REDDITI DI IMPRESA DEGLI ENTI NON PROFIT: QUALIFICAZIONE E OBBLIGHI DICHIARATIVI

Dott. Marianna Tognoni 16 maggio 2013

Redditi d'impresa degli enti non profit: qualificazione fiscale e obblighi dichiarativi

1. Regole di qualificazione (quando l'ente realizza redditi d'impresa?)

- Le attività commerciali
- L'organizzazione in forma dimpresa
- Attività "decommercializzate"
- Perdita della qualifica di ente non commerciale

2. Regole di determinazione (come determinare l'imponibile?)

- Regime ordinario
- Contabilità semplificata e regimi forfettari
- Riporto perdite fiscali

3. Adempimenti dichiarativi (quadri RF, RG, RC,RS)

L'ente "non commerciale" realizza un reddito d'impresa quando svolge (artt. 143 TUIR e 55 TUIR) attività

- ✓ che costituiscono "esercizio di impresa commerciale" ai sensi dell'art. 55 del TUIR ("attività commerciali")
- ✓ non oggetto di norme che ne escludono espressamente la natura di attività commerciali al ricorrere di certi requisiti soggettivi e/o oggettivi (attività "decommercializzate")
- ✓ In via abituale e non occasionale (altrimenti sono "redditi diversi")

Attività commerciali (art. 55 TUIR):

- ✓ Attività indicate nell'art. 2195 C.C. (imprenditore commerciale)
 e attività agricole eccedenti i limiti ordinari, anche se non
 organizzate in forma d'impresa
- ✓ Prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 C.C. (es. didattiche, sanitarie, terapeutiche, etc.) se organizzate in forma d'impresa
- ✓ Attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, etc.

Organizzazione in forma d'impresa

- ✓ Concetto di "impresa" (art. 2082 C.C.): esercizio professionale organizzato di un'attività economica diretta alla produzione/scambio di beni o servizi
- ✓ Latitudine del concetto nell'interpretazione della giurisprudenza tributaria e della prassi amministrativa e difficoltà di definizione univoca:
 - "organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico" (ris. 126/E del 2011), ma anche
 - "unico affare", se di rilevante entità economica ed articolato in operazioni complesse (ris. 286/E del 2007)

Irrilevanza delle caratteristiche soggettive e delle finalità dell'ente

- ✓ Il riscontro dell'esercizio di attività commerciali produttive di reddito d'impresa deve avvenire sulla base dei sopra individuati parametri oggettivi e prescinde dalla considerazione della natura dell'ente e delle finalità ultime per le quali l'attività commerciale viene posta in essere (Circ. 12 del 2009)
- ✓ Salvo verifica della riconducibilità dell'attività nell'area delle attività cd. "decommercializzate"

Attività "decommercializzate"

- ✓ Prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 a) rese in conformità alle finalità istituzionali, b) senza specifica organizzazione, c) verso corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (art. 143, c.1, secondo periodo, TUIR). (Istit. Sup. Sanità Ris. 112 del 2012; no per asilo nido per ricorrenza organizzazione; ris. 11/599 del 1992)
- ✓ Enti associativi (associazioni, consorzi, partiti politici, etc.; cfr. art. 148 TUIR)
 - attività svolte, <u>senza applicazione di corrispettivi specifici</u>, nei confronti degli associati in conformità alle finalità istituzionali, (art. 148, c. 1)

- attività svolte verso corrispettivi specifici da enti associativi con determinate finalità istituzionali (politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica; cfr art. 148, c. 3, TUIR) nei confronti dei propri associati/iscritti (e di altre associazioni appartenenti ad una medesima organizzazione e dei loro associati/partecipanti), in diretta attuazione di tali finalità e comunque non rientranti tra le attività indicate nel c. 4 dell'art. 148, considerate in ogni caso commerciali (somministraz pasti, pubblicità, org. viaggi e soggiorni, etc.)
- cessioni (anche a terzi) di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati effettuate dagli enti di cui all'art. 148, c. 3, TUIR

- ✓ Attività rientranti nelle deroghe previste dai commi 5, 6 e 7 dell'art.
 148 alle attività in ogni caso commerciali:
 - somministrazione di alimenti e bevande (presso la sede di svolgimento attività istituzionale) da parte di <u>associazioni di promozione sociale</u> ex L. 287/1991 e organizz. di viaggi e sogg. turistici da parte di da <u>associazioni di promozione sociale</u> ex L. 287/1991 e <u>associazioni politiche, sindacali e di categoria e religiose</u> (se affiliate a confessioni riconosciute dallo Stato) purchè <u>strettamente complementari ad attività svolte in diretta attuazione scopi istituz.</u> e nei confronti dei soggetti di cui al c. 3 dell'art. 148;
 - <u>cessioni di pubblicazioni</u> relative a CCL e <u>servizi di assistenza</u> in materia di CCL e di diritto del lavoro agli associati da parte di associazioni sindacali o di categoria, purchè verso corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione

"Vincoli statutari" per enti associativi (lett. da a) ad f) del c. 8 art. 148):

a fini antielusivi è previsto che le disposizioni sulla "decommercializzazione" delle attività sopra individuate si applichino a condizione che l'ente :

- sia regolato da uno atto costitutivo/statuto redatto secondo certe forme
- l'atto costitutivo/statuto contenga clausole che garantiscano:
 - la <u>reale assenza di fini di lucro</u> dell'ente e <u>di interessi economici</u> da parte degli associati (divieto distribuzione utili, obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento a enti analoghi o a fini pubblica utilità, intrasmissibilità e non rivalutabilità quote; cfr. lett. a) e b), ed f))
 - <u>l'effettività del rapporto associativo</u>, la <u>partecipazione attiva e</u> <u>democratica</u> degli associati alla vita dell'ente (cfr. lett. c), ed e), con deroga per associazioni religiose, politiche, sindacali e di categoria)
 - una gestione trasparente dell'ente (obbligo di approvaz. annuale di rendiconto economico e finanziario; cfr. lett. d))
- tali clausole siano concretamente attuate

- ✓ Altre attività "decommercializzate" per specifiche disposizioni di legge
- Funzioni statali da parte di enti pubblici (art. 74, c. 2), lett. a) TUIR)
- Attività previdenziali, assistenziali, sanitarie da parte di enti pubblici (se istitituiti esclusivam. a tal fine) e attività previd./ass. da parte di enti priv. di prev. obblig. (art. 74, c. 2, lett. b), TUIR)
- Prestaz. didattiche (e di vitto, alloggio, fornitura libri connesse) di filiazioni di università o istituti di cultura superiore stranieri (riconosciuti da Min. Pubbl. Istr.; cfr. art. 34, c. 8-bis, DL 69/1989)
- Prestaz. didattiche e culturali dei collegi universitari legalmente riconosciuti (art. 8, c. 3, DL 90/1990)
- Attività istituzionalmente proprie dei consorzi di bonifica, irrigazione, miglioramento fondiario (art. 1, c. 1-bis, DL 125/1989)
- Attività istituzionali svolte dalle ONLUS nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale (art. 150 TUIR e DLgs 460/1997)

Perdita della qualifica di ente non commerciale

- ✓ Quando lo svolgimento di attività commerciali da parte di un ente per statuto "non commerciale", tali attività siano <u>in concreto</u> esercitate "<u>prevalentemente</u>" per un intero periodo d'imposta (art. 149, c. 1, TUIR)
- ✓ Elementi "indiziari" della prevalenza (art. 149, c. 2, TUIR). Prevalenza di
 - ✓ Immobilizzazioni relative alle att. comm., al netto amm.ti, rispetto alle restanti attività
 - ✓ ricavi da att. comm. rispetto al valore normale di beni ceduti e/o servizi prestati nell'ambito dell'attività istituzionale
 - ✓ redditi da att. comm. rispetto alle entrate istituz (contributi, liberalità, quote ass.)
 - ✓ oneri inerenti att. comm. rispetto a spese dell'area istituz.
- ✓ Parametri non presuntivi e necessità di un giudizio complessivo (Circ.124/E del 1998)
- ✓ Attività decommerc. assimilate alle istituzionali.
- ✓ Il mutamento di qualifica retroagisce all'inizio del periodo d'imposta con obbligo di iscrizione di tutti i beni nell'inventario entro 60 gg. dall'inizio del periodo d'imposta. Problematiche.

✓ Regime ordinario (art. 144 TUIR)

- Obbligatorio se l'ente ha realizzato nel precedente periodo d'imposta <u>ricavi</u> superiori a € 400.000 (se da prest. serv.) o a €700.000 (se da altre attività), altrimenti <u>su opzione</u>
- Obbligo adozione contabilità ordinaria imprese commerciali (art. 20 DPR 600),
 per la contabilità separata da tenere a fini fiscali
- Applicazione delle disposizioni delle norme del Titolo I in materia di reddito d'impresa, che rinviano alle <u>disposizioni sull'imponibile IRES delle società di</u> <u>capitali, Tit. II, Capo II</u>, tra le quali ad es:
 - principio di derivazione dal risultato dell'esercizio
 - principi generali sull'inerenza, competenza fiscale, previa imputaz. a c/economico, sulle valutazioni, etc. (artt. 109 e 110 TUIR)
 - disciplina specifica dei vari comp. (es. rateizzaz. plusv. /sopravv. att., etc.)
- Deduzione costi promiscui in proporzione al rapporto (vd. Quadro RS): proventi commerciali/ammontare complessivo di tutti i proventi

✓ Contabilità semplificata e regimi forfettari

Gli enti che adottano la contabilità semplificata ex art. 18 DPR 600 (vd. sopra.) determinano il reddito secondo i seguenti regimi:

- Regime ordinario (vd. sopra) su opzione (vincola 1 anno)
- Regime delle imprese minori (cfr. art. 66 TUIR) + deduz. costi promiscui
- Regime <u>forfettario specifico</u> per gli enti non commerciali (art. 145 TUIR): ricavi determinati forfettariamente (applicazione di coefficienti di redditività per fasce quantitative di ricavi e in funzione dell'attività svolta (15%,25%; 10%,15%) + componenti positivi di cui agli artt. 86 (plusv. patrim.), 88 (sopravv. att.), 89 (dividendi e interessi), 90 (proventi immobiliari);
- Regime <u>ex L. 398/1991</u>
 - per <u>ass. sport. dilettantistiche</u>, ass. <u>senza fini di lucro</u>, <u>pro-loco</u> che hanno conseguito <u>proventi commerciali < 250.000€</u> nel preced. periodo d'imposta: ricavi determinati forfettariamente (coeff. 3%)+ plusv. patrim. (art. 86)

- Altri regimi forfettari in funzione dell'attività svolta
 - Attività di agriturismo (art. 5, c. 1, L. 413): coeff. redd. 25%
 - Attività fiscale resa da <u>ass. sind. e di categoria operanti nel settore agricolo:</u> compensi risultanti da fatt./ricev. fisc x 9%

✓ <u>Detassazione di alcuni componenti</u>

- Art. 143, c. 3, lett. a) e b), TUIR
 - fondi pervenuti a seguito di <u>raccolte pubbliche</u> effettuate <u>occasionalmente</u> (anche mediante scambio/offerta di beni di modico valore o di servizi) <u>in concomitanza</u> con celebrazioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione ;
 - contributi (a fondo perduto o corrispettivi) corrisposti da Amministr. Pubbl. per lo svolgimento in regime convenzionato o di accreditamento di <u>attività</u> <u>con finalità sociali in conformità ai fini istituz.;</u>
- per la detassaz occorre essere ente non commerciale (Vd. Ris 70/E del 2002: servizi a disabili in regime di convenz.). Se queste attività sono le attività essenziali o di fatto prevalenti dell'ente, impediscono la sua qualificazione come e.n.c.

✓ Regime riporto perdite fiscali

- Agli enti si applica il regime previsto per i <u>soggetti IRPEF</u> (art. 143 e art. 8 TUIR)
 - perdite da esercizio d'impresa in <u>contabilità ordinaria</u>: riportabili fino al <u>100% del reddito d'impresa</u> dei successivi periodi d'imposta, <u>ma non oltre il quinto</u>. <u>Illimitata riportabilità</u> delle perdite del <u>primo triennio</u> (purchè generate da una nuova attività produttiva)
 - perdite da esercizio di impresa in <u>contabilità semplificata</u>: compensabili solo <u>nello stesso periodo d'imposta</u> <u>con gli altri redditi</u> che concorrono a formare il reddito complessivo.

Adempimenti dichiarativi: Quadri RF, RG, RC, RS

- ✓ Quadro RF (enti che adottano contabilità ordinaria)
- <u>Studi di settore</u> (RF1): si applicano agli enti se l'attività commerciale esercitata rientra tra gli studi di settore approvati (attenzione ad individuare esattamente il codice!). Agli enti non si applicano invece i parametri.
- Inserimento variazioni in aumento ed in diminuzione rispetto al risultato di conto economico secondo le regole comuni delle imprese in contabilità ordinaria
- <u>L'eventuale deduzione dell'IRAP</u> relativa all'attività commerciale esercitata non spetta se l'imposta è stata determinata secondo il metodo retributivo

Adempimenti dichiarativi: Quadri RF, RG, RC, RS

- ✓ Quadro RG (enti in semplificata e con regimi forfettari)
- Inserimento <u>variazioni in aumento ed in diminuzione</u> rispetto al risultato di conto economico secondo le <u>regole comuni delle imprese in contabilità</u> semplificata
- In caso di <u>applicazione dei regimi forfettari</u> indicare la <u>quota di ricavi</u> <u>imponibili</u> (determinati forfettariamente in base al coeff. di redditività del regime di appartenenza) <u>in RG 2 o RG 4</u>. La differenza rispetto ai ricavi totali, in RG 21, col. 1 (costi forfettariamente determinati) e gli eventuali altri componenti nel rigo di appartenenza (es. RG 6, plusv. patrim).
- ✓ Quadro RC (enti pubblici tenuti all'adozione di contabilità pubblica)
- Esonerati dall'obbligo della contabilità separata, determinano il reddito assumendo i componenti negativi e positivi sulla base dei criteri di questa contabilità (ad es. in base al principio di cassa)
- Indicazione in RC dei proventi e costi relativi all'attività comm. e della quota deducibile dei costi promiscui (in RC 5) con espresso rinvio ai dati in RS

Adempimenti dichiarativi: Quadri RF, RG, RC, RS

✓ Quadro RS

- Perdite d'impresa non compensate nell'anno (da RS 3 a RS 9)
- <u>Deduzione costi promiscui</u>. Dati rilevanti per il calcolo :
 - ✓ RS24: Ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa
 - ✓ RS25: Tutti i ricavi e proventi dell'ente (inclusi i proventi detassati [es. ex art. 143, c. 3, lett. a e b], esclusi i redditi assoggettati a ritenuta secca o ad imposta sostitutiva
 - ✓ RS26: ammontare delle spese e altri componenti negativi (ammortam e anche accantonamenti) deducibili relativi a beni/servizi promiscui (compresa rendita catastale/canone locazione immobili ad uso promiscuo