

Decreto Legislativo 03.07.2017, N. 117
Legge 6 giugno 2016, n. 106. (G.U. 02.08.2017, n. 179 - S.O.)
Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b)
<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2017/08/2/17G00128>
(a cura del dott. Alessio Pistone)

Il nuovo regime fiscale agevolato delle organizzazioni di volontariato per quanto riguarda l'imposta sul reddito (che è l'IRES) e l'Imposta sul valore aggiunto (IVA) è contenuto negli artt. 84 e 86 del Dlgs 117/2017 che entreranno in vigore a partire dall'anno di imposta 2020 (anno di imposta successivo all'avvio dell'operatività del Registro unico nazionale del terzo settore), con l'unica eccezione del 2° comma dell'art. 84 che è entrato in vigore sin dal 2018, come prevedono il 1° e il 2° comma dell'art. 104 dello stesso decreto.

Il regime transitorio per l'anno di imposta 2018 è confermato per questo 2019 deriva dalla lettera d del 2° comma dell'art. 102 in combinato disposto col 2° comma dell'art. 104 del Dlgs 117/2017 che prevede che rimangano in vigore per i due anni di imposta citati il primo periodo del comma 2° ed il comma 4° dell'art. 8 della Legge 266/1991 per il resto abrogata dalla lettera b del 1° comma dell'art. 102 del Dlgs 117/2017. Il primo periodo del comma 2° dell'art. 8 della Legge 266/1991 prevede che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi eventualmente effettuate dalle organizzazioni di volontariato (in primo luogo quelle riguardanti le attività commerciali e produttive marginali esercitate da esse a scopo di autofinanziamento) non sono operazioni imponibili ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto, per cui, in pratica, le attività delle OdV sono esenti dall'IVA.

Invece il comma 4° dello stesso articolo stabilisce che i proventi derivanti alle OdV da attività commerciali e produttive marginali non costituiscono redditi imponibili ai fini IRES qualora ne sia documentato il totale impiego per i fini istituzionali dell'OdV, cioè quelli previsti dallo statuto di essa, rientranti fra le attività di interesse generale previste dall'art. 5 del Dlgs 117/2017 e senza scopo di lucro. Questa norma esenta dall'IRES i redditi generati dalle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle OdV a scopo di autofinanziamento. I criteri relativi al concetto di marginalità delle attività economiche svolte dalle OdV restano quelli fissati dal Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro degli Affari Sociali col Decreto del 25 Maggio 1995 (che diventerà inefficace a partire dal 1° Gennaio 2020).

Ai sensi del 1° comma dell'art. 1° di questo Decreto sono marginali:

- le attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;
- 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;
- la cessione di beni prodotti dagli assistiti o dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- le attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- le attività di prestazione di servizi rese in conformità alle finalità istituzionali (cioè a quelle previste dallo statuto dell'organizzazione), non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 148, comma 3°, del TUIR (vale a dire le attività politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche ed anche le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati) [...], verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione.”

In altre parole il prezzo di vendita del servizio si può determinare aumentando al massimo della metà la somma dei costi diretti di produzione di esso (materiali, energia, servizi di terzi, ecc.), con l'ovvia esclusione dell'opera gratuita dei volontari dell'organizzazione e senza poter conteggiare i costi indiretti (o “generalisti”, o “di struttura”) che sono quelli sostenuti per garantire l'esistenza dell'organizzazione e che non rientrano nella sua attività produttiva di servizi (che, in questo caso, non è a fine di lucro, ma a scopo di solidarietà).

Queste attività economiche marginali “ devono essere svolte in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri regionali di cui all'art. 6 della Legge 266/1991 e senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa ” (2° comma).

Oltre a quelli delle attività commerciali marginali nel periodo transitorio degli anni 2018 e 2019 sono esenti dall'IRES anche i redditi delle attività istituzionali senza scopo di lucro esercitate dalle organizzazioni di volontariato. Ciò è dovuto al fatto che, in forza del combinato disposto delle lettere a) e c) del 2° comma dell'art. 102 del Dlgs 117/2017 e del 2° comma dell'art. 104 dello stesso decreto, resterà in vigore in questo periodo il comma 8° dell'art. 10 del Decreto Legislativo n° 460 del 1997 che stabilisce che le OdV sono considerate ONLUS – Organizzazioni non Lucrative di Utilità Sociale ex lege (cioè “di diritto”) e quindi possono godere delle agevolazioni fiscali per esse previste, fatte salve le norme fiscali di maggior favore previste dalla disciplina specifica delle OdV, come quelle che abbiamo visto nel secondo, terzo e quarto capoverso di questo articolo. Questa norma è stata poi limitata dall'art. 30, comma 5°, del Decreto Legge n° 185 del 2008 (convertito nella Legge n° 2 del 2009) che ha previsto che solo le organizzazioni di volontariato che non svolgono attività commerciali diverse da quelle marginali individuate dal Decreto interministeriale del 25 Maggio 1995, esaminate nel box precedente, sono considerate ONLUS “ ex lege ” ai sensi del comma 8° dell'art. 10 del Dlgs 460/1997. Da ciò deriva che alle OdV che hanno la qualifica di ONLUS ex lege si applica il 1° comma dell'art. 150 del TUIR che prevede che “ non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali ”, cioè statutarie, delle ONLUS. Ciò significa non solo che queste attività non essendo commerciali non generano redditi di impresa soggetti all'IRES ma pure che non sono soggette all'IVA (che si applica, ai sensi dell'art. 1° del DPR 633/1972, alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuati nell'esercizio di una attività di impresa, cioè commerciale, che in questo caso non c'è).

Alle OdV non si applica, invece, il 2° comma dell'art. 150 TUIR sull'esenzione (entro certi limiti) dall'IRES delle attività direttamente connesse (che possono essere attività commerciali) alle attività istituzionali delle ONLUS perché, per le OdV le attività commerciali marginali sono già esenti da questa imposta in forza del 4° comma dell'art. 8 della Legge 266/2017 che abbiamo esaminato in precedenza. In pratica l'intero l'art. 150 del TUIR rimane in vigore per gli anni di imposta 2018 e 2019 per poi essere abrogato a partire dal 2020, come previsto dalla lettera c) del 2° comma dell'art. 102 in combinato disposto col 2° comma dell'art. 104 del Codice del terzo settore.

Alle OdV che non sono ONLUS ex lege, per il periodo transitorio degli anni di imposta 2018 e 2019, non può che applicarsi il regime dell'IRES previsto per gli enti non commerciali (quelli che possiamo definire “normali”, cioè che non hanno né la qualifica di ONLUS né quella di ETS) di cui agli artt. 143 – 149 del TUIR e quello dell'IVA previsto per gli stessi enti dal DPR 633/1972.

Adeguamenti statutari per gli ETS

Con la circolare ministeriale n. 20 del 27.12.2018, avente ad oggetto: “Codice del terzo settore. Adeguamenti statutari”, la competente direzione del Ministero del Lavoro fornisce importanti chiarimenti sulle modalità e sui contenuti delle modifiche statutarie che dovranno essere adottate, entro il prossimo 2 agosto, dalle organizzazioni di volontariato, dalle associazioni di promozione sociale e dalle Onlus che erano già costituite alla data di entrata in vigore del codice del terzo settore, secondo quanto previsto dall’articolo 101, comma 2, D.Lgs. 117/2017. La circolare è corredata da una esaustiva tabella di sintesi che consente di verificare quali possono essere le modalità assembleari attraverso le quali adottare gli adeguamenti statutari. La circolare ricorda che, al momento, l’obbligo dell’adeguamento statutario riguarda tre tipologie di soggetti collettivi: le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale e le Onlus.

ATTENZIONE: Fino alla istituzione del Registro unico nazionale del terzo settore, le modifiche statutarie adottate dagli enti in esame, dotati di personalità giuridica, dovranno ricevere l’approvazione dell’autorità statale o regionale, in conformità al dettato dell’articolo 2, comma 1, D.P.R. 361/2000.

E’ già stato indicato il termine entro cui dovranno essere deliberate, la circolare si sofferma con estrema attenzione sulle modalità con le quali queste modifiche potranno essere adottate. A tal fine viene indicato che le maggioranze previste per le deliberazioni dell’assemblea ordinaria, come contenuto nella novella all’articolo 101, comma 2, c.t.s. (approvata con D.Lgs. 105/2018), sono attivabili limitatamente a due tipologie di modifica, ovvero: “da un lato per gli adeguamenti alle disposizioni del codice aventi carattere inderogabile; dall’altro per l’introduzione di clausole che escludono l’applicazione di nuove disposizioni, qualora queste ultime risultino ai sensi di legge derogabili mediante specifica clausola statutaria”.

Rimangono, invece, escluse (e quindi dovranno essere adottate con i quorum previsti dallo statuto vigente per le modifiche statutarie) le norme che attribuiscono all’autonomia statutaria mere facoltà (“tali norme sono di regola individuabili per la formula – l’atto costitutivo o lo statuto possono oppure per la formula – se l’atto costitutivo o lo statuto lo consentono –“); ciò in quanto si vuole evitare che vengano approvate “con ridotte garanzie nei confronti di eventuali minoranze dissenzienti” modifiche statutarie che la nuova normativa in realtà non impone né richiede.

Questo iter agevolato all’introduzione delle modifiche previste dal codice del terzo settore riguarda però solo gli enti già costituiti alla data di entrata in vigore del codice (3 agosto 2017). Gli enti interessati costituiti successivamente (e che si costituiranno fino alla entrata in vigore del RUNTS) sono tenuti a conformarsi da subito alle disposizioni previste per gli statuti dal codice, fatte salve quelle che presentino “un nesso di diretta riconducibilità all’istituzione e alla operatività del registro unico nazionale ovvero all’adozione di successivi provvedimenti attuativi”.

Problemi applicativi presenta la disciplina prevista per le Onlus. Questa categoria, come è noto, verrà meno con l’entrata in vigore del RUNTS. Pertanto la circolare ribadisce che le Onlus devono, entro il termine del prossimo 2 agosto, apportare al proprio statuto gli adeguamenti necessari a seconda di quale sarà la sezione del registro alla quale decideranno di aderire, subordinandone l’efficacia alla loro effettiva iscrizione nel nuovo registro unico nazionale del terzo settore. Nel contempo queste ultime devono stabilire, con espressa previsione statutaria, la cessazione delle vecchie clausole statutarie rese necessarie dal regime Onlus ma divenute incompatibili con la sopravvenuta disciplina degli enti del terzo settore.

Rimane pertanto non chiarito se una Onlus che non intenda proseguire la propria attività come ente del terzo settore (o che abbia deciso di sciogliersi con il venire meno della disciplina specifica) e, pertanto, non provveda a effettuare l'adeguamento statutario richiesto, potrà continuare ad applicare la disciplina fiscale delle Onlus fino alla definitiva abrogazione del D.Lgs. 460/1997. Analogamente, dovrà essere definito se le attuali aps e odv che non provvedano a effettuare le relative modifiche statutarie potranno continuare ad applicare la disciplina fiscale oggi esistente fino alla definitiva entrata in vigore del RUNTS.

Viene chiarito, infine, che qualora l'ente del terzo settore (la sigla ETS potrà e dovrà essere utilizzata solo successivamente alla entrata a regime del registro) voglia svolgere attività diverse rispetto a quelle di interesse generale lo statuto dovrà prevedere questa possibilità senza che sia necessario inserire la descrizione delle attività esperibili, potendo essere lasciate alla scelta dall'organo dell'ente a cui lo statuto ha concesso tale competenza.

TITOLO X - Art. 79

1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonche' le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.
2. Le attivita' di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.
3. Sono altresì considerate non commerciali:
 - a) le attivita' di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), se svolte direttamente dagli enti di cui al comma 1 la cui finalita' principale consiste nello svolgere attivita' di ricerca scientifica di particolare interesse sociale e purché tutti gli utili siano interamente reinvestiti nelle attivita' di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati e non vi sia alcun accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacita' di ricerca dell'ente medesimo nonche' ai risultati prodotti;
 - b) le attivita' di cui all'articolo 5, comma 1, lettera h), affidate dagli enti di cui al comma 1 ad universita' e altri organismi di ricerca che la svolgono direttamente in ambiti e secondo modalita' definite dal decreto del Presidente della Repubblica 20 marzo 2003, n. 135.
4. Non concorrono, in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti del Terzo settore di cui al comma 5:
 - a) i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
 - b) i contributi e gli apporti erogati da parte delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165 per lo svolgimento delle attivita' di cui ai commi 2 e 3 del presente articolo.
5. Si considerano non commerciali gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono in via esclusiva o prevalente le attivita' di cui all'articolo 5 in conformita' ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attivita' di cui all'articolo 5, svolte in forma d'impresa non in conformita' ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonche' le attivita' di cui all'articolo 6, fatta eccezione per le attivita' di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri di cui al decreto previsto all'articolo 6, superano, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attivita' non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalita', le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti, ivi compresi i proventi e le entrate considerate non commerciali ai sensi dei commi 2, 3 e 4, lettera b), tenuto conto altresì del valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attivita' svolte con modalita' non commerciali. Il mutamento della qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

6. Si considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del Terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati, familiari o conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità.

TITOLO X - Art. 80

1. Gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, possono optare per la determinazione forfetaria del reddito d'impresa applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle attività di cui agli articoli 5 e 6, quando svolte con modalità commerciali, il coefficiente di redditività nella misura indicata nelle lettere a) e b) e aggiungendo l'ammontare dei componenti positivi di reddito di cui agli articoli 86, 88, 89 e 90 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917:
 - a) attività di prestazioni di servizi:
 - 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;
 - 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;
 - 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;
 - b) altre attività:
 - 1) ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;
 - 2) ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;
 - 3) ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.
2. Per gli enti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.
3. L'opzione di cui al comma 1 è esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La revoca dell'opzione è effettuata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale la dichiarazione stessa è presentata.
4. Gli enti che intraprendono l'esercizio d'impresa commerciale esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni.
5. 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 testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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.
6. 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 ai sensi dei commi 1 e 2 secondo le regole ordinarie stabilite dal testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.
7. Gli Enti che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi del presente articolo sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore di cui all'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 e dei parametri di cui all'articolo 3, comma 184, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, nonché degli indici sistematici di affidabilità di cui all'articolo 7-bis del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito con modificazioni dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225.