Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

LA DICHIARAZIONE DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

Gli altri redditi degli enti non profit: inquadramento, determinazione e tassazione

di Mauro Vantaggio

Roma, 16 maggio 2013

QUALIFICA ENTI NON COMMERCIALI

La locuzione “enti non commerciali” deriva dalla lettura dell’art. 73 Tuir, che elenca i soggetti passivi Ires e alla lettera c) definisce tali enti, mentre la stessa espressione costituisce la rubrica del capo III del titolo II della stessa Ires, articoli da 143 a 149.

In merito all’IVA, la norma-base è il comma 4 dell’art. 4, fino poi alla fine dello stesso articolo, che un pò per assimilazione alla disciplina sui redditi, un pò per caratteristiche proprie, fa sì che in quest’ultimo si rinvengano, per disciplina diretta o per rinvio, norme regolatrici degli enti non commerciali.

QUALIFICA ENTI NON COMMERCIALI

Ci limitiamo qui a ricordare quanto già ampiamente trattato dai colleghi, e cioè che tutte le norme sulla decommercializzazione, sulla presunzione di commercialità, sulla perdita di qualifica e così via, perdono di importanza se l'ente decide di accedere per opzione alla disciplina originariamente introdotta dalla legge n. 398/91, perché in questo caso l'associazione (il regime è precluso alle fondazioni) dichiara spontaneamente di avere una sfera di commercialità, al disotto del limite massimo previsto per legge, e in tal senso chiede ed ottiene un regime di estremo favore.

QUALIFICA ENTI NON COMMERCIALI

E’ stato chiarito che facciamo riferimento alle associazioni, riconosciute e non, ai comitati, alle fondazioni e ai consorzi. Essenzialmente sono questi i destinatari della disciplina tributaria oggi in commento.

L’associazione non riconosciuta è regolata dagli artt. 36 e seguenti c.c. .

Il comitato è disciplinato dall’art. 39 e seguenti c.c. .

Il consorzio è un’associazione di persone fisiche o giuridiche, creata liberamente o imposta dalla legge o da provvedimento dell’autorità, per il soddisfacimento in comune di un bisogno proprio dei consorziati: l’elemento caratteristico consiste proprio nel fatto che una certa situazione obbiettiva si verifica in modo identico per tutti i partecipanti e che spinge i medesimi, o il legislatore, a cercare una soluzione, un soddisfacimento comune di tale bisogno.

Delle associazioni e delle fondazioni si occupano gli artt. 14 a 35 c.c. .

ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI

Ricordo che mentre le associazioni riconosciute e le fondazioni hanno bisogno della forma solenne dell'atto pubblico (per le fondazioni anche il testamento), le associazioni non riconosciute e i comitati possono essere costituiti con scrittura privata, autenticata o non, e perfino con accordo verbale, salva la necessità di richiedere e ottenere il codice fiscale per una miriade di possibili situazioni. In altri termini, se l'associazione deve compiere atti a rilevanza esterna e soprattutto tributaria (acquisto beni, pagamento compensi, ecc.), deve provare la sua esistenza ed espletare adempimenti, e dunque ottenere prima un codice fiscale. Per fare ciò occorre un atto costitutivo o comunque un accordo scritto, che poi può essere registrato ad imposta fissa, o anche solo allegato alla domanda di attribuzione dello stesso codice, presentata all'Agenzia delle Entrate.

ASSOCIAZIONI E FONDAZIONI

La fondazione secondo parte della dottrina può essere solo riconosciuta, nel senso che viene ad esistenza solo con il riconoscimento. Altra dottrina commercialistica, tuttavia (fra cui Galgano), ritiene che la fondazione non riconosciuta sia in grado di compiere atti giuridicamente rilevanti secondo lo schema dell'associazione non riconosciuta.

Ricordo che tutta la materia del riconoscimento e dell'acquisto della personalità giuridica è stata profondamente modificata dal D.P.R. n. 361 del 2000, in vigore dal 22 dicembre 2000.

Innanzi tutto la Prefettura non è più l'ufficio che si limita a ricevere solo gli atti e ad effettuare l'attività istruttoria in materia di onorabilità dei componenti gli organi.

La stessa Prefettura, mediante lo spostamento (dal Tribunale) del Registro delle Persone Giuridiche, ha ormai potere decisorio in merito ai provvedimenti da adottare; non c'è più un decreto ma, al termine dell'istruttoria completa (sulla legittimità dello statuto, sull'adeguatezza del patrimonio e sull'onorabilità dei componenti l'organo amministrativo e di controllo, ecc.) ha luogo direttamente l'iscrizione nel Registro.

Istruzioni operative sono state fra l'atro diramate dal Ministero dell'Interno con la vecchia circolare n. 5501/30 del 23 febbraio 2001.

ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTE SUI REDDITI

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, gli enti non commerciali sono soggetti Ires ma possono produrre tutte le categorie reddituali dell'art. 6 Tuir, con l'esclusione dei redditi di lavoro (dipendente ed autonomo), non solo per come è scritta la norma del 1° comma dell'art. 143 Tuir, ma anche perché detti redditi, per natura e per tradizione giuridica domestica, pertengono necessariamente alla persona fisica. Ovviamente sono esclusi (o per meglio dire, non entrano nel coacervo e non vanno indicati in dichiarazione) i redditi soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

In pratica, gli e.n.c. sono soggetti Ires (ed Irap), ma dal punto di vista dei redditi producibili non conoscono quel "meccanismo di generale attrazione al reddito d'impresa" che è proprio delle società commerciali e dei c.d. "enti commerciali; anzi, come le persone fisiche possono produrne sei, essi possono produrre 4 categorie reddituali: fondiari (di cui si è occupato il collega Zito), d'impresa (di cui vi ha parlato la collega Tognoni), di capitale e diversi.

ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTE SUI REDDITI

Mi permetto di fare una chiosa sulla differenza che c'è tra disciplina civilistica e normativa fiscale in merito agli enti che devono o possono chiedere il riconoscimento. E' teoricamente possibile che vi siano enti che ai fini fiscali vengono qualificati come commerciali fin dalla costituzione e non in un momento successivo. Viceversa, nel sindacato di legittimità che l'Autorità pubblica (Prefettura – Ufficio territoriale del governo) effettua in sede di esame delle domande di riconoscimento potrebbero esservi dei problemi, tali da vedersi negato il riconoscimento se lo scopo e le sue modalità attuative enunciati nell'atto costitutivo e statuto (quello che per una società sarebbe l'oggetto sociale) risultano marcatamente o principalmente di tipo lucrativo o commerciale; per le associazioni non riconosciute, viceversa, il rischio è praticamente inesistente, perché non c'è questo controllo pubblicistico.

ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTE SUI REDDITI

In primo luogo per l'art. 143 non si considerano commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità delle finalità istituzionali dell'ente (cioè quelle di statuto per gli enti privati, e di legge per gli enti pubblici) senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Ma questi fiscalmente non sono redditi, sono attività istituzionale non rilevante ai fini dell'imposizione.

Il reddito complessivo è determinato dalla somma algebrica dei redditi delle varie categorie.

ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTE SUI REDDITI

Non concorrono a formare il reddito, per espressa previsione del comma 2 del 143, già aggiunto come comma 2 bis del vecchio art. 108:

a) le somme provenienti da attività di *fund raising*, purché occasionali e sempreché gli eventuali beni o servizi offerti siano di modico valore e si sia in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) i contributi percepiti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento, in regime di accreditamento o convenzione, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente: è il caso ad es. di alcune attività dell'area sanitaria. Per una circolare ministeriale (n. 124 del 1998) non è rilevante che si tratti di contributi a fondo perduto o che invece abbiano natura di corrispettivi (cioè che costituiscano il prezzo di cessioni o prestazioni).

ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTE SUI REDDITI

Per il 144 Tuir 3° comma, per l'individuazione dei cespiti "privati" e di quelli commerciali si applicano i criteri previsti dall'art. 65 per le persone fisiche.

E' per questo che è forse preferibile, anche se non obbligatorio, istituire un libro degli inventari, ed anche per gli enti che tengono la contabilità semplificata.

A questo proposito, però si ricorda che per gli enti non commerciali le ritenute sui conti correnti bancari e postali sono sempre a titolo di imposta e non di acconto.

ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTE SUI REDDITI

Pertanto, se il conto corrente è un bene relativo all'impresa si contabilizza l'interesse attivo lordo come provento finanziario e la ritenuta secca o d'imposta come onere tributario in voce B14, poi in dichiarazione dei redditi si opera una variazione in aumento per la ritenuta e una variazione in diminuzione per l'intero importo lordo dell'interesse attivo; tale procedura sembra preferibile rispetto alla contabilizzazione del solo interesse attivo netto (con successiva variazione in diminuzione) in quanto quest'ultima comporta una compensazione di partite.

Se invece il conto corrente è riferito all'attività istituzionale, allora non ci sono particolari vincoli, in quanto il provento "interesse attivo bancario o postale" è irrilevante redditualmente, nel senso che non genera un reddito di altra categoria.

ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTE SUI REDDITI

In base all'art. 46 Tuir sono oneri deducibili, alla stregua di quanto avviene per le persone fisiche e sempreché non siano configurati quali costi, deducibili e dedotti dal reddito d'impresa prodotto dall'ente:

a) canoni, livelli e censi gravanti sugli immobili posseduti, nonché contributi a consorzi obbligatori;

b) somme corrisposte a dipendenti per l'adempimento di funzioni presso gli uffici elettorali;

c) contributi, donazioni ed erogazioni ad ONG per un importo non superiore al 2% del reddito complessivo dichiarato.

ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTE SUI REDDITI

In caso di rimborso totale o parziale dell'onere (per versamento eccessivo, per sopravvenuto venir meno dell'obbligo di versamento, ad es. in base a sentenza della corte costituzionale o a norma interpretativa) la somma rimborsata costituisce reddito dell'anno i cui ha effettivamente luogo il rimborso: non, dunque, l'anno dell'istanza di rimborso o della comunicazione dell'ente di o ancora del relativo mandato, ma l'anno nel quale vi è la manifestazione finanziaria: disposizione di bonifico, ricevimento dell'assegno circolare o del vaglia, ecc. .

Situazione analoga si verifica, ai sensi del 147 Tuir, per le detrazioni per oneri di cui all'art. 15, lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater) e i-octies). Di particolare rilievo quelle di cui alla lettera g), cioè le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione e restauro dei beni vincolati, nei limiti e alle condizioni indicati dalla norma. *[Ricordare che il provv.to di MIBAC o Soprintendenza non è atto impugnabile avanti le C.T. ma semmai avanti il Tar; solo il diniego di agevolaz. da parte dell'Agenzia delle Entrate o l'iscriz. a ruolo ex 36-ter sono atti impugnabili, che probabilmente saranno motivati per relationem].*

ENTI NON COMMERCIALI, IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP

Dei redditi diversi vorrei parlarvi perché spesso negletti in quanto considerati residuali. Sono quelli dell'art. 67, a parte i redditi di lavoro autonomo occasionale, che qui, come già spiegato, non possono esistere, e alcuni altri non pertinenti con la natura collettiva dell'ente come quelli di cui alla lettera m).

Sollecito la vs. attenzione sui redditi di cui alle lettere d), f), g) ed l) dell'art. 67.

Per quanto concerne l'IRAP, facciamo dei cenni.

La situazione è semplice se l'ente non svolge attività commerciali: la base imponibile è data dalla somma delle remunerazioni spettanti (ovviamente, ai lavoratori) per lavoro dipendente e assimilato, lavoro a progetto, lavoro autonomo occasionale, ecc.

ENTI NON COMMERCIALI E IRAP

Nel caso di contemporaneo svolgimento di attività commerciali e non, per la parte commerciale l'ente calcola l'IRAP come se fosse una società. Per la parte non commerciale, vale il metodo retributivo detto sopra. Ma attenzione ai costi promiscui, che vanno attribuiti alle due "sfere" secondo un pro-rata: rapporto tra proventi commerciali e totale dei proventi commerciali e non commerciali. Questo indubbiamente rappresenta una complicazione, e consiglio vivamente a chi tiene la contabilità e compila le dichiarazioni degli e.n.c. di predisporre e conservare dei fogli di calcolo, con analitica indicazione dei proventi considerati, sì da dimostrare la correttezza delle due percentuali applicate.

ENTI NON COMMERCIALI E 5XMILLE

Solo un breve accenno al 5 per mille, che non è una problematica di carattere tributario, perché le uniche connotazioni tributarie sono essere l'opzione ospitata nella dichiarazione fiscale (es. 730, Unico) e la quantificazione essere parametrata, appunto, all'imposta Irpef della persona fisica disponente. Per il resto, si tratta piuttosto di una scelta di coinvolgimento dei cittadini in materia di finanza pubblica, cioè siamo dal lato della spesa e non da quello delle entrate. La procedura può e deve essere gestita da un soggetto esperto (es. dottore commercialista), che invii la richiesta telematica, confermata successivamente dalla raccomandata.

ENTI NON COMMERCIALI E 5XMILLE

Qui c'è uno spazio di professionalità extratributaria nel suggerire all'ente le modalità (volantini, segnalibri, email, campagne presso le associazioni o pubblicità internet) per raggiungere e convincere il maggior numero possibile di soggetti passivi Irpef, e ciò si ottiene prevalentemente con la trasparenza (utilizzo dei fondi degli anni passati per certi fini o campagne) e l'annuncio dei progetti di utilizzo. La differenza con l'otto per mille (allo Stato, alla Chiesa Cattolica, alla Chiesa Valdese, ecc.) sta nel fatto che con l'otto per mille "si partecipa ad una sorta di referendum" sui destinatari del complesso dell'otto per mille dell'Irpef, mentre col 5 per mille il cittadino decide solo e soltanto di destinare (ad una possibile platea molto più ampia di soggetti) il 5 per mille della sua personale Irpef, e le scelte non effettuate si devolvono al gettito generale.