

La composizione della base associativa di Ets, Odv e Aps: la risposta del Ministero del Lavoro

I limiti a enti o imprese tra i soci

PAOLO ALESSANDRO PESTICCIO

Con la nota n. 1082 del 5 febbraio 2020, il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali risponde a due quesiti in ordine al tema della composizione della compagine associativa degli Enti del Terzo Settore (ETS) affrontando, anche in tale contesto, le prime questioni derivanti dall'interpretazione della novella normativa contenuta nel Codice del Terzo Settore, il D.Lgs. 117/2017 (di seguito solo CTS).

I quesiti legati al tema appena richiamato sono due:

i) il primo, inerente alla composizione della base associativa delle Organizzazioni di volontariato (OdV) e delle Associazioni di Promozione Sociale (APS), riguarda la possibilità per tali qualifiche di prevedere statutariamente, e porre in essere in concreto, una composizione della base sociale che contempli la presenza sia di persone fisiche che Enti del Terzo Settore o senza scopo di lucro;

ii) il secondo, inerente alla possibilità per gli ETS di accogliere delle imprese all'interno della propria base associativa, alla luce della normativa recata dal CTS e, in caso affermativo, alla possibilità per queste ultime di detenere o meno il controllo dell'ente e se tale controllo possa essere esercitato da un'unica impresa o essere eventualmente esercitato in forma congiunta.

La composizione della base associativa nelle OdV e nelle APS. Il quadro generale. L'articolo 1 del CTS richiama i principi costituzionali della libertà associativa e dell'autonomia delle formazioni sociali, anche in relazione alle finalità che le stesse mirano a perseguire, ai mezzi con i quali intendano realizzarle ed alla struttura organizzativa da utilizzare.

In relazione con il dettato costituzionale la nota ministeriale chiarisce, con riferimento alla struttura organizzativa, che è nell'autonomia e nella libertà dell'ente individuare l'assetto strutturale ritenuto maggiormente idoneo ad assicurare «il perseguimento, senza scopo di lucro, delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante l'esercizio, in via esclusiva o principale, di una o più attività di interesse generale».

Tale autonomia o libertà trova, inverso, talune limitazioni legislative (cfr., rispettivamente, art. 32, c. 1, 1-bis e 2 e art. 35, c. 1, 1-bis, 2 e 3) che, tuttavia, possono ritenersi giustificabili alla luce dell'intrinseca caratterizzazione che il CTS assegna all'ETS nelle sue differenti qualifiche (OdV, APS, etc.).

Pertanto, se è possibile asserire che nella definizione della compagine associativa il legislatore abbia lasciato un importante ambito di libertà nella possibilità di prevedere la presenza, all'interno della base associativa, sia di persone fisiche che di enti, tuttavia non si tratta, di una libertà incondizionata, in quanto il principio generale dell'autonomia nella scelta della compagine associativa trova specifica limitazione con riguardo, ad esempio, alle "organizzazioni di volontariato" ed alle "associazioni di promozione sociale" in ragione della specifica qualifica assunta (es. le OdV e le APS possono avere solo natura associativa, devono essere composte da un numero tassativo di persone fisiche o enti etc.).

La Nota ministeriale. Le disposizioni poc'anzi richiamate, introducono limiti sia di carattere qualitativo che quantitativo allo scopo di preservare la qualifica soggettiva assunta dall'ente (OdV o APS) e, dunque, quella che la nota ministeriale definisce quale "profilazione soggettiva delle OdV e delle APS".

Il primo limite riguarda un aspetto qualitativo e quantitativo ove la disposizione recita che le organizzazioni di volontariato devono essere costituite da un numero non inferiore a 7 persone fisiche o a 3 OdV e tali requisiti devono essere mantenuti durante la vita dell'ente.

Il comma 2 dell'articolo 32 pone, inoltre, la questione "identitaria" evidenziando che le OdV possono statutariamente prevedere l'ammissione come associati di altri Enti del Terzo Settore o senza scopo di lucro, a condizione che il lo-

va comprendente sia persone fisiche che altri Enti del Terzo Settore o enti senza scopo di lucro fatte salve, tuttavia, talune limitazioni, contenute espressamente nelle disposizioni di legge citate e volte a custodire l'identità specifica ETS da essi scelta.

Operata tale premessa generale, l'Amministrazione affronta in modo diretto i quesiti pervenuti, avendo di fatto già risposto parzialmente al primo di essi.

La risposta al primo quesito. Il primo quesito, formulato dalla Regione Piemonte, è infatti relativo proprio alla composizione della base associativa delle OdV e delle APS, in merito alla possibilità di configurare statutariamente - e in concreto - una compagine sociale che comprenda tanto persone fisiche che Enti del Terzo Settore o senza scopo di lucro. Alla luce di quanto premesso e delle di-

no, trascorso il quale l'OdV o l'APS, in assenza di reintegra, verrà cancellata dal RUNTS ove non abbia formulato richiesta di iscrizione in un'altra sezione del medesimo per la quale abbia i requisiti di legge.

Pertanto, a titolo esemplificativo, non sarà possibile, prevedere statutariamente e/o disporre in concreto che di una OdV facciano parte quali associati: i) persone fisiche ed esclusivamente ii) ETS diversi dalle OdV o enti senza scopo di lucro, né che gli enti di cui al punto ii) siano presenti in una percentuale superiore al 50% rispetto alle OdV associate in quanto ciò snaturerebbe, a detta dell'Amministrazione, la natura di OdV dell'associazione.

Discorso speculare deve essere fatto per gli enti con qualifica APS rispetto al rapporto percentuale che deve esservi nella compagine associativa tra ETS non APS e/o enti senza scopo di lucro e quelli con qualifica di APS.

In definitiva, l'ingresso nelle basi associative delle OdV e delle APS da parte di ETS - non omogenei con la tipologia dell'associante - o di enti non lucrativi è consentito solo quando nelle medesime basi associative siano comunque presenti, in numero adeguato, enti aventi la stessa qualifica dell'ente interessato (e a condizione che l'associabilità di tali soggetti sia contemplata nello statuto).

La Nota ministeriale conclude l'analisi di tale questione ricordando che anche gli enti già iscritti nei registri del volontariato o della promozione sociale devono rispettare i limiti richiamati dalle disposizioni, in previsione della trasmigrazione nel RUNTS.

Ove l'eventuale mancato rispetto delle disposizioni sopra analizzate emergesse nella fase in cui le Regioni/province autonome provvedono a perfezionare l'iscrizione degli enti nel RUNTS, tale situazione, se non risolta entro il termine assegnato dall'Ufficio di riferimento, non potrebbe che configurarsi come motivo ostativo all'iscrizione nelle sezioni delle OdV o delle APS, fatta salva la possibilità di conseguire l'iscrizione in altra sezione del RUNTS, al ricorrere dei relativi presupposti.

La risposta al secondo quesito. Con il secondo quesito, il Forum del Terzo Settore chiede all'Amministrazione se, alla luce della normativa del CTS, sia possibile per un ETS accogliere all'interno della propria base associativa delle imprese; in caso di risposta affermativa, se queste ultime possano o meno detenere il controllo dell'ente e se tale controllo possa essere esercitato da un'unica impresa o essere eventualmente esercitato in forma congiunta.

La questione viene, preliminarmente, introdotta con un riferimento diretto ad una tipologia specifica di ETS, l'impresa sociale, non regolato dal CTS ma dal D.Lgs. n. 112/2017. In tale contesto, l'Amministrazione fa notare come vi sia un'esplicita disposizione (art. 4, c. 3 D.Lgs. 112/2017 e s.m.i.) la quale recita che gli enti con scopo di lucro «non possono esercitare attività di direzione e coordinamento o detenere, in qualsiasi forma, anche analoga, congiunta o indiretta, il controllo di un'impresa sociale».

continua a pagina 5



ro numero non sia superiore al 50% del numero delle OdV associate.

Tali vincoli e proporzioni si ripetono, in maniera speculare, anche nelle APS, essendo la questione "identitaria" e di percentuale numerica posta sempre in relazione alla presenza di altri Enti del Terzo Settore o senza scopo di lucro nell'ente APS, ma rispetto alle APS ad esso associate.

L'Amministrazione ritiene che tali limitazioni non comprimano (ma sarebbe stato meglio dire "comprimono solo parzialmente") l'autonomia decisionale degli enti ai quali «non è preclusa la facoltà di modificare, nel rispetto delle disposizioni statutarie, la propria compagine associativa, oltre i limiti dianzi indicati, rinunciando alla qualificazione di OdV o di APS».

Ne deriva che per l'ETS che voglia assumere la qualifica di OdV o di APS non vi è una previsione che escluda la possibilità di contemplare una base associati-

sposizioni di legge che regolano le rispettive qualifiche, risulta dunque evidente che le OdV o le APS, rispettivamente:

1. devono costituirsi o essere state costituite (se dopo il 3.08.2017) da 7 persone fisiche o 3 OdV o APS (in linea con la loro qualifica), e mantenere nel corso della loro esistenza tale rapporto;

2. possano prevedere l'ammissione, come associati, di altri ETS o enti senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore 50% del numero delle OdV o APS presenti, in ragione della loro qualifica.

Sarà, pertanto, necessario porre particolare attenzione ad ambedue gli aspetti evidenziati.

Inoltre, deve aggiungersi che ove l'OdV ed l'APS - successivamente alla costituzione - veda diminuire il numero degli associati al di sotto di quello stabilito dalle disposizioni di legge (cfr. rispettivamente artt. 32, c. 1-bis e 35, c. 1-bis) la stessa avrà l'obbligo di reintegrarlo entro un an-

Per le organizzazioni di volontariato l'agevolazione sull'imposta vale se si tratta di «rimborso spese»

L'Iva sui contributi dagli enti pubblici

COSTANZA BONELLI

Nel volgere di qualche mese l'Agenzia delle entrate ha emanato due risposte riguardanti il regime IVA dei contributi che le Organizzazioni di Volontariato (OdV) ricevono dagli enti pubblici per lo svolgimento di specifiche attività; la prima (Risposta n. 445 del 29 ottobre 2019), sollecitata da un'associazione, la seconda (Risposta n. 50 del 12 febbraio 2020) in risposta al quesito di un Ministero; esaminando la descrizione delle finalità statutarie e dell'attività svolta sembra che i due quesiti siano da riferire se non alla stesso ente ed alla stessa convenzione, ad una situazione del tutto analoga.

I quesiti dell'associazione e del Ministero. Entrambi i quesiti precisano che i contributi sono erogati a favore di enti senza fine di lucro il cui fine è la difesa e la salvaguardia dell'ambiente e della fauna per raggiungere il quale lo statuto prevede che essi possono «*organizzare, favorire, coordinare progetti protettivi e qualsiasi altra iniziativa che sia mirata alla raccolta, alla custodia, al recupero, alla cura e comunque all'assistenza e alla difesa dell'ambiente e della fauna selvatica ed esotica*».

In entrambi i casi viene chiarito che l'attività svolta dall'associazione nell'interesse della Pubblica amministrazione consiste nel recupero della fauna selvatica autoctona ferita e in difficoltà, per interventi inerenti alla custodia, mantenimento e cura degli animali sequestrati per maltrattamento o detenzione illegale; l'attività viene svolta a seguito della stipula di una convenzione che prevede la corresponsione di un importo a copertura del-

le spese effettivamente sostenute e - precisa il Ministero -, "tariffate annualmente".

Viene chiesto all'Agenzia delle entrate di confermare se, tenendo conto che le OdV sono regolarmente iscritte nei registri regionali, i compensi ricevuti dagli enti pubblici possono non essere assoggettati ad IVA. Si chiede di conoscere il documento contabile che l'associazione deve emettere per richiedere il pagamento.

Le risposte dell'Agenzia delle entrate. Negli argomentati pareri l'Agenzia delle entrate ricorda che, l'articolo 8, comma 2 della legge istitutiva delle OdV (L. 266/1991) prevede che «*le operazioni effettuate dalle organiz-*

zazioni di volontariato [...], non si considerano cessioni di beni, né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto» e che, nonostante il Codice del Terzo Settore (D.Lgs. 117/2017) disponga l'abrogazione della legge 266/1991 (cfr. art. 102, c. 1) questa disposizione è ancora in vigore e che lo resterà fino al periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea e, comunque, non prima dell'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (cfr. art. 104, c. 2).

Pertanto, se l'associazione rispetta le previsioni dettate dalla legge istitutiva delle OdV, cioè:

- per lo svolgimento delle attività istituzionali si avvale in

modo determinante e prevalente delle prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti,

- rispetta la normativa regionale applicativa della L. 266/1991,

- è iscritta nel registro regionale delle OdV,

trova applicazione la previsione del secondo comma dell'articolo 8 che pone fuori dal campo di applicazione IVA i contributi in argomento per carenza del presupposto soggettivo.

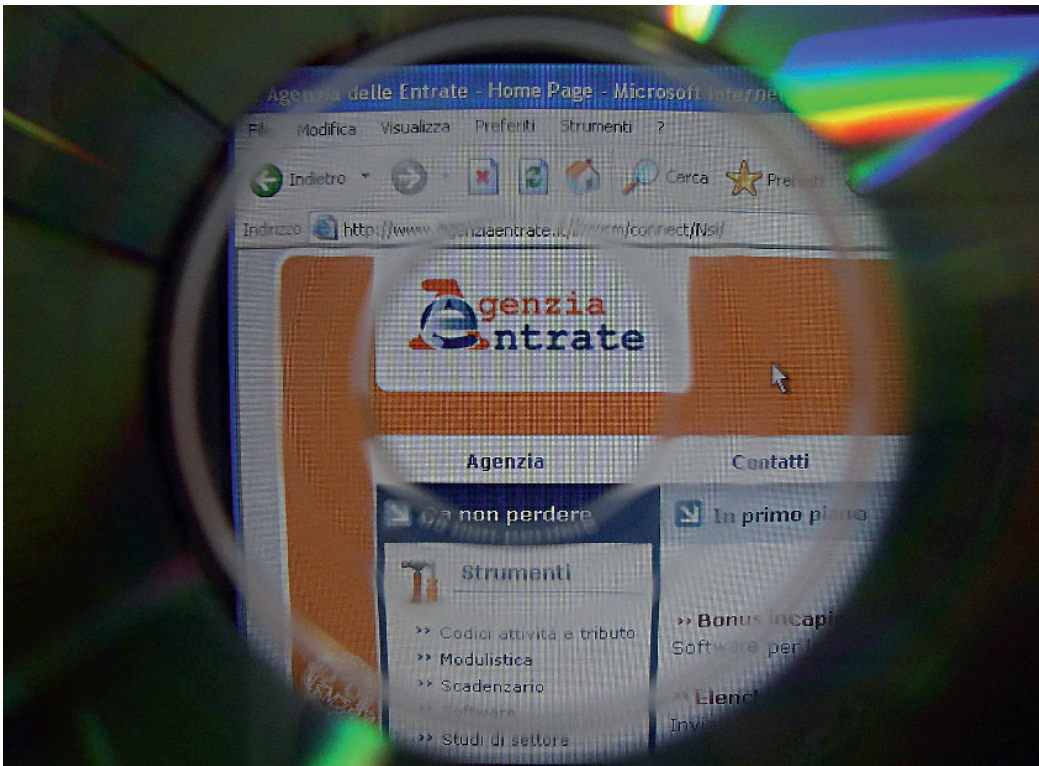
Inoltre, richiamando l'articolo 5 della L. 222/1991 in cui viene stabilito che tra le risorse economiche che le OdV possono ricevere per il loro funzionamento e per lo svolgimento della propria attività rientrano «i

rimborso derivanti da convenzioni» e ricordando che l'articolo 33 del Codice del Terzo settore dispone che «*per l'attività di interesse generale prestata, le organizzazioni di volontariato possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate*», l'Agenzia delle entrate precisa che «*af- finché un'organizzazione di volontariato possa beneficiare dell'agevolazione fiscale, ai fini IVA, prevista dall'articolo 8, comma 2, primo periodo, della legge n. 266 del 1991, è necessario che [...]* le somme ricevute dall'ente di volontariato devono costituire *me- ro rimborso delle spese effettivamente sostenute nello svolgimento dell'attività di interesse generale diretta al perseguimento delle proprie finalità*».

Quanto al documento contabile conclude l'Agenzia delle entrate, l'associazione non è tenuta ad emettere la fattura elettronica; potrà quindi continuare ad emettere note di addebito.

Il regime IVA dei contributi dopo l'abrogazione dell'articolo 8 della L. 266/1991. Come accennato sopra, quando il Codice del Terzo Settore entrerà pienamente in vigore l'articolo 8 della L. 266/1991 sarà abrogato con la conseguenza che questo tipo di entrate delle OdV non potranno più essere qualificate fuori campo IVA. Va ricordato, infatti, che il D.Lgs. 117/2017 qualifica come non commerciali le attività svolte verso corrispettivi che non eccedono i costi effettivi (cfr. art. 79, c. 2), ma solo ai fini delle imposte dirette e non anche per quanto riguarda l'IVA; di conseguenza, il regime IVA applicabile sarà quello ordinariamente previsto dal D.P.R. 633 del 1972.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



segue da pagina 4

Diversamente nel CTS, la disposizione "parallela" (art. 4, c. 2) non menziona espressamente le imprese, individuando invece, quali soggetti che non possono essere qualificati come ETS né possono esercitare sugli stessi alcuna forma di direzione, coordinamento e controllo, - fatte salve le eccezioni ivi tipizzate, - le pubbliche amministrazioni, le formazioni e associazioni politiche, i sindacati e le associazioni datoriali, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche.

Non essendo possibile, in tale contesto, estendere in via generale la disposizione speciale dettata per le imprese sociali, la Nota ministeriale rileva che la soluzione sia da ricercarsi, in continuità con gli indirizzi forniti dall'Agenzia delle entrate in tema di ONLUS (cfr. Circ. n.38/E/2011), ritenendo pertanto che "in assenza di previsioni specifiche relative a particolari tipologie di enti, le imprese (ivi incluse quelle for profit)

possano costituire o partecipare successivamente alla base associativa degli ETS nonché detenerne il controllo, sia in forma singola (da parte di una unica impresa) che in forma congiunta tra due o più di esse".

Resta, tuttavia, ferma l'osservanza formale e sostanziale delle norme (e della connessa ratio del legislatore) che sono poste a presidio della natura e delle finalità degli ETS (perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale e lo svolgimento in via esclusiva o principale di una o più attività di interesse generale, rispetto dei principi legati all'attività volontaria etc.).

La Nota conclude ricordando che la concreta osservanza dei vincoli e dei limiti dettati dal CTS sarà oggetto di controllo da parte delle Amministrazioni competenti (RUNTS, per gli aspetti attinenti alla presenza ed alla permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro medesimo, al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, al-

l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro e Amministrazione finanziaria per i profili fiscali) al fine di evitare un uso strumentale ed elusivo delle disposizioni di vantaggio previste nel Codice medesimo per gli ETS.

Conclusioni. Come risulta anche da quest'ultima Nota esplicativa, che si aggiunge alle numerose già emanate nell'ultimo anno, l'attività interpretativa dell'Amministrazione competente (Ministero del Lavoro e Politiche sociali) diviene sempre più assidua e necessaria.

Con particolare riferimento all'aspetto inerente alla presenza di imprese quali soggetti fondatori dell'ETS o anche intervenuti successivamente (in presenza di una compagine associativa) il Ministero offre una corretta interpretazione, a giudizio di chi scrive, nell'evidenziare che le previsioni normative recate dal CTS (cfr. ad es. artt. 8 e 9) rappresentano nel loro complesso un sistema strutturato di disposizioni

atta ad evitare che il regime agevolato degli ETS possa essere artificiosamente ed elusivamente utilizzato per finalità diverse da quelle per le quali è stato previsto dal legislatore.

L'utilizzo delle disposizioni agevolative degli ETS - e la conseguente applicazione delle relative agevolazioni fiscali - sono, infatti, condizionate al possesso dei requisiti obbligatori formali nonché al rispetto sostanziale degli stessi, verificabili nel contesto della generale attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, si ritiene utile far notare che, alla luce di quanto è riportato nella Nota ministeriale, taluni hanno correttamente commentato che la possibilità di dare vita ad un ETS che, fermo restando il rispetto di tutte le disposizioni di legge previste dal CTS, sia composto per intero da imprese permette di ritenere che nel RUNTS potranno essere iscritti, ove rispettino le disposizioni di legge in esso contenute e ad essi applicabili, anche i Consorzi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA