

OdV

Le associazioni di volontariato iscritte nei registri regionali: le imposte sul reddito

di Sebastiano Di Diego*

Nell'articolo viene descritto il variegato regime fiscale, ai fini IRES, delle associazioni di volontariato iscritte nel registro regionale. In particolare, viene messo in evidenza come esso sia il risultato dell'intersezione di tre discipline fondamentali: quella degli enti non commerciali, quella delle Onlus, e quella specifica dettata dalla legge quadro sul volontariato.

Le associazioni di volontariato iscritte nel registro regionale, da un punto di vista fiscale, hanno **natura complessa**. Sono infatti allo stesso tempo: **enti non commerciali**¹, **Onlus**² e **organizzazioni di volontariato**³ (Tavola n. 1 alla pagina seguente).

Normativa applicabile

Questa circostanza ha come conseguenza che nei loro confronti **trovano applicazione, contemporaneamente**:

- le norme previste per gli enti non commerciali (c.d. norme di primo livello);
- le norme previste per le Onlus (c.d. norme di secondo livello);
- le norme previste per le organizzazioni di volontariato (c.d. norme di terzo livello).

Le norme di primo, secondo e terzo livello sono individuate nella Tavola n. 2 a pagina seguente.

Prassi ministeriale

Al riguardo l'amministrazione finanziaria ha precisato che:

– è da rilevare che ai fini fiscali le organizzazioni di volontariato costituite in forma di associazioni o di fondazione hanno, in considerazione dei fini statutarî, la natura di enti non commerciali (**C.M. 25 febbraio 1992, n. 3**)

– l'art. 10, comma 8, del D.Lgs. n. 460/1997 prevede che: "sono in ogni caso considerati Onlus, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano, le organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49, e le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381. Sono fatte salve le previsioni di maggior favore relative agli organismi di volontariato, alle organizzazioni non governative e alle cooperative sociali di cui, rispettivamente, alle citate leggi n. 266 del 1991, n. 49 del 1987 e n. 381 del 1991".

La norma, in attuazione della delega recata dall'art. 3, comma 189, lett. b) della legge n. 662 del 1996, sancisce **l'automatica qualifica come Onlus** dei seguenti soggetti:

- **organizzazioni di volontariato** di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritte nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano ai sensi dell'art. 6 della medesima legge; (...)

* Dottore commercialista in Ancona.

1 Sono enti non commerciali perché non svolgono come attività principale una attività commerciale ai sensi dell'art. 55 del TUIR.

2 Sono Onlus in virtù dell'art. 10, comma 8, del D.Lgs. n. 460/1997, secondo il quale "sono in ogni caso considerate Onlus, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, gli organismi di volontariato di cui alla Legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni".

3 Sono organizzazioni di volontariato in quanto disciplinate dalla legge quadro sul volontariato (n. 266/1991).

La **relazione illustrativa del D.Lgs. n. 460/1997** evidenzia in proposito che dall'estensione automatica della "soggettività fiscale Onlus" consegue che gli enti in questione possono beneficiare anche delle norme agevolative recate dal D.Lgs. n. 460/1997 "senza necessità di dover previamente modificare la loro struttura organizzativa e funzionale, né di dover rispettare i requisiti richiesti nell'articolo 10 per la generalità delle Onlus".

La disposizione in commento dà attuazione altresì al disposto del comma 188 dell'art. 3 della legge n. 662 del 1996 secondo il quale "sono fatte salve le disposizioni di maggiore favore relative alle organizzazioni di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, (...) Al riguardo si ritiene che l'individuazione della norma di maggior favore possa essere frutto di una valutazione soggettiva da parte del destinatario (organizzazione di volontariato, organizzazione non governativa, cooperativa sociale), in relazione a ciascun imposta o tributo oggetto di agevolazioni (**C.M. n. 168/E del 26 giugno 1998**).

Norme di primo livello

Tra le norme di primo livello particolare importanza

hanno, ai nostri fini, quelle contenute nell'**art. 143 del TUIR**, che disciplinano la determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali.

In particolare, secondo tale articolo, il **reddito complessivo degli enti non commerciali**, da assoggettare a Ires, è formato dalla somma dei seguenti redditi: fondiari; di capitale; d'impresa; diversi.

Come evidenziato nel nostro precedente intervento⁴, non concorrono alla formazione del reddito complessivo i redditi esenti da imposta, i redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

L'applicazione dell'Ires agli enti non commerciali **richiama la posizione delle persone fisiche nell'Irpef**, poiché anche in questo caso avremo diverse categorie di reddito, la determinazione di un reddito complessivo e alcuni oneri deducibili indicati agli artt. 146 e 147⁵ (Tavola n. 3 alla pagina seguente).

I **proventi** non riconducibili alle categorie reddituali previste dal citato articolo 143 **non sono tassabili**. Per questo motivo sono ad esempio **sottratti** all'imposizio-

4 Cfr. S. Di Diego, *Il regime fiscale ai fini Ires delle associazioni di volontariato non iscritte*, in questa Rivista n. 3/2006, pag. 178.

5 Cfr. R. Lupi, *Diritto Tributario. Parte speciale*, Milano, 1998, pagg. 245-246.

Tavola n. 1

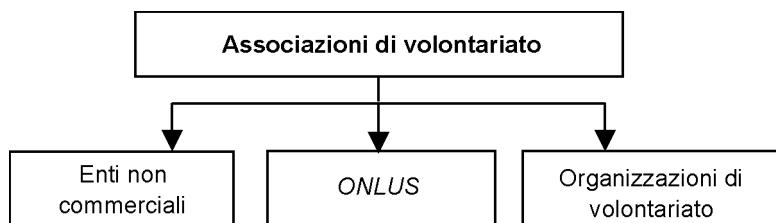
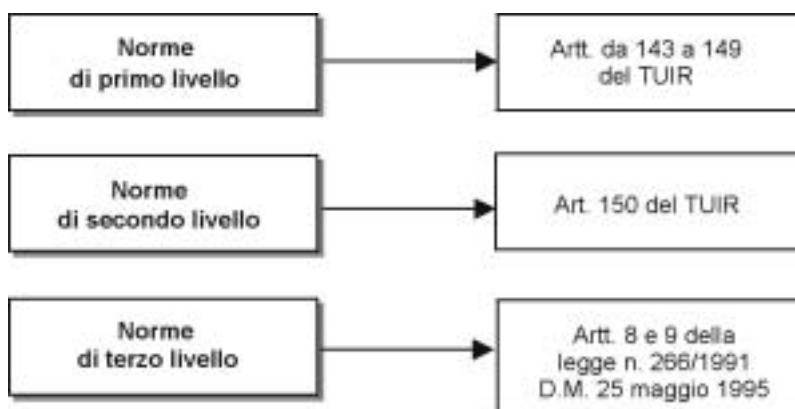


Tavola n. 2



ne diretta le **quote associative**, le **liberalità ricevute** nell'ambito dell'attività istituzionale, le **plusvalenze** prive dei requisiti per l'imponibilità come redditi diversi. Sono invece irrilevanti ai fini dell'imposizione diretta, per espressa disposizione legislativa, il luogo di produzione dei redditi e la destinazione degli stessi (ad esempio a finalità istituzionali).

Non concorrono alla formazione del reddito complessivo i redditi esenti da imposta, i redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

L'art. 143 individua, infine, alcune **attività**, che pur **potenzialmente commerciali**, non sono considerate **maitali**, quando sono poste in essere da un ente non commerciale. Ci si riferisce, in particolare, alle seguenti attività:

- 1) prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione;
- 2) occasionali raccolte pubbliche di fondi anche con scambio/offerta di beni di modico valore (es. piante o frutti) o di servizi ai finanziatori;
- 3) attività in regime di convenzione o di accreditamento con gli enti pubblici.

Norme di secondo livello

Per le organizzazioni di volontariato, in quanto Onlus, la disciplina sopra descritta deve essere coordinata con quanto previsto dall'**art. 150 del TUIR**. Tale articolo stabilisce che: *"1. Per le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), ad eccezione delle società cooperative, non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale.*

2. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività diretta-

mente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile".

La norma di cui al punto 1, escludendo le **attività istituzionali** dalla categoria delle attività commerciali, ne stabilisce l'**irrilevanza fiscale** ai fini delle imposte dirette. Questo anche nel caso in cui le attività istituzionali dovessero essere svolte richiedendo il pagamento di un prezzo significativo ai destinatari e quindi avere tutti i caratteri di una attività commerciale, ai sensi dell'art. 55 del TUIR. Infatti "nello svolgimento delle attività istituzionali dirette a perseguire scopi di solidarietà sociale le Onlus sono libere di esercitare indifferentemente attività commerciali e attività non commerciali conservando, in via indiscriminata, il trattamento di favore, dato che le attività di regola commerciali, se da loro poste in essere, sono ritenute non commerciali. La qualifica soggettiva modifica dunque la realtà oggettiva"⁶.

Ai sensi della norma di cui al punto 2, dell'art. 150, le **attività connesse** (per l'individuazione si veda la Tavola n. 4 alla pagina successiva) risultano attività commerciali, ma i redditi da esse prodotti non concorrono alla formazione del reddito imponibile. In questo modo il legislatore ha agito, non sulla fonte, ma sull'effetto: il reddito è un reddito d'impresa, ma è esente e come tale è soggetto a tutta la disciplina di quantificazione del reddito stesso⁷.

Ciò comporta, con riferimento alle attività connesse, **l'obbligo della tenuta dei libri e dei registri contabili** previsti dalla normativa fiscale per i soggetti che svolgono attività commerciale.

6 E. Gulmanelli, *Aspetti giuridici dell'imposizione indiretta delle Onlus*, in "Rassegna Tributaria", 1999, n.1. pag. 95.

7 Cfr. G. Tabet, *Nuova disciplina tributaria degli enti non profit*, in Bollettino Tributario, n. 2, 1999, pag. 107.

Tavola n. 3



L'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno settore, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66 per cento delle spese complessive dell'organizzazione.

Per effetto dell'art. 150, relativamente alle attività istituzionali e connesse, **le Onlus non hanno, in definitiva, alcun obbligo di dichiarazione**⁸.

Allo stesso modo non **devono dichiarare i redditi di capitale** di cui all'art. 44 del TUIR. Detti redditi (eccezion fatta per i dividendi), infatti, se percepiti da Onlus sono soggetti, ai sensi del comma 2, dell'art. 16, a ritenuta alla fonte a titolo definitivo e perciò non concorrono alla formazione del reddito complessivo.

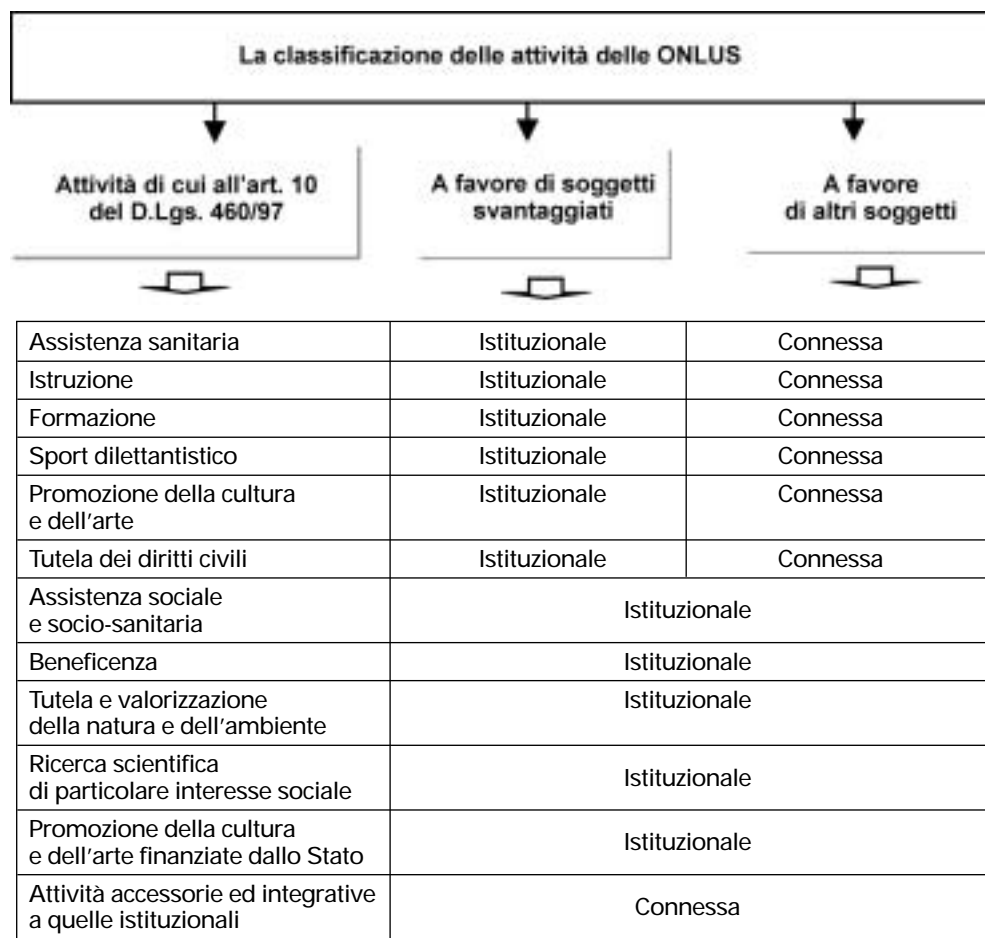
Le altre categorie di reddito (redditi fondiari e redditi diversi) concorrono, invece, alla formazione del reddito complessivo, con i criteri previsti dall'art. 143 del TUIR per gli enti non commerciali.

Norme di terzo livello

Le associazioni di volontariato, possono usufruire, oltre che delle agevolazioni previste per le attività istituzionali e connesse delle Onlus, di **specifiche agevolazioni** previste dal comma 4, dell'art. 8 della legge n. 266/1991. Quest'ultima norma, in particolare, prevede **l'esclusione da tassazione dei proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali**, a condizione che sia documentato il loro totale impiego

⁸ Il legislatore non precisa con riferimento a quali criteri debba essere stabilito se, nell'ambito di ciascun settore, l'attività connessa sia prevalente o meno rispetto a quella istituzionale. Intuitivamente si potrebbe considerare come valido criterio il confronto tra i ricavi generati dalle due attività. In realtà questo criterio è scarsamente significativo con riferimento alle Onlus, in quanto nella maggior parte dei casi le attività istituzionali vengono svolte gratuitamente o comunque a prezzi inferiori a quelli di mercato. Molto più significativi potrebbero essere invece i confronti relativi agli investimenti, all'impiego di fattori produttivi (impegno di ore/uomo) e al numero di prestazioni effettuate (giornate di degenza, ore di lezione, numero d'interventi).

Tavola n. 4



per fini istituzionali dell'organizzazione⁹. Il carattere della marginalità è stato espressamente riconosciuto dal D.M. 25 maggio 1995 alle attività:

- di **vendita occasionali** svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato;
- di **vendita di beni acquistati da terzi a titolo gratuito** a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- di **vendita**, curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario, **di beni prodotti dagli assistiti e da i volontari**;
- di **somministrazione di alimenti e bevande** in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale;
- di **prestazione di servizi** rese in conformità alle finalità istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3 (ora 148, comma 3, n.d.A.), del TUIR, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono del 50% i costi di diretta imputazione. Si tratta, in pratica, di prestazioni di servizi effettuate nei confronti non dei soci bensì di terzi, nell'ambito dell'attività di volontariato.

Le attività marginali sopra elencate devono essere svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente (locali commerciali, attrezzature, marchi investimenti, ecc.).

Non sono, tuttavia, considerate attività commerciali e produttive marginali quelle **svolte in forza di convenzione** (art. 1, comma 3, del D.M. 25 maggio 1995); in pratica, in questo modo, l'attività convenzionale, a pre-

scindere dal contenuto, viene equiparata dal legislatore a quella istituzionale.

La possibilità di usufruire congiuntamente delle agevolazioni previste dall'art. 150 e di quelle previste comma 4, dell'art. 8 della legge n. 266/1991 (ferma restando la non commercialità delle attività istituzionali) rende più articolato il regime fiscale delle altre attività del volontariato.

Infatti, il regime fiscale delle **attività diverse da quelle istituzionali** tende a diversificarsi a seconda che si sia in presenza di attività commerciali puramente marginali ovvero di attività connesse. Nel primo caso, opera l'originaria disciplina di esclusione dell'imponibile prevista dalla legge n. 266/1991, nel secondo caso scatta la normativa apprestata per le Onlus sia per quanto riguarda gli elementi identificativi di tali attività connesse, sia per quanto riguarda i limiti quantitativi con le quali queste ultime possono essere svolte.

In altre parole, nel caso in cui le organizzazioni di volontariato circoscrivano il **campo di esercizio dell'attività commerciale nei limiti della marginalità**, il regime fiscale è quello previsto dall'art. 8, comma 4, legge n. 266/1991.

Invece, nel caso in cui intraprendano **fuori dagli stretti margini della marginalità** una vera e propria attività commerciale (connessa però a quella istituzionale) destinata all'autofinanziamento, il regime fiscale è quello dell'art. 150 TUIR.

Quanto detto nei paragrafi precedenti è esemplificato nella Tavola n. 5.

⁹ La dimostrazione di tale impiego può essere fornita ad esempio mediante la presentazione del bilancio corredato da una relazione che illustri l'impiego dei proventi dell'attività commerciale svolta.

Tavola n. 5

Caratteristiche dell'attività	Regime fiscale
È istituzionale	L'attività non è commerciale. L'eventuale reddito prodotto da tale attività è irrilevante fiscalmente, e perciò non è tassabile.
È connessa (1)	L'attività è commerciale. L'eventuale reddito prodotto da tale attività è esente.
È commerciale o produttiva marginali	L'attività non è commerciale. L'eventuale reddito prodotto da tale attività è irrilevante fiscalmente, e perciò non è tassabile.
È commerciale o produttiva non marginale (2)	L'eventuale reddito prodotto da tale attività è tassabile come reddito d'impresa

(1) È dubbio però se le organizzazioni di volontariato possono svolgere queste attività. L'art. 5 della legge 11 agosto 1991, 266, che individua le risorse economiche degli organismi di volontariato, sembrerebbe limitare le attività diverse da quelle istituzionali esclusivamente a quelle commerciali e produttive marginali.

(2) Lo svolgimento di queste attività si pone in contrasto con quelle che sono le finalità di un'associazione di volontariato. Non è escluso tuttavia che il loro esercizio avvenga in buona fede. In questo caso, è opportuno che l'associazione adempia comunque a tutti gli obblighi fiscali previsti per lo svolgimento di un'attività commerciale.