
Il regime fiscale degli enti non profit

di [Claudio Sabbatini](#)

Pubblicato il 28 Agosto 2014

le attività del cosiddetto terzo settore godono di una serie di agevolazioni fiscali: ne pubblichiamo una breve guida alla fiscalità

[Questo articolo è estratto dalla nostra circolare mensile di agosto 2014](#)

[Puoi ricevere la circolare mensile anche sottoscrivendo l'abbonamento Gold](#)

L'ente non commerciale può assumere la forma della fondazione o dell'associazione riconosciuta o senza personalità giuridica. Dal punto di vista fiscale sono non commerciali le attività che, pur non rientrando tra quelle tipicamente d'impresa, sono in ogni caso prive dei requisiti dell'abitudine e della professionalità. Ai fini della verifica della non commercialità è decisivo l'esame dell'attività effettivamente oggetto d'esercizio per come risultante dall'atto costitutivo. In ogni caso, comunque, l'attività coincide con quella necessaria per il raggiungimento dei fini istituzionali.

L'art. 149 del D.P.R. n. 917/1986, (TUIR), individua alcuni parametri che sono decisivi ai fini della qualificazione della natura dell'attività concretamente esercitata. L'ente, infatti, si considera commerciale se c'è prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; se i ricavi derivanti da attività riconducibili a quelle d'impresa superano il valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività istituzionali; se i redditi derivanti da attività commerciali sono superiori alle entrate istituzionali; se, infine, le componenti negative relative all'attività avente i caratteri della commercialità prevalgono sulle restanti spese. Il ricorrere di una sola delle condizioni sopra esposte non implica la perdita automatica della qualifica di ente non commerciale. Sotto l'aspetto della prassi operativa, l'Amministrazione finanziaria, in un caso avente ad oggetto l'esame dell'attività didattica svolta da un'associazione per finalità di promozione della cultura, ha chiarito che ai fini della perdita della qualifica della natura commerciale è indifferente lo scopo perseguito risultando decisiva la combinazione dei diversi fattori che si connota per la sua idoneità a dar vita ad un'organizzazione contraddistinta dalla professionalità e sistematicità nell'erogazione del servizio (ris. 66/00 Ministero Finanze).

Inoltre, l'art. 143 del TUIR prevede espressamente che non si considerano commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali e verso il pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono i costi di diretta imputazione. Con riferimento agli

enti pubblici e privati diversi dalle società nonché ai trust, il terzo comma della medesima disposizione esclude dalla formazione del reddito 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. Sono altresì esclusi dall'imponibile i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociale esercitate in conformità ai fini istituzionali.

L'art. 148 del TUIR, invece, detta una disciplina di dettaglio riservata ai soli enti di tipo associativo. Per questi ultimi, in particolare, non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati e partecipanti in conformità alle finalità istituzionali e le somme versate a titolo di quote o contributi non concorrono alla formazione del reddito. Sul tema la Corte Costituzionale, con la sentenza 467 del 19 novembre 1992, ha espressamente escluso che una associazione possa essere arbitra della propria tassabilità. Ai fini dell'esclusione dell'assoggettamento ad imposta della cessione di beni o della prestazione di servizi è necessario che tali attività risultino effettuate in conformità alle finalità istituzionali e siano svolte esclusivamente nei confronti di soggetti pienamente titolari dei diritti e degli obblighi derivanti dalla qualità di associati. A riguardo, inoltre, la Corte di Legittimità ha altresì statuito che nel caso di un circolo con la porta di accesso sulla pubblica via se c'è la possibilità che la somministrazione venga effettuata nei confronti di terzi si è al di fuori della previsione normativa agevolativa, per cui non c'è alcuna valida ragione per escludere la natura commerciale ad un'attività rivolta indiscriminatamente a tutti" (Cass. n. 612/06). Sono in ogni caso considerate commerciali dalla legge le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati e partecipanti effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinate in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Questi corrispettivi, infatti, assumono la natura di componenti del reddito d'impresa se l'attività ha il carattere dell'abitudine mentre, in presenza di occasionalità, si considerano redditi diversi. La giurisprudenza tributaria di legittimità, nel dare applicazione alla previsione normativa ha chiarito che la gestione di un esercizio bar con somministrazione di alimenti e bevande all'interno dei locali di un circolo culturale ricreativo svolta a fronte del versamento di corrispettivi specifici deve ritenersi attività di natura commerciale non rientrando in alcun modo tra le finalità istituzionali di un club sportivo e ricreativo (Cass. n. 22533/07).

Per le associazioni politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, inoltre, sono decommercializzate le attività effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti di iscritti, associati o partecipanti o, comunque, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale anche se svolte verso associati, partecipanti e tesserati delle medesime. Sono altresì escluse dalla formazione del reddito le cessioni, anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Non possono

considerarsi non commerciali, comunque, per espressa previsione di legge, le attività di somministrazione di pasti, di cessione di beni e prodotti per la vendita, di erogazioni di acqua, gas, ed energia elettrica e vapore, di gestione di spacci e mense, di pubblicità commerciale e di telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari. La legge individua, altresì, una disciplina specifica per le associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno e per le organizzazioni sindacali e di categoria. In riferimento alle prime, infatti, è decommercializzata, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande resa presso le sedi dell'ente e sempre che sia strettamente complementare all'attività svolta in diretta attuazione delle finalità istituzionali. Per quanto attiene alle seconde, invece, non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciale le cessioni di pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro nonché l'assistenza prestata prevalentemente verso gli iscritti in materia di legislazione sul lavoro a fronte di corrispettivi, che, in entrambi i casi, non devono eccedere i costi di diretta imputazione.

L'ordinamento tributario, inoltre, riserva un trattamento fiscale specifico all'attività di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici che non si considera commerciale sia nel caso in cui sia effettuata da associazioni di promozione sociale con finalità assistenziale riconosciuta, in quanto complementare a quella svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali, sia nell'ipotesi in cui sia effettuata verso associati e partecipanti da associazioni politiche, sindacali e di categoria o da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi, o intese. L'applicazione del regime di detassazione previsto per gli enti associativi è subordinata alla circostanza che nei relativi atti costitutivi e statuti, da redigere nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, siano inserite clausole volte a salvaguardare la democraticità della vita dell'associazione, con particolare riferimento alla stabilità del rapporto associativo ed all'esercizio del diritto di voto nelle assemblee e nella scelta degli organi amministrativi.

Tali clausole devono altresì disporre il divieto di distribuzione anche indiretta di utili, l'intrasmissibilità della quota di partecipazione, ad eccezione dei trasferimenti per causa di morte, l'obbligo di redigere ed approvare un rendiconto economico e finanziario, ed, infine, l'obbligatoria devoluzione del patrimonio dell'ente ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità in caso di scioglimento per qualunque causa. La clausola relativa alla democraticità della vita associativa non deve essere inserita negli atti costitutivi delle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con cui lo stato ha stipulato patti, accordi o intese nonché dalle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Sotto l'aspetto contabile, la base imponibile su cui si applica l'IRES è data dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi determinati distintamente per ogni categoria in base alle regole proprie. Per i redditi derivanti da immobili locati rileva il maggior valore tra la rendita catastale rivalutata del 5% ed il canone di locazione ridotto fino al 15% delle spese per manutenzione che si dimostrano essere state realmente eseguite. In caso di immobili di interesse storico ed artistico, invece, rileva il maggior valore tra la rendita rivalutata del 5% ed il canone di locazione ridotto forfettariamente del 35%.

Gli immobili iscritti in inventario, infine, si considerano beni strumentali con possibilità di deduzione degli ammortamenti.

Le spese ed i componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali, da contabilizzare separatamente, e diverse sono deducibili, secondo la regola del pro rata, per la parte che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito di impresa ed il totale dei ricavi e proventi.

Dall'imposta lorda, che si ottiene applicando alla base imponibile l'IRES con aliquota del 27,5%, si detrae il 19% degli interessi passivi su mutui agrari, nei limiti dei redditi di terreni dichiarati; delle spese di manutenzione, protezione e restauro di beni vincolati, nei limiti della quota rimasta a carico; delle erogazioni liberali in favore di enti che operano nel settore dello spettacolo, fino al 2% del reddito dichiarato; delle erogazioni ed acquisti di beni per attività di rilevante valore culturale ed artistico svolte da Stato ed enti territoriali; delle erogazioni liberali a favore degli istituti scolastici di ogni ordine e grado. Un ulteriore abbattimento dell'imposta netta, infine, è previsto dall'art. 6 DPR 601/1973. Secondo la disposizione, infatti, l'IRES è ridotta della metà per gli enti che svolgono attività nei settori di interesse pubblico e rilevante utilità sociale quali l'assistenza e la beneficenza.

La disamina dei regimi fiscali previsti per gli enti non commerciali relativamente all'IRES comprende quello forfettario previsto dall'art. 145 TUIR. Quest'ultima disposizione, infatti, consente agli enti, i cui ricavi non superino 400.000 euro, per l'attività di prestazione di servizi, oppure 700.000 euro per le altre attività, di determinare il reddito imponibile moltiplicando i ricavi per un coefficiente di redditività determinato avuto riguardo sia dell'attività esercitata sia del totale dei ricavi, (per prestazione di servizi 15% fino ad euro 15493,71 e 25% da 15493,71 a 185924,48; per cessione beni 10% fino ad euro 25822,84 e 15% da 25822,84 a 516456,90).

Alla cifra risultante da tale prodotto vanno poi aggiunte le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive ed i proventi immobiliari. Il regime forfettario costituisce oggetto di un'opzione espressa che va esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo sino a revoca e comunque per un triennio. Condizione indefettibile per il rinnovo dell'opzione è il rispetto dei limiti previsti dall'art. 145 TUIR.

La normativa fiscale, inoltre, comprende un terzo regime previsto dalla legge 389/91 e riservato alle pro loco, alle associazioni senza scopo di lucro ed alle associazioni sportive dilettantistiche che hanno ottenuto, per effetto dell'iscrizione, il riconoscimento ai fini sportivi da parte del CONI. Il sistema di tassazione speciale si applica se l'ammontare dei proventi non è superiore a 250.000 euro. Tale limite va valutato con riferimento al periodo d'imposta coincidente con l'anno solare o con il termine di durata dell'esercizio. L'applicazione del sistema di tassazione richiede l'esercizio espresso di un'opzione valida per un quinquennio e comunque rinnovabile mediante comunicazione alla SIAE e all'Agenzia delle entrate attraverso la compilazione del quadro VO della dichiarazione dei redditi. In base all'art. 1 della legge 389/91 il reddito imponibile è pari alla somma delle plusvalenze patrimoniali e del prodotto dei

proventi dell'attività commerciale per il coefficiente di redditività del 3%. Non concorrono alla composizione dei proventi le indennità di addestramento e formazione tecnica e le somme introitate a seguito di raccolte di fondi o per effetto di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali percepite in occasione di manifestazioni, celebrazioni e ricorrenze entro il limite di due eventi l'anno e fino ad un massimo di euro 51645,69. Sono incluse nella base imponibile, comunque, le sopravvenienze attive.

Per quanto attiene alle altre imposte, gli enti non commerciali sono soggetti in primo luogo all'IRAP. In riferimento a tale tributo, che si applica con l'aliquota del 3,9% per le attività istituzionali la base imponibile si determina con il metodo retributivo ovvero sommando le retribuzioni erogate al personale dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ed i compensi per l'attività di collaborazione coordinata e continuativa e di lavoro autonomo non esercitata abitualmente. Per le attività commerciali, invece, l'imponibile si determina con il metodo misto ed è pari alla differenza tra valore e costo della produzione.

L'assoggettamento all'Iva, in secondo luogo, è limitato solamente alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole ed avviene con applicazione delle aliquote determinate in relazione alla tipologia di operazione secondo la Tabella allegata al DPR 633/1972. L'Iva è detraibile solo per gli acquisti relativi allo svolgimento di attività soggette all'imposta e la possibilità di detrazione è subordinata alla tenuta di una contabilità regolare ed attendibile. Gli enti che optano per il regime di cui alla legge 389/91, fermo restando l'obbligo di versare l'imposta per le attività imponibili in quanto aventi carattere commerciale, hanno diritto a detrarre l'IVA versata sulle operazioni imponibili e sulla pubblicità nei limiti del 50%. In riferimento all'attività di sponsorizzazione, invece, la misura della detrazione è pari al 50% mentre è limitata ad 1/3 dell'IVA versata per le cessioni di ripresa radio-TV.

Per quel che riguarda le scritture contabili obbligatorie, infine, gli enti non commerciali sono tenuti alla redazione di un rendiconto economico e finanziario. Inoltre, in riferimento alle raccolte pubbliche di fondi, è obbligatorio redigere, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto da cui devono risultare, anche a mezzo di una redazione illustrativa, le entrate e le spese relative ad ogni celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione. In base all'art. 144 comma 2 del TUIR, inoltre, gli enti hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale esercitata. A riguardo, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 86/02, ha chiarito che la condizione di tenuta della contabilità separata è soddisfatta mediante l'istituzione di un piano dei conti che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.

Dunque, in caso di opzione per il regime ordinario è obbligatoria la tenuta delle seguenti scritture contabili: libro giornale, registri IVA, scritture ausiliarie e di magazzino, bilancio di esercizio nonché libro degli inventari che, in caso di mutamento di qualifica in ente commerciale, va redatto entro 60

giorni. In caso di scelta per il regime semplificato, in presenza delle condizioni richieste dall'art. 18 DPR 600/1973, l'Ente è obbligato a tenere solamente i registri IVA in cui va annotato il valore delle rimanenze. Le operazioni esenti sono annotate separatamente nei registri con le stesse modalità previste per le operazioni imponibili. In regime di contabilità semplificata, tra l'altro, gli obblighi di fatturazione e registrazione possono essere adempiuti anche mediante la tenuta di un bollettario madre/figlia.

Gli enti in possesso dei requisiti per l'opzione per il regime di cui alla legge 389/91, invece, hanno l'obbligo di annotare, anche con un'unica registrazione, tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciale, le entrate derivanti dalla raccolta fondi e le operazioni comunitarie, entro il giorno 15 del mese successivo, sull'apposito modello D.M. 11/2/1997. Questo prospetto riepilogativo sostituisce ad ogni effetto le scritture contabili obbligatorie. Tali enti, inoltre, hanno l'obbligo di conservare le fatture e numerarle progressivamente.

Un ulteriore adempimento cui sono tenuti gli enti non commerciali è la presentazione del modello EAS che costituisce condizione primaria per potere fruire della detassazione ai fini IRES ed IVA delle quote e dei contributi associativi nonché delle altre ipotesi di decommercializzazione previste dall'art. 148 TUIR. Il modello va presentato entro 60 gg. dalla costituzione dell'ente e consente il riepilogo di tutti i dati fiscalmente rilevanti. La legge esonera dall'obbligo di presentazione le PRO LOCO, le ONLUS, le organizzazioni di volontariato e le associazioni sportive dilettantistiche iscritte al CONI. Il modello deve essere presentato esclusivamente per via telematica.

E' ammessa, altresì, la trasmissione tardiva entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile con il versamento della sanzione di euro 258,00. L'Agenzia delle entrate, con la circolare 38/12 ha chiarito che questa forma di remissione in bonis è riservata a tutti gli enti associativi in possesso dei requisiti richiesti entro il termine di presentazione del modello EAS sempre che non abbiano ancora avuto inizio accessi, ispezioni e verifiche relativi al comparto impositivo cui si riferiscono i benefici fiscali riconosciuti dalla legge.

[Questo articolo è estratto dalla nostra circolare mensile di agosto 2014](#)

Puoi ricevere la circolare mensile anche sottoscrivendo l'abbonamento Gold

8 agosto 2014

Claudio Sabbatini