

Analisi e commenti

Disciplina del Terzo settore: analisi del nuovo Codice _11

Per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale il legislatore delinea uno statuto tributario diversificato rispetto a quello degli altri enti non profit



L'analisi del regime fiscale degli enti del Terzo settore prosegue con l'esame delle disposizioni contenute nel Capo II del Titolo X del Dlgs 117/2017. Gli articoli 84, 85 e 86, infatti, dettano norme tributarie specificamente rivolte alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale.

Regime fiscale delle organizzazioni di volontariato **([Articolo 84](#))**

Il comma 1 dell'articolo in parola elenca una serie di attività che sono considerate **non commerciali** se svolte, a determinate condizioni, dalle organizzazioni di

volontariato.

Tali attività si pongono come **ulteriori** rispetto a quelle ritenute di natura non commerciale per tutti gli enti del Terzo settore (*cfr* [articolo 79](#), commi 2 e 3).

Ciò detto, in continuità con quanto previsto dalla legge quadro sul volontariato (legge 266/1991), non si considerano commerciali le seguenti attività esercitate dalle organizzazioni di volontariato senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato:

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

Come precisato dalla relazione illustrativa, *“si tratta di una disposizione con la quale vengono decommercializzate specifiche attività che, solitamente, costituiscono lo strumento per reperire risorse finanziarie necessarie al sostentamento dell'ente”*.

Il secondo comma introduce un'ulteriore agevolazione, stabilendo che i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali da parte delle organizzazioni di volontariato sono esenti dall'Ires. *“Si tratta di una disposizione che introduce*

un beneficio specifico, con una novità nel panorama legislativo fiscale, permettendo alle organizzazioni che basano la propria attività sul supporto dei volontari, di evitare che il possesso degli immobili possa intaccare le risorse destinate allo svolgimento di attività di interesse generale meritevoli di tutela” (così la relazione illustrativa).

Regime fiscale delle associazioni di promozione sociale

(Articolo 85)

L'articolo 85 è dedicato alle associazioni di promozione sociale e ne delinea il regime tributario in un'ottica di “sostanziale continuità” con la normativa preesistente.

In primo luogo, quindi, **non si considerano commerciali** le attività svolte da tali enti 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 70% da enti del Terzo settore (comma 1).

Inoltre, **non si considerano commerciali**, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni, anche a terzi, di proprie pubblicazioni effettuate prevalentemente a favore degli associati e dei familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali (comma 2).

Il comma 3, di contro, prevede che devono essere comunque 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 delle seguenti 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.

Tuttavia, il comma 4 stabilisce che per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti a carattere nazionale, le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal ministero dell'Interno (ex articolo 3, comma 6, lettera e, legge 287/1991), non si considera in ogni caso commerciale, anche se effettuata a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti o bevande presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar e esercizi simili, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici. A tal fine, però, devono essere soddisfatte le seguenti condizioni, previste per assicurare la non concorrenzialità sul mercato:

- l'attività deve essere strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e deve essere effettuata nei confronti degli associati e dei familiari conviventi
- per lo svolgimento di tale attività non ci deve avvalere di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati.

Con riferimento a quest'ultimo aspetto, la relazione illustrativa precisa che “*il mero utilizzo di*

strumenti specifici 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, fatta salva la dimostrazione delle finalità commerciali nell'utilizzo dei predetti strumenti".

I commi 5, 6 e 7, infine, prevedono rispettivamente che:

- le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti
- 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
- i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle associazioni di promozione sociale sono esenti dall'Ires.

Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato

(Articolo 86)

Per le associazioni di promozione sociale e le organizzazioni di volontariato, il Codice introduce un nuovo regime agevolato.

Infatti, in relazione alle **attività commerciali** eventualmente esercitate, tali enti possono scegliere di applicare un regime contabile semplificato, con tassazione forfetaria. L'opzione è esercitabile se nel periodo d'imposta precedente i ricavi percepiti non sono stati superiori a 130mila euro.

Più in particolare, per avvalersi del regime, gli enti devono comunicare, nella dichiarazione annuale o nella dichiarazione di inizio attività, di presumere la sussistenza del limite di 130mila euro di ricavi nell'esercizio precedente.

In ogni caso, il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di accesso.

Organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività rispettivamente pari all'**1%** e al **3%**.

In caso di esercizio dell'opzione, la disciplina del trattamento fiscale dei componenti positivi e negativi riferiti ad anni precedenti a quello di entrata nel regime coincide con quella prevista per il regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali (*cfr [articolo 80](#), commi 5 e 6*).

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario:

- sono esonerate dagli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili, ma restano comunque assoggettate all'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi e di presentare la dichiarazione dei redditi nei termini e con le modalità ordinarie previste dal [Dpr 322/1998](#), (*Regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'Irap e all'Iva*)
- non sono tenute a operare le ritenute alla fonte, tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, devono indicare il codice fiscale del percettore e l'ammontare dei redditi erogati.

Ai fini Iva, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario:

- per le operazioni nazionali, non esercitano la rivalsa
- alle cessioni di beni intracomunitarie applicano la disciplina dettata dall'[articolo 41](#), comma 2-*bis*, DI 331/1991
- agli acquisti di beni intracomunitari applicano l'[articolo 38](#), comma 5, lettera c), DI 331/1991
- alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi applicano la disciplina ordinaria dettata dagli [articoli 7-ter](#) e seguenti, Dpr 633/1972
- alle importazioni, esportazioni e operazioni assimilate applicano le regole ordinarie, fermo restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta
- in ogni caso, per qualunque tipo di operazione effettuata non hanno diritto alla detrazione dell'Iva assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti.

Tali enti, inoltre, sono esonerati:

- dal versamento dell'Iva e da tutti gli altri obblighi previsti dal Dpr 633/1972, a eccezione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti
- dall'obbligo di certificazione in relazione alle operazioni indicate dall'[articolo 2](#), Dpr 696/1996.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario, per le operazioni per le quali risultano debitori dell'imposta, emettono la fattura o la integrano con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e provvedono al versamento entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Sempre ai fini Iva è stabilito che:

- il passaggio dalle regole ordinarie di applicazione dell'imposta al regime forfetario comporta la rettifica della detrazione ai sensi dell'[articolo 19-bis](#), Dpr 633/1972. La detrazione deve essere effettuata nella dichiarazione dell'ultimo periodo d'imposta in cui sono state applicate le regole ordinarie
- in caso di passaggio, anche per opzione, dal regime forfetario alle regole ordinarie deve essere operata un'analoga rettifica della detrazione nella dichiarazione del primo periodo d'imposta di applicazione delle regole ordinarie
- nell'ultima liquidazione relativa all'anno in cui l'imposta è applicata nei modi ordinari deve essere computata anche l'Iva relativa alle operazioni per le quali l'esigibilità non si è ancora verificata. Nella stessa liquidazione può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle operazioni di acquisto assoggettate al regime della liquidazione Iva secondo la contabilità di cassa (ex [articolo 32-bis](#), DI 83/2012), i cui corrispettivi non sono stati ancora pagati
- l'eccedenza detraibile emergente dalla dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta in cui l'Iva è stata applicata nei modi ordinari, può essere chiesta a rimborso ovvero utilizzata in compensazione.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario possono optare per l'applicazione dell'Iva e delle imposte sul reddito nei modi ordinari, ovvero per il regime forfetario previsto in generale per gli enti del Terzo settore non commerciali

dall'[articolo 80](#).

L'opzione, valida per almeno un triennio, deve essere comunicata con la prima dichiarazione annuale da presentare successivamente alla scelta operata. Trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun periodo d'imposta successivo, fino a quando permane la concreta applicazione della scelta operata.

Per evitare duplicazioni o salti di imposizione nei periodi di entrata o di uscita dal regime, il comma 15 stabilisce che nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto al regime ordinario, ovvero a quello disciplinato dall'articolo 80 del Codice (*regime forfetario degli enti del Terzo settore non commerciali*), i ricavi che, in base alle regole del regime forfetario, hanno già concorso a formare il reddito non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi ancorché di competenza di tali periodi.

Viceversa i ricavi che, ancorché di competenza del periodo in cui il reddito è stato determinato in base alle regole del regime forfetario, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo assumono rilevanza nei periodi di imposta successivi nel corso dei quali si verificano i presupposti previsti dal regime forfetario.

Corrispondenti criteri si applicano per l'ipotesi inversa di passaggio dal regime ordinario, ovvero da quello di cui all'articolo 80, a quello forfetario.

Inoltre, nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfetario a un periodo d'imposta soggetto a un diverso regime, i costi sostenuti nel periodo di applicazione del regime forfetario non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

Infine, nel caso di cessione, successivamente all'uscita dal regime forfetario, di beni strumentali acquisiti in esercizi precedenti a quello da cui decorre il regime forfetario, ai fini del calcolo dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza si assume come costo non ammortizzato quello risultante alla fine dell'esercizio precedente a quello dal quale decorre il regime. Se la cessione concerne beni strumentali acquisiti nel corso del regime forfetario, si assume come costo non ammortizzabile il prezzo di acquisto.

Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfetario sono escluse dall'applicazione degli studi di settore e dei parametri, nonché degli indici sistematici di affidabilità fiscale.

L'efficacia dell'articolo 86, peraltro, è subordinata ad apposita autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del ministero del Lavoro e delle politiche sociali, secondo quanto previsto dalla normativa europea in materia di aiuti di stato ex articolo 108, paragrafo 3, Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (vedi [articolo 101](#), comma 10).

11 – continua.

La [prima puntata](#) è stata pubblicata giovedì 21 settembre

La [seconda puntata](#) è stata pubblicata martedì 26 settembre

La [terza puntata](#) è stata pubblicata venerdì 29 settembre

La [quarta puntata](#) è stata pubblicata giovedì 5 ottobre

La [quinta puntata](#) è stata pubblicata venerdì 6 ottobre

La [sesta puntata](#) è stata pubblicata mercoledì 11 ottobre

La [settima puntata](#) è stata pubblicata giovedì 19 ottobre

L'[ottava puntata](#) è stata pubblicata martedì 24 ottobre

La [nona puntata](#) è stata pubblicata mercoledì 25 ottobre
La [decima puntata](#) è stata pubblicata lunedì 30 ottobre

Gennaro Napolitano

pubblicato Venerdì 3 Novembre 2017
