



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF188

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 11

OGGETTO	RIFORMA DEL TERZO SETTORE – LE MISURE FISCALI
RIFERIMENTI	D.LGS. 117/2017 IN G.U. N. 179 DEL 2/08/2017; L. 106/2016 – RF 177/2017 E 178/2017
CIRCOLARE DEL	31/10/2017 (1° parte)

Sintesi: dal punto di vista fiscale, il D.Lgs. 117/2017 (cd. "Codice del Terzo Settore") ha proceduto:

- a introdurre un impianto specifico per alcuni enti no profit (cd. "ETS"), informato a quello delle Onlus
- che si affianca quello preesistente, ancora applicabile agli enti no profit diversi dagli ETS.

A tal fine il Codice ha emanato una serie di disposizioni:

- di coordinamento (in particolar modo in relazione a specifici enti: Onlus, OdV e APS)
- di soppressione delle norme preesistenti (che si estendono agli enti no profit diversi dagli ETS) creando delle particolari difficoltà di interpretazione, che andranno chiarite in via ufficiale.

L'introduzione delle disposizioni prevede:

- per alcune norme riferite alle "vecchie" Onlus, OdV e APS: si applicano dal 2018
- in generale: dal periodo successivo a quello di istituzione del Registro unico (presumibilmente dal 2020)

Come anticipato in precedenti informative, gli enti no profit saranno in futuro suddivisi tra:

- enti del terzo settore (cd. "ETS"): in quanto aventi le caratteristiche ed iscritti al Registro unico
- enti diversi da quelli del terzo settore: in quanto non aventi le caratteristiche per l'iscrizione (o decaduti), oppure abbiano scelto la mancata iscrizione nel Registro unico (RF 177 e RF 178/2017).

A tal fine, il **D.Lgs. 117/2017** (cd. "Codice") procede ad introdurre una serie:

- di **abrogazioni degli articoli del Tuir** (art. 102 Codice), applicabili a tutti i contribuenti
- di **norme di coordinamento** (art. 89 Codice), cioè di **disapplicazione degli articoli del Tuir ai soli ETS** (o, talvolta, limitatamente alle Onlus, OdV ed APS).

peraltro con differenti momenti di entrata in vigore.

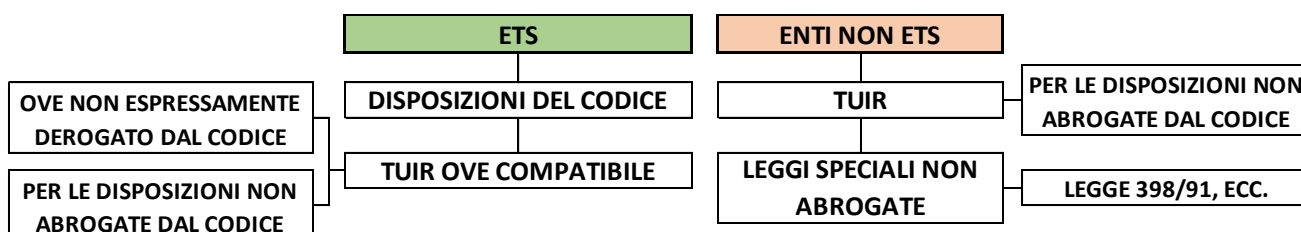
In sostanza, in futuro il regime fiscale applicabile dovrà essere differenziato come segue:

- 1) **enti del terzo settore** (diversi dalle imprese sociali): cui si applicano:
 - le disposizioni del **D.Lgs. 117/2017**
 - le norme del **titolo II del TUIR "in quanto compatibili"** (art. 79 c. 1 Codice), e cioè in quanto non abrogate dal Codice o specificatamente disciplinate dal Codice per gli ETS
- 2) **enti diversi da quelli del terzo settore**: cui rimangono applicabili le norme del **titolo II del TUIR che non risultino abrogate dal Codice**.

NOTA: l'intreccio normativo di appare di immediata applicazione; in particolare è **fondamentale chiarire se:**

- per rientrare tra questi ultimi (**enti soggetti al solo Tuir**) sia **sufficiente** (come si ritiene) **non iscriversi al Registro unico** indipendentemente che si svolga un'attività "di interesse generale" ex art. 5 o meno
- o ciò sia **riservato ai soli soggetti esclusi ex lege** dagli ETS (sindacati e simili, nonchè soggetti che non svolgono alcuna attività "di interesse generale"), come pare deporre la Relazione illustrativa.

Nel mese di novembre l'Agenzia entrerà in vigore le prime istruzioni ufficiali.





Ex Onlus: si noti, infine che l'art. 89 c. 7 del Codice prevede

- che **le agevolazioni attualmente previste per le ONLUS**
- **si intendono trasferite agli ETS**, compatibilmente con quanto stabilito dal Codice stesso.

ATTIVITA' COMMERCIALI E COMMERCIALITA' DELL'ENTE (ART. 79 CODICE)

Il Codice, in relazione agli ETS, ridefinisce il concetto:

- ➔ sia di **attività commerciale delle singole attività** poste in essere
- ➔ che di **commercialità complessiva dell'ente**

senza abrogare gli articoli del Tuir (che continueranno ad applicarsi agli enti non ETS – v. sopra).

Premesso che gli Enti del Terzo Settore:

- devono avere come **attività esclusiva/prevalente un'attività "di interesse generale"** ex art. 5 Codice (v. RF177/2017), che può essere **svolta**:
 - **con modalità commerciali** (si diviene "imprese sociali")
 - **con modalità non commerciali**
- potendo** comunque **svolgere anche altre attività** (art. 6):
 - in via non prevalente e, comunque, entro i limiti di un prossimo DM attuativo
 - da considerare sempre commerciali

l'art. 79 c. 1 introduce dei criteri obiettivi per individuare la commercialità delle attività e dell'ente.



N.B.: l'ETS deve pertanto procedere a effettuare ciascun periodo due test al fine di determinare la propria base imponibile IRES:

- **1° test:** riguarda la commercialità delle singole attività (non sono tassate quelle non commerciali)
- **2° test:** si ritiene rilevi (come per gli enti non ETS) per attrarre a commercialità tutte le attività poste in essere (prevale quindi sul 1° test)

Andrà, poi, chiarito se comporti la fuoriuscita dagli ETS lo svolgimento delle attività dell'art. 6 che:

- per quanto non prevalenti rispetto a quelle di interesse generale dell'art. 5
- siano svolte oltre i limiti del futuro DM attuativo.

ATT.' di INTERESSE GENERALE (art. 5)		ALTRE ATTIVITA' (art. 6)		QUALIFICA DELL'ENTE
PREVALENTI	Commerciale	NON PREVALENTI	Commerciale	
Gratuita o corr. ≤ costi effettivi	NO	entro i limiti del DM attuativo	sempre	ENTE NON COMM. IMPRESA SOCIALE
Corrisp. > costi effettivi	SI			
Gratuita o corr. ≤ costi effettivi	NO	oltre i limiti del DM	sempre	(dubbio)
NON PREVALENTI	Commerciale	PREVALENTI	Commerciale	
-	sempre	-	sempre	ENTE COMMERCIALE

ATTIVITÀ DI INTERESSE GENERALE – 1° TEST

Le attività di interesse generale (art. 5) sono considerate **non commerciali** (si deve ritenere ai fini sia Iva che Ires/Irap) laddove **siano svolte**:

- ➔ a titolo **gratuito**
- ➔ o dietro versamento di **corrispettivi che non superano i costi effettivi** (senza considerare eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento – es: ticket sanitari).



Nota: la disposizione si applica anche alle attività *"accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le P.A., la UE amministrazioni pubbliche straniere o altro organismi pubblici di diritto internazionale"*.

In tal caso tra i corrispettivi rientrano anche gli "apporti economici" di tali enti.

COSTI EFFETTIVI: punto essenziale diviene l'individuazione dei "costi effettivi" che, secondo la Relazione illustrativa riguardano "sia i **costi diretti** che **quelli indiretti** afferenti la specifica attività".

Costi "promiscui": in presenza di costi imputabili a più attività (di interesse generale o meno), i "costi indiretti effettivamente sostenuti dovranno assegnarsi a ciascuna di queste in misura proporzionale" (si ritiene ai ricavi prodotti, analogamente a quanto previsto per il pro rata dei costi promiscui dall'art. 144 Tuir).

Costi indiretti: se per i costi diretti non si pongono particolari problemi di individuazione, per quanto attiene i **costi indiretti** è **probabile** si debbano richiamare i **principi civilistici**.

Nota: l'art. 2426 c. 1 CC (iscrizione delle immobilizzazioni) prevede la possibilità di capitalizzare i costi indiretti di produzione "per la quota ragionevolmente imputabile" fino al momento del quale il bene può essere utilizzato" che, secondo dottrina consolidata, riguarda la manodopera indiretta, gli ammortamenti dei cespiti della produzione, la forza motrice, i materiali di consumo, le consulenze tecniche e simili
Non si imputano le spese amministrative e commerciali.

In sostanza, le attività di interesse generale **non potranno produrre un cd. "utile industriale"** (o, quantomeno, dovrà essere di importo estremamente limitato, destinato ad azzerarsi con i costi indiretti).

N.B.: in presenza di **sole attività considerate non commerciali**, si deve ritenere che l'ente dovrà **possedere il solo codice fiscale** (non anche una partita Iva), analogamente agli enti non ETS.

ATTIVITÀ DI RICERCA SCIENTIFICA (art. 79 c. 3 Codice)

L'attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale sono è commerciale laddove:

- la finalità principale dell'ente consiste nello svolgere attività di ricerca scientifica di particolare interesse
- i relativi utili siano interamente reinvestiti nell'attività di ricerca e nella diffusione gratuita dei loro risultati
- non sia previsto un accesso preferenziale da parte di altri soggetti privati alle capacità di ricerca dell'ente, nonché ai risultati prodotti.

Tali attività si considerano non commerciali anche qualora affidate ad università e altri organismi di ricerca

COMMERCIALITÀ DELL'ENTE IN GENERALE – 2 TEST

L'art. 79 c. 5 Codice, nel premettere che è non commerciale l'ETS che svolge in via prevalente le attività di interesse generale con le modalità non commerciali di cui al paragrafo precedente:

- ➔ dispone una **presunzione assoluta di commercialità dell'ente** qualora i **proventi delle attività commerciali eccedano le entrate delle attività non commerciali**
- ➔ dove:
 - per proventi delle attività commerciali si intendono quelli derivanti:
 - dalle **attività di interesse generale** (art. 5 Codice) svolte **in forma di impresa** (1° test negativo)
 - dalle **altre attività** (art. 6 Codice) ad eccezione dei proventi da sponsorizzazione
 - per entrate dell'attività non commerciali si intendono:
 - i proventi delle attività di interesse generale svolte non in forma di impresa (1° test positivo)
 - i **contributi**, le **sovvenzioni**, le **liberalità**
 - le **quote associative**
 - il **valore normale delle cessioni e/o prestazioni** afferenti le **attività svolte con modalità non commerciali**.

Sponsorizzazioni escluse: la Relazione illustrativa ritiene che "l'indicazione delle attività di sponsorizzazione si intendente inserita a titolo non esaustivo (...) e va intesa in una accezione non restrittiva".
Con ogni probabilità ciò significa che il concetto va esteso alle prestazioni di pubblicità o analoghe.



Perdita della qualifica di ente non commerciale: il test va effettuato **almeno ogni 3 mesi**, considerati gli obblighi che si impongono, per i quali si rinvia al paragrafo relativo alle scritture contabili.

CORRISPETTIVI "SPECIFICI" DEGLI ASSOCIATI

Analogamente a quanto previsto per gli Enti non ETS, l'art. 79 c. 6 Codice dispone:

- **non sono imponibili** le somme versate dagli associati a titolo di **quote/contributi associativi**
- non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti **dei propri associati o loro familiari/conviventi** in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.



N.B.: rispetto all'art. 148 c. 1 Tuir, quest'ultima disposizione estende la decommercializzazione anche ai familiari o ai conviventi degli associati

Pertanto, le prestazioni cui dà diritto l'ingresso nell'associazione permane non soggetta né ad Iva né Ires.

Inoltre (anche in tal caso con disposizione analoga all'art. 148 c. 2 Tuir):

- i **corrispettivi "specifici"** a fronte di **cessioni di beni/prestazioni di servizi** effettuate **nei confronti degli associati o loro familiari/conviventi**
 - **ivi inclusi i contributi/quote "supplementari"** che danno diritto a ulteriori prestazioni.
- si considerano **di natura commerciale**.



ATTENZIONE: al contrario degli enti non ETS (ad eccezione di OdV ed APS, di cui oltre):

- ⇒ **non sono più previsti casi di deroga alla commercialità** di tali **attività verso gli associati**
- ⇒ dunque, **tutta l'attività svolta verso questo ultimi sarà sempre commerciale**.

Nota: l'ampia formulazione dell'art. 148 c. 3 Tuir permette a quasi tutte le associazioni non ETS:

- di sottrarre a tassazione (Iva e redditi) l'attività con corrispettivi specifici svolta verso gli associati
- diversa da quella tassativamente prevista dall'art. 148 c. 3 Tuir (cessione di beni nuovi, ecc.).

Tale aspetto sarà decisiva per stabilire se fare ingresso negli ETS (iscrivendosi al Registro) o meno.

Esempio

Una associazione sportiva dilettantistica prevede:

- la fruizione della struttura sportiva a fronte del pagamento della quota associativa
- l'accesso alla Spa nella zona wellness previo pagamento di un corrispettivo specifico.

In tal caso:

- le **quote associative** rimangono sempre non tassate, indipendentemente dalla qualifica di ETS o meno
- i **corrispettivi per l'ingresso alla Spa** (anche qualificati come ulteriori quote associative):
 - se l'associazione è iscritta al Registro ETS: saranno **commerciali** (art. 79 c. 6 Codice)
 - in caso contrario: permangono **decommercializzati** (art. 148 c. 4 Tuir), senza, quindi, obbligo di certificazione del corrispettivo, né imponibilità Iva ed Ires/Irap.

Attività occasionale o meno: lo svolgimento di tali attività verso gli associati e familiari/conviventi:

- ove svolta in via occasionale attribuirà un reddito diverso (attività commerciale non abituale)
- sia svolta in via abituale: andrà considerata un'attività di impresa (con obbligo di P.Iva).

RACCOLTE DI FONDI, CONTRIBUTI-CORRISPETTIVO DELLE PA

L'art. 79 c. 4 Codice (mutuando quanto previsto dall'art. 143 Tuir ed art. 2 D.lgs. 460/97 per le Onlus) estende agli ETS la **"decommercializzazione"** (escludendole da Iva e tassazione ai fini dei redditi) di:

- **lett. a): fondi derivanti da raccolte pubbliche occasionali** (anche con offerte di beni di modico valore/servizi) in corrispondenza di **celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione**

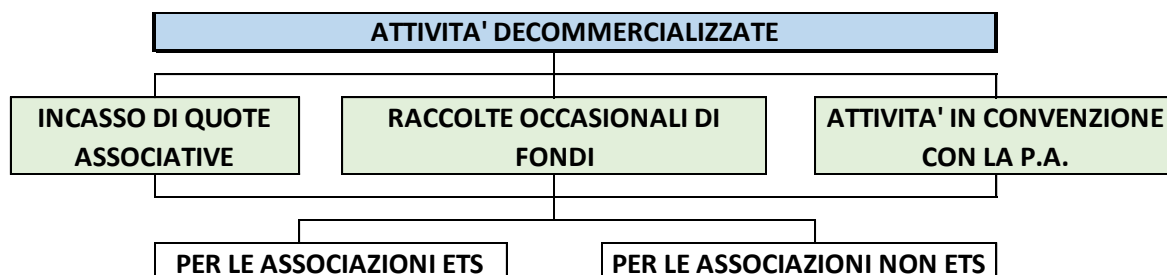
→ lett. b): **contributi** ed apporti **erogati da parte delle P.A.** per lo svolgimento

- di attività **“di interesse generale”** (ex art. 5 Codice)
- e di ricerca scientifica di particolare interesse sociale.



Nota: rispetto a quanto previsto dall'art. 143 Tuir per gli enti non TES, tali disposizioni:

- coincidono con quelle dell'art. 148 c. 1 (quote associative) e dell'art. 143 c. 2 lett. a) Tuir (raccolta di fondi)
- differiscono da quelle dell'art. 143 c. 2 lett. b) Tuir, in quanto:
 - per gli enti non ETS: riguardano tutte le attività svolte “in convenzione” o “in regime di accreditamento”, indipendentemente dalle attività esercitate (purché aventi finalità sociali)
 - per gli ETS: la decommercializzazione è limitata solo a specifiche attività (peraltro, non è chiaro se vadano anche rispettate le modalità non commerciali – cioè “a margine negativo” – o meno).



ALCUNI SCHEMI ESEMPLIFICATIVI

Cod	Tipologia di attività	Modalità di conduzione	Art. Codice
a)	di interesse generale	con modalità non commerciali	art. 5 e 79
b)		con modalità commerciali	c. 2 e 3
c)	non di interesse generale	sempre commerciali	art. 6

1° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE":

La finalità è quella di suddividere le attività di interesse generale tra quelle sub a) (non commerciali) e quelle sub b) (commerciali).

Per ciascuna delle attività "di interesse generale" ex art. 5 del Codice, va verificata la seguente disuguaglianza:

Corrispettivi utenti (associati o meno) + Contributi PA (da accreditam./convenz.)
Costi effettivi dell'attività (no costi figurativi o valore normale di beni/servizi ceduti)

Le variabili nel rapporto si ritiene che vadano assunte secondo i principi del TUIR, e cioè:

- per **"competenza"** (col dubbio ove l'ETS possa tenere il rendiconto finanziario “per cassa” – v. RF 178/2017 e oltre), salvo i costi che risultano ordinariamente deducibili per “cassa” (es.: compenso amministratori)
- i costi vanno **quantificati secondo le regole del TUIR** (es.: costi per le autovetture, per gli immobili abitativi, ecc.)

2° TEST - COMMERCIALITÀ DELL'ENTE:

Laddove il primo test individui alcune attività svolte con modalità commerciali, l'ETS deve procedere effettuare anche il 2 test (laddove entrambe le attività fossero state non commerciali, tale 2° test risulterà sempre negativo).

Proventi commerciali + attività ex art. 5 non svolte ex c. 2 e 3 art. 79 + attività diverse ex art. 6
Entrate attività art. 5 svolte ex c. 2 e 3 art. 79 + contributi/liberalità + quote assoc. + prestaz. volontari

Anche in questo caso si ritiene che le variabili nel rapporto vadano assunte secondo i principi del TUIR, in modo analogo a rapporto precedente.

Al denominatore si è fatto riferimento alle “prestazioni dei volontari” in quanto la fattispecie più rappresentativa del valore normale dei servizi svolti nell'ambito delle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciale (tuttavia va esteso al valore normale di altri servizi o delle cessioni di beni).

ESEMPIO1: una associazione sportiva gestisce due attività (dati in migliaia di euro):

1 Gestione del "vivaio" (attività di interesse generale prevalente)			Note
PROVENTI attività:			
Corrispettivi specifici da associati	7.000		
Corrispettivi specifici da terzi	3.000		
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	40.000		(art. 79 c. 4 lett. b) Codice)
Totale	50.000		
COSTI effettivi (criteri fiscali) diretti e indiretti:	60.000		
MARGINE	-10.000	→	Att. decommercializzata

2 Ulteriore attività di interesse generale (campionato)			Note
PROVENTI attività			
Corrispettivi specifici da associati (ingressi)	35.000	→	(divengono tassati come ETS)
Corrispettivi specifici da terzi (ingressi)	15.000		
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	20.000		
	70.000		
COSTI effettivi (assunti in base ai criteri fiscali)	55.000		
MARGINE	15.000	→	Att. Commerciale

Il margine della 1° attività è negativo e, dunque, è svolta con modalità commerciali, a differenza della 2° attività.

2° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE":

Posto che la seconda attività viene svolta con modalità commerciali, l'associazione deve procedere al 2° test.

A tal fine si ponga che l'associazione abbia realizzato:

- quote associative per €. 40.000 e raccolte pubbliche di fondi per €. 5.000
- sponsorizzazioni a favore di terzi per €. 100.000 (e speso €. 10.000 per la stampa delle maglie).

CONFRONTO

ENTRATE NON COMMERCIALI:		1° attività	2° attività	
Corrispettivi da utenti (associati o meno)		10.000	-	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)		40.000	-	
Raccolte fondi			5.000	(art. 79 c. 4 lett. a) Codice)
Elargizioni liberali			-	
Quote associative			40.000	
Valore normale beni/servizi ceduti			-	
Totale		50.000	45.000	95.000 Preval.: l'Ente è non comm.

PROVENTI COMMERCIALI:				
Corrispettivi da utenti (associati o meno)		-	50.000	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)		-	20.000	
(sono escluse le sponsorizzazioni) Totale		-	70.000	70.000

I proventi commerciali sono < entrate non commerciali complessive; pertanto l'ente rimane qualificato complessivamente come non commerciale (permane un ETS).

REDDITO IMPONIBILE

	Ricavi	Costi deduc.	Reddito	Note
Attività 1	(decommercializzata)		-	Il margine negativo non è deducibile
Attività 2	70.000	55.000	15.000	→ Contrib. pubbl. (20.000) si ritengono tassati
Sponsorizzazioni	100.000	10.000	90.000	in quanto ricevuti in un'attività commerciale
Reddito imponibile			105.000	

Rimangono, poi, imponibili eventuali redditi di altra categoria posseduti (fondiari, di capitale o diversi).

ESEMPIO2: si varino i dati dell'associazione sportiva precedente come segue:

1° TEST

1 Gestione del "vivaio" (attività di interesse generale prevalente)			
PROVENTI attività:			
Corrispettivi specifici da associati	2.000		
Corrispettivi specifici da terzi	3.000		
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	30.000	(art. 79 c. 4 lett. b) Codice)	
Totale	35.000		
COSTI effettivi (criteri fiscali) diretti e indiretti:	60.000		
MARGINE	-25.000	Att. decommercializzata	

2 Ulteriore attività di interesse generale (campionato)			
PROVENTI attività			
Corrispettivi specifici da associati	35.000		
Corrispettivi specifici da terzi	40.000		
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	20.000		
	95.000		
COSTI effettivi (assunti in base ai criteri fiscali)	55.000		
MARGINE	40.000	Att. Commerciale	

2° TEST - ATTIVITÀ "DI INTERESSE GENERALE":

Rimangano inalterate le quote associative, le raccolte pubbliche di fondi e le sponsorizzazioni:

CONFRONTO

ENTRATE NON COMMERCIALI:		1° attività	2° attività	
Corrispettivi da utenti (associati o meno)		5.000	-	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)		30.000	-	
Raccolte fondi			5.000	
Elargizioni liberali			-	
Quote associative			40.000	
Valore normale beni/servizi ceduti			-	
Totale		35.000	45.000	
PROVENTI COMMERCIALI:				
Corrispettivi da utenti (associati o meno)		-	75.000	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)		-	20.000	
(sono escluse le sponsorizzazioni) Totale		-	95.000	
				80.000
				95.000
				Preval.: l'ente diviene comm.

I proventi commerciali eccedono le entrate non commerciali complessive, e, pertanto l'ente viene qualificato complessivamente come commerciale (non è più un ETS).

REDDITO IMPONIBILE

	Ricavi	Costi ded.	Reddito	Note
Attività 1	80.000	60.000	20.000	Si ritiene che tutte le attività divengano tassate rilevando anche: - l'eventuale perdita fiscale dell'att. di inter. generale - tutti i componenti in precedenza considerati non commerciali (es: quote associative)
Attività 2	95.000	55.000	40.000	
Sponsorizzazioni	100.000	10.000	90.000	
			150.000	

Rimangono, poi, imponibili eventuali redditi di altra categoria posseduti (fondiari, di capitale o diversi).

REGIME NON ETS - COMPARAZIONE

Nel proseguo si valuta l'impatto delle nuove disposizioni in relazione ai "vecchi" enti no profit.

ESEMPIO3: nell'Esempio1 si ponga ora che l'associazione sportiva non si configuri quale ETS (ha deciso di non iscriversi nel Registro unico).

A) Ai fini della tassazione: con riferimento all'Esempio1 precedente, si avrà quanto segue:

Imponibilità delle entrate	1° attività		2° attività		Note
	Non imp.	Imponib.	Non imp.	Imponib.	
Corrispettivi specifici da associati	7.000	-	35.000		(art. 148 c. 4 Tuir)
Corrispettivi specifici da terzi		3.000		15.000	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	40.000	-	-	20.000	
Raccolte fondi	5.000		-		(se max in 2 eventi)
Elargizioni liberali	-		-		
Quote associative	40.000				
Totale	40.000	3.000	35.000	35.000	
Reddito imponibile		38.000			

Conclusione analoghe valgono per il secondo esempio.

Si noti poi che i contributi pubblici non risultano tassati nel caso in cui siano corrisposti:

- a fondo perduto a fronte dell'attività istituzionale (e non dell'attività commerciale)
- per lo svolgimento in convenzione con un ente pubblico (es: per la gestione di un campo sportivo, anche se hanno natura di corrispettivo – CM 124/98).

N.B.: premesso che rimane in dubbio se al reddito imponibile risulti ancora applicabile il regime forfettario L. 398/91 (v. RF 178/2017), in ogni caso appare evidente il minor imponibile in assenza di opzione per il regime ETS (€ 38.000 in luogo di € 150.000).

Pertanto, per alcune associazioni (es: culturali, prive di interesse generale) i corrispettivi specifici dagli associati non saranno più detassati (v. oltre il paragrafo "Norme di coordinamento" ed Esempio2 sotto).

B) Ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale

Più complessa è l'applicazione dell'art. 149 Tuir.

Premesso che tale articolo non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche (art. 149 c. 4 Tuir), laddove l'associazione nell'esempio avesse una natura diversa si dovrebbe comunque procedere alla verifica dei requisiti ivi indicati, con particolare riferimento alla prevalenza

- dei ricavi delle attività commerciale rispetto alle attività istituzionali
- dei redditi ritratti delle attività commerciale rispetto alle entrate istituzionali
- delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese

A tal fine si deve notare come i requisiti dei ricavi e del reddito non risulti soddisfatto.

Tuttavia, nell'ambito dei soggetti non ETS, la CM 124/98 aveva ritenuto che l'art. 149 introduce dei "parametri che costituiscono «fatti indice di commercialità», i quali non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale", essendo "necessario, in ogni caso, un giudizio complessivo, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo di imposta prevalentemente attività commerciale".

E' possibile che l'Agenzia estenda il concetto dal punto di vista interpretativo anche in relazione agli ETS.

ESEMPIO4 – ASSOCIAZIONE CULTURALE

Si ponga, infine, che l'ente precedente riguardi un **circolo culturale** di anziani "circolo del bridge" (la cui attività si ritiene non rientrare nell'ambito di quelle di interesse generale di cui all'art. 5 Codice), che, oltre all'attività statutaria (1° attività), organizza alcune competizioni aperte anche al pubblico (2° attività):

Imponibilità delle entrate	1° attività		2° attività		Note
	Non imp.	Imponib.	Non imp.	Imponib.	
Corrispettivi specifici da associati		7.000	-	35.000	(nuovo art. 148 c. 4 Tuir)
Corrispettivi specifici da terzi	-	3.000	-	15.000	
Contributi (anche corrispettivi da P.A.)	40.000	-	-	20.000	
Raccolte fondi	5.000	-	-	-	(se "occasional")
Elargizioni liberali	-	-	-	-	
Quote associative	40.000	-	-	-	
Totale	85.000	10.000	-	70.000	
Reddito imponibile		80.000			

Appare evidente l'aggravio in termini di maggiore imponibile rispetto alla disciplina previgente.

In tal caso sarà preferibile sopprimere la previsione di "corrispettivi specifici" (anche nella forma di "Ulteriori quote associative"), includendo l'attività cui davano accesso nelle quote associative "ordinarie" (che andranno maggiorate, con tutti i conseguenti disagi per alcuni soci rispetto ad altri).

ONLUS – COMPARAZIONE

Significative (e di impatto sostanzialmente negativo) sono le novità ai fini reddituali per le **Onlus che svolgano anche delle attività commerciali**.

Infatti:

- in precedenza: era prevista la **totale decommercializzazione delle "attività connesse"** ex art. 150 Tuir (anche se soggette a determinati limiti: i relativi proventi non possono superare il 66% delle spese totali, ecc.)
- attualmente: tali attività risulteranno **comunque tassate nel caso attribuiscano un "margine" positivo**.

Esempio: assumendo, in relazione ai dati dell'Esempio1 precedente, che l'ente sia una Onlus per la quale la 2° attività si configuri quale "direttamente connessa" alla 1° attività (istituzionale):

- in passato: il reddito complessivo sarebbe stato pari a zero
- con la riforma: si troverà a tassare il reddito indicato, di €. 105.000.

MODIFICHE AI FINI IVA: in relazione alla rilevanza ai fini Iva delle operazioni poste in essere dalla Onlus:

- in precedenza: le operazioni effettuate rientravano nel campo di applicazione dell'IVA a prescindere dalla loro riconducibilità all'attività istituzionale o a quella commerciale (in presenza di attività istituzionale e connesse, il reddito era pari a zero mentre il mod. Iva riportava le operazioni di entrambe le attività)
- in base al Codice: applicheranno le regole generali degli enti non commerciali (art. 4 c. 4 Dpr 633/72), a seconda che l'operazione sia compiuta nell'esercizio di attività istituzionale (non Iva e non Ires) o in quella commerciale (soggetta sia ad Iva che ad Ires).

ULTERIORI ASPETTI

Gli ETS determinano il reddito:

- complessivo: quale somma dei redditi prodotti, analogamente alle persone fisiche (art. 144 c. 1 Tuir)
- d'impresa: alle attività svolte con modalità commerciali si applicano le disposizioni dei soggetti Ires (es: plus/minusvalenze ex art. 86/101 Tuir; ammortamenti ex art. 102 Tuir, ecc.).

Autoconsumo: anche agli ETS:

- si applica l'autoconsumo, sia di beni merce (art. 85 Tuir) che di beni strumentali (art. 87 e 88 Tuir)
- limitatamente ai beni dell'attività commerciale (es: alla devoluzione del patrimonio per cessazione).

REGIME FISCALE DI ENTI PARTICOLARI

In relazione ad **alcuni specifici ETS** (che non potranno più fruire dell'agevolazioni delle Onlus):

- ➔ **oltre alle disposizioni di cui all'art. 79**, analizzate in precedenza
- ➔ trovano applicazione **particolari disposizioni** (che tendono a confermare per tali enti il particolare regime previsto dalle leggi speciali, soppresse dal 2018 in quanto confluite nel Codice).

REGIME FISCALE DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO (ART. 84 CODICE)

In aggiunta alle attività non commerciali previste dall'art 79 del Codice

- ➔ **si considerano non commerciali** anche le seguenti attività (in continuità con la L. n. 266/1991):

ATTIVITA' DELLE ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO CONSIDERATE NON COMMERCIALI		
CESSIONE DI BENI	▪ acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione	senza l'intervento di intermediari (non si configura nel caso di cessione tramite portali/aste su internet)
	▪ prodotti dagli assistiti e dai volontari	
PRESTAZIONI DI SERVIZI	Somministrazione di alimenti e bevande durante manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale	
Non devono essere impiegati mezzi organizzati in maniera professionale		



Immobili dell'attività istituzionale: i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale sono esenti da Ires (si noti che la norma era, di fatto, già applicabile in precedenza).

DISCIPLINA FINO ALLA INTRODUZIONE DEL "CODICE"

Sono **"decommercializzate"** (e quindi non sono imponibili ai fini redditi né Iva) **le operazioni commerciali** poste in essere qualora derivino da:

- ⇒ attività svolte **"marginalmente"**
- ⇒ **sia documentato il reimpiego** del reddito prodotto nell'attività istituzionale.

Non sono imponibili neppure i rimborsi spese percepiti a mezzo di convenzioni con enti pubblici.

ATTIVITÀ "MARGINALI": devono intendersi (DM 25/05/1995):

- le vendite occasionali di beni durante celebrazioni o ricorrenze o iniziative di solidarietà
- vendita fatta in via diretta dall'organizzazione di beni acquisiti gratuitamente o prodotti dagli assistiti o da volontari
- somministrazione di alimenti e bevande durante manifestazioni occasionali
- **prestazioni di servizio per corrispettivo non superiore al 50% del costo di produzione.**

Le attività devono essere svolte:

- in funzione della realizzazione del fine istituzionale (in cui reinvestire i fondi raccolti)
- **senza l'impiego di mezzi organizzati** professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato (es.: uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa, ecc.).



Differenze e analogie col passato: in relazione alle attività decommercializzate appare evidente che:

- il reimpiego del reddito nell'attività istituzionale è già insito nel concetto di ETS "non a scopo di lucro"
- viene meno la di commercializzazione "forfettizzata" (i corrispettivi non devono essere superiore al 100% dei costi di produzione diretti e indiretti)
- le cessioni di beni di terzi possono essere anche al di fuori di celebrazioni/ricorrenze o simili (purché acquisite a titolo gratuito dai sovventori e senza ausilio di intermediari)
- rimane l'obbligo di assenza di "mezzi organizzati professionalmente"
- i "rimborsi spesa" da P.A. convenzionate rientreranno nell'esenzione dei "corrispettivi-contributo"

REGIME FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (ART. 85 CODICE)

Sempre in aggiunta alle attività non commerciali previste dall'art 79 del Codice

→ **si considerano non commerciali** anche le seguenti attività (in sostanziale continuità con gli attuali art. 148 TUIR, disapplicato per gli altri ETS, e con la L. n. 383/2000):

ATTIVITA'	ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE		
NON COMMERCIALI	Attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate: <ul style="list-style-type: none">▪ verso corrispettivi specifici▪ nei confronti di:<ul style="list-style-type: none">- associati e loro familiari, o associati di altre associazioni che svolgono la stessa attività e fanno parte di un'unica organizzazione (locale o nazionale)- nonché di enti composti in misura non inferiore al 70% da ETS		
	Cessioni di proprie pubblicazioni verso pagamento di corrispettivi specifici per attuare gli scopi istituzionali		nei limiti del “de minimis”
	Vendita, effettuata senza l'intervento di intermediari, di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione e senza l'impiego di mezzi organizzati		
	In deroga alla commercialità di cui sotto, l’attività, anche verso corrispettivi specifici: <ul style="list-style-type: none">▪ di somministrazione di alimenti e bevande presso le sedi di svolgimento dell'attività istituzionale da bar e esercizi similari▪ di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici verso associati e loro familiari conviventi , a condizione che: <ul style="list-style-type: none">- le finalità istituzionali siano riconosciute dal ministero dell’Interno- abbiano carattere complementare- avvenga senza pubblicità/diffusione di informazioni a non associati.		nei limiti del “de minimis”
COMMERCIALI	<u>Presunzioni di commercialità:</u>		
	cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita	erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore	organizzazione di viaggi e soggiorni turistici
	prestazioni alberghiere	prestazioni portuali/aeroportuali	telecomunic./radiodiffusioni
	prest. di trasporto e deposito	somministraz. di pasti e gestione di spacci aziendali/mense	gestione di fiere ed esposiz. a carattere commerciale
	pubblicità commerciale		



Immobili dell'attività istituzionale: come per le OdV, non è tassata la rendita catastale ai fini Ires (anche in questo caso si tratta di un mero coordinamento di una norma già applicabile in precedenza).

ISI: le quote/contributi corrisposti dai soci non concorrono alla base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti.



Differenze e analogie col passato: anche in questo caso il legislatore ha inteso garantire la continuità rispetto alle agevolazioni applicabili in passato alle APS riconosciute dal ministero degli interni.

In particolare, **permane:** devo fare

- non solo la detassazione dei corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati (art. 148 c. 3 Tuir), ma anche l'equiparazione delle cessioni di beni/prestazioni di servizi rese nei confronti dei familiari conviventi degli associati a quelle rese agli associati stessi (art. 20 L. 383/2000)
- la detassazione delle somministrazioni presso le sedi dell'attività/l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici verso associati o loro familiari conviventi (art. 148 c. 5 Tuir), in deroga alle presunzioni di commercialità (art. 148 c. 4 Tuir)
- la specifica agevolazione ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti (art. 21 L. 383/2000).

Inoltre **viene aggiunta** la detassazione

- delle cessioni di beni quesiti a titolo gratuito dai suoi avventori
- delle cessioni di proprie pubblicazioni verso corrispettivi specifici (più ampia rispetto all'art. 148 c. 3 Tuir).