Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino

GRUPPO DI LAVORO ENTI NO PROFIT

La rendicontazione delle raccolte fondi per gli ETS

A cura del Dr. Federico Moine

LA DEFINIZIONE E LE MODALITA' DI RACCOLTA FONDI NEL CODICE DEL TERZO SETTORE

- Ai sensi dell'art.7 del DLgs. 117/2017, per raccolta fondi si intende il complesso delle attività ed iniziative poste in essere da un Ente del Terzo Settore (ETS) al fine di finanziare le proprie attività di interesse generale, anche attraverso la richiesta a terzi di lasciti, donazioni e contributi di natura non corrispettiva.
- L'attività di raccolta fondi può essere svolta sia in modo occasionale, sia in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o l'erogazione di beni o servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, in conformità alle Linee Guida di cui al D.M. 9.6.2022 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.
- L'attività di raccolta fondi, dunque, può essere svolta dagli ETS anche mediante soggetti terzi, quali ad esempio figure specializzate nel fundraising, che rappresentano oggi una delle professionalità più richieste nell'ambito del mondo no profit.

LA DEFINIZIONE E LE MODALITA' DI RACCOLTA FONDI NEL CODICE DEL TERZO SETTORE

- Le modalità di raccolta fondi possono essere sia private, cioè indirizzate al singolo donatore, sia pubbliche.
- Le risorse derivanti dalle raccolte fondi debbono in ogni caso essere destinate al fine esclusivo di sostenere finanziariamente le attività di interesse generale svolte dall'ETS, informando il soggetto erogatore in merito alla destinazione dei fondi raccolti (ad esempio, in merito a specifici progetti). In altri termini, le risorse raccolte non debbono finanziare eventuali «attività diverse» svolte dall'ETS ex art.6 del CTS.
- Diventa dunque fondamentale, da parte dell'ETS, fornire un'informativa chiara, veritiera e comprensibile sia ai soggetti erogatori, sia ai beneficiari della raccolta fondi ove individuabili, nel rispetto dei princìpi di verità, trasparenza e correttezza, specificando l'indicazione della durata temporale della raccolta fondi, dell'obiettivo o del progetto da perseguire, delle persone di riferimento per ottenere informazioni sulla raccolta, degli eventuali benefici fiscali di cui il soggetto erogatore può fruire.

LA DEFINIZIONE E LE MODALITA' DI RACCOLTA FONDI NEL CODICE DEL TERZO SETTORE

- Le modalità di raccolta fondi possono essere effettuate con una pluralità di tecniche.
- A titolo esemplificativo, il D.M. 9.6.2022 ne elenca alcune: - direct mail; - telemarketing mediante telefono; - face to face tramite domiciliazione bancaria/postale o carta di credito; - direct response television (pubblicità televisiva); - eventi sportivi, culturali o ricreativi; - eventi di piazza; - merchandising di gadgets, magliette, cappellini o altri prodotti; - collocazione di salvadanai; - erogazioni liberali o donazioni di beni o servizi da parte di imprese; - sostegno a distanza di persone o comunità svantaggiate; - lasciti testamentari; - numerazioni telefoniche solidali; - donazioni on line mediante crowdfunding.
- Come detto, sono una pluralità di esempi, di fatto in continua evoluzione.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Le raccolte fondi, esercitate dagli ETS ai sensi dell'art.7 del DLgs. 117/2017 e delle Linee guida di cui al Decreto 9.6.2022 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, presentano implicazioni di natura rendicontativa, fiscale e amministrativa rilevanti, che vanno tenute in debita considerazione contestualmente all'avvio di un'iniziativa di raccolta fondi.
- Partendo dall'aspetto fiscale, secondo la disciplina di cui all'art.79, comma 4, del DLgs. 117/2017 (peraltro ancora subordinata ad autorizzazione della Commissione europea, ma di fatto in continuità con quanto ancora oggi disposto dal TUIR) e partendo dal presupposto che l'ETS organizzatore della raccolta fondi abbia natura di «ente non commerciale» ai fini fiscali, se la raccolta fondi ha natura occasionale, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, i relativi proventi non assumono rilevanza fiscale ai fini delle imposte dirette (IRES ed IRAP). Essi non assumono altresì rilevanza ai fini IVA, per carenza del c.d. presupposto soggettivo.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

E' importante ricordare, con riferimento alle raccolte fondi, che, in generale, sono escluse dall'applicazione dell'Iva tutte le operazioni in cui manca almeno uno dei seguenti tre requisiti:

- **requisito soggettivo,** in virtù del quale chi compie l'operazione è un soggetto che svolge in modo abituale un'attività commerciale o agricola, un'arte o una professione e quella operazione si riferisce all'attività economica;
- **requisito oggettivo,** in virtù del quale l'operazione deve consistere in una cessione di beni o prestazione di servizi;
- **requisito territoriale,** in virtù del quale l'operazione deve essere territorialmente rilevante in Italia.

In mancanza di uno o più dei suddetti requisiti, in via generale, l'operazione è esclusa dall'Iva, quindi l'ETS non deve né addebitare l'imposta al destinatario / beneficiario dell'operazione di raccolta fondi, né naturalmente versarla successivamente all'Erario.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Ove invece, l'attività di raccolta fondi venga svolta in forma organizzata e continuativa dall'ETS, essa, se svolta in forma sinallagmatica mediante scambio di beni o servizi (ad esempio con un'attività di merchandising o di charity shops), non può beneficiare della previsione di non concorrenza alla formazione del reddito di cui all'art.79, comma 4, del DLgs. 117/2017, nonché delle attuali disposizioni di cui all'art.143, comma 3, del TUIR
- I relativi proventi assumono dunque natura commerciale ai fini delle imposte dirette.
- La non commercialità ai fini delle imposte dirette si mantiene invece in tal caso per le erogazioni liberali (donazioni) ricevute dall'ETS in occasione della raccolta fondi, in quanto esse non hanno una natura corrispettiva legata allo scambio di beni o servizi.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Ai fini IVA, qualora la raccolta fondi in forma organizzata e continuativa avvenga attraverso la cessione di beni o l'erogazione di servizi, con la corresponsione di un prezzo (e dunque con un rapporto di tipo sinallagmatico), i relativi proventi risultano rilevanti ai fini del tributo.
- Se invece la raccolta fondi avviene mediante offerta di beni o erogazione di servizi, ma in assenza di un prezzo (ad esempio mediante la c.d. «offerta libera»), il relativo provento assume la natura di erogazione liberale e non rileva dunque ai fini IVA. Naturalmente, in questo caso, va posta particolare attenzione al fatto che i beni o servizi offerti siano di modico valore e che non si mascheri in alcun modo il pagamento di un prezzo per la loro acquisizione da parte del soggetto erogatore. Non deve cioè essere presente in alcun modo un carattere di sinallagmaticità. Sempre a titolo esemplificativo, sarebbe sempre da evitare la locuzione «offerta minima pari a euro ……..».

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Ove infine l'ETS assuma una natura «commerciale» ai fini fiscali, ai sensi di quanto previsto dall'art.79, comma 5, del DLgs. 117/2017 (attualmente, delle disposizioni ex art.149 del TUIR), i relativi proventi delle raccolte fondi, siano esse occasionali o abituali, rientrano sempre tra i proventi assoggettati a tassazione ai fini delle imposte dirette, sulla base del principio di attrazione di tutte le fonti reddituali dell'ente nell'ambito del reddito d'impresa (ivi comprese le erogazioni liberali).
- Ai fini IVA, l'assoggettamento al tributo riguarderà le sole cessioni di beni o prestazioni di servizi a fronte di un corrispettivo, con esclusione delle somme ricevute a titolo di erogazione liberale.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Il Codice del Terzo settore (DLgs. 117/2017) prevede peraltro importanti agevolazioni per due categorie di enti, quali le ODV e le APS.
- Con riferimento alle ODV, l'art.84, comma 1, statuisce che non si considerano commerciali, oltre alle attività di cui all'art.79, comma 4, le seguenti attività svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato: a) vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dalla ODV senza alcun intermediario; b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari semprechè la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'ODV senza alcun intermediario; c) somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.
- L'agevolazione ricalca quella (tuttora in essere) di cui all'art.8, comma 4, della Legge 266/1991, relativa alla detassazione dei proventi derivanti da attività commerciali e produttive marginali delle ODV.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Con riferimento alle APS, l'art.85, comma 6, prevede che 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'APS senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato.
- E' dunque evidente l'intento del legislatore di favorire le attività in oggetto, che prevedono un corrispettivo in favore delle ODV e delle APS e che vengono tipicamente svolte anche nell'ambito di iniziative di raccolte fondi.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Tenuto conto che le disposizioni esaminate, ai fini delle imposte dirette, sono ancora subordinate ad autorizzazione della Commissione europea, va opportunamente ricordato che ad oggi trova ancora applicazione l'art.143, comma 3, lett.a), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/1986), in virtù del quale non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali 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.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Sotto il profilo IVA, con riferimento alle attività di raccolta fondi ex art. 143, comma 3, lett.a), del TUIR, va ricordata la disposizione di cui all'art.2, comma 2, del DLgs. 460/1997, che esclude tali attività dal campo di applicazione dell'IVA, disponendo altresì l'esenzione da ogni altro tributo (compresa dunque ad esempio l'imposta sugli intrattenimenti). Il tutto, va sempre ricordato, in presenza dell'elemento dell'occasionalità della raccolta fondi.
- Analoga disposizione, ancorchè ancora subordinata ad autorizzazione della Commissione europea, la troviamo nell'art.89, comma 18, del DLgs. 117/2017, in virtù del quale le attività di raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente dagli ETS non commerciali sono escluse da IVA ed esenti da ogni altro tributo.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Passando al profilo rendicontativo, con una norma strettamente legata alle disposizioni agevolative sopra descritte, l'art.20, comma 2, del D.P.R. 600/1973 prevede l'obbligo di redazione di un apposito rendiconto, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, in cui riportare in modo chiaro e trasparente le entrate e le spese afferenti a ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione prevista dall'art.143, comma 3, lett.a) del TUIR, accompagnato anche da una relazione illustrativa concernente le relative spese ed entrate.
- Il rendiconto in esame deve essere separato e ulteriore rispetto al bilancio / rendiconto d'esercizio dell'ente non commerciale.
- Sotto il profilo della destinazione dei fondi raccolti, va ricordato per inciso che l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 59/E del 31.10.2007, a commento della disposizione agevolativa dell'art.143, comma 3, lett.a), del TUIR, ha evidenziato come i fondi raccolti nelle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione in esame, debbano essere destinati per la maggior parte del loro ammontare a finanziare i progetti e le attività per cui la specifica raccolta fondi è stata attivata, con ciò escludendo un utilizzo dei fondi raccolti a mero scopo di autofinanziamento dell'ente non commerciale (ad esempio a copertura di spese generali di funzionamento).

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Il CTS e le linee guida ministeriali, ai fini degli obblighi di rendicontazione dell'attività di raccolta fondi, distinguono gli adempimenti a seconda che l'attività di raccolta sia occasionale oppure abituale.
- Va preliminarmente ricordato che nei modelli di bilancio per gli ETS non commerciali previsti dal D.M. 5.3.2020, la sezione «C» è dedicata all'iscrizione dei ricavi / entrate e costi / oneri / uscite derivanti da attività di raccolta fondi, distinguendo nelle righe di dettaglio tra raccolte fondi abituali e raccolte fondi occasionali.
- Gli ETS commerciali, viceversa, adottando il bilancio in forma civilistica, non hanno a disposizione una specifica sezione del bilancio in cui iscrivere i ricavi ed i costi relativi alle raccolte fondi, ma, ai sensi dell'art.48, comma 3, del CTS, debbono comunque includere i rendiconti delle raccolte fondi nel bilancio depositato presso il Registro delle Imprese (cfr. D.M. 9.6.2022, pag.6, ultimo periodo).

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- L'art. 87, comma 6, del CTS prevede che gli ETS non commerciali che abbiano svolto raccolte occasionali di fondi debbano inserire all'interno del bilancio un rendiconto specifico dal quale debbono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.
- L'art.48, comma 3, del CTS prevede inoltre che i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente debbano essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno (includendoli nel bilancio).
- Le linee guida di cui al D.M. 9.6.2022 forniscono un modello di rendiconto della singola raccolta fondi occasionale molto chiaro e sintetico, unitamente alla bozza di relazione illustrativa della raccolta fondi.
- Va specificato che gli ETS che redigono il bilancio completo di stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione (ETS con ricavi o entrate non inferiori a 220.000 euro oppure che facoltativamente adottino tale modello) debbono anche fornire, nella relazione di missione, una descrizione della complessiva (dunque sia abituale che occasionale) attività di raccolta fondi di cui alla sezione C del rendiconto gestionale.

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Nessun ulteriore obbligo rendicontativo, oltre all'indicazione nella sezione C del bilancio, grava invece sugli ETS non commerciali che redigono il bilancio nella forma del rendiconto per cassa.
- Alcune peculiarità delle raccolte fondi: a) le spese non dovrebbero superiori ai ricavi della raccolta; ove ciò accada, l'ETS deve indicare nel rendiconto e nella relazione illustrativa le motivazioni dello scostamento; b) per i beni ricevuti in donazione, poi impiegati per raccogliere fondi, è necessario che nel rendiconto sia riportata la relativa valutazione, che avrà quale riferimento il c.d. fair value (cfr. Principio Contabile OIC 35) o comunque il valore in denaro stimato nel rispetto di quanto previsto dal D.M. 28.11.2019, in cui si prevede quale criterio generale quello del valore normale ex art.9 del TUIR, indicando analiticamente la tipologia di beni raccolti e il corrispondente valore economico (se necessario, anche determinato mediante perizia giurata di stima oppure, nel caso di donazione avente ad oggetto un bene strumentale, avendo quale riferimento il residuo valore fiscale all'atto del trasferimento).

I DIVERSI PROFILI DA CONSIDERARE ALL'ATTO DELL'ORGANIZZAZIONE DI UNA INIZIATIVA DI RACCOLTA FONDI DA PARTE DI UN ENTE DEL TERZO SETTORE

- Venendo infine all'aspetto amministrativo, si sottolinea come ciascuna raccolta fondi, prima di essere messa in atto, richieda una attenta verifica dei possibili profili autorizzatori ad essa propedeutici, quali, a titolo esemplificativo, la richiesta di permessi per l'utilizzo del suolo pubblico, la richiesta di agibilità per eventuali spettacoli dal vivo, l'assolvimento di diritti SIAE, le eventuali comunicazione dell'evento o dell'attività di vendita al SUAP territorialmente competente.
- Al riguardo, si ricorda che gli ETS possono beneficiare delle agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali previste dall'art.82 del CTS (a titolo esemplificativo l'esenzione da imposta sugli intrattenimenti o dall'imposta di bollo), nonché di quelle dell'art. 70 del CTS, inerente l'utilizzazione non onerosa di beni mobili e immobili per manifestazioni e iniziative temporanee oppure la deroga al possesso dei requisiti professionali per l'attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di particolari eventi o manifestazioni.