sulle cessioni di beni e sulla prestazione di servizi da loro effettuate.

In particolare, il comma 7 disciplina l'applicazione dell'IVA ai diversi tipi di operazioni attive e passive poste in essere.

In ogni caso, è escluso il diritto alla detrazione dell'IVA assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti, ai sensi degli artt. 19 ss. del D.P.R. n. 633/1972.

Le ODV e le APS, che applicano il regime forfettario, sono esonerate dal versamento dell'IVA e da tutti gli altri adempimenti previsti dal D.P.R. n. 633/1972 (registrazione delle fatture emesse e ricevute, tenuta e conservazione dei registri, e documenti, dichiarazione annuale IVA, ecc.).

I medesimi soggetti sono invece tenuti a numerare e conservare le fatture di acquisto e le bollette doganali e a certificare i corrispettivi.

I soggetti che applicano il regime forfettario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'IVA, emettono fattura o la integrano, con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, e versano l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Nota:

⁷ Si ricorda che la legislazione vigente prevede, oltre al regime forfettario degli enti non commerciali (art. 145 del T.U.I.R.), un regime forfettario per le eventuali attività commerciali svolte dalle associazioni senza fini di lucro, che presentano un volume di proventi dell'attività commerciale inferiore a 400.000 euro annui (Legge n. 398/1991).