

NON PROFIT

IL CONSULENTE  PER GLI ENTI NON COMMERCIALI

SUPPLEMENTO AL N. 25 DI AVVENIRE DI MERCOLEDÌ 30 GENNAIO 2019

IN QUESTO NUMERO

L'abrogazione dell'aliquota dimezzata per molti enti del non profit è stata la norma di fine anno sulla quale sono state sollevate molte obiezioni, tanto da convincere il Governo a promettere di eliminare quella che è stata battezzata "la tassa sulla bontà". Arrivati alla fine del mese di gennaio la promessa non è ancora del tutto mantenuta e la disposizione che dovrebbe ripristinare l'agevolazione forse si limiterà, in prima battuta, a sospendere gli effetti dell'abrogazione per giungere ad una nuova e diversa misura fiscale agevolativa i cui contorni non sono del tutto tranquillizzanti.

Quanto alle altre novità introdotte dalla manovra fiscale di fine anno, la legge di Bilancio e il collegato fiscale, ci limitiamo in questo primo numero dell'anno a elencare le norme che possono rivestire interesse per il mondo degli enti non commerciali, riservandoci di tornare sui singoli aspetti nei prossimi mesi.

Con il 1° gennaio è entrata in vigore la fatturazione elettronica di cui avevamo già trattato negli ultimi due numeri dello scorso anno. Adesso torniamo sull'argomento per dare conto delle modifiche normative (apportate anche dalla manovra fiscale) e dei molti chiarimenti offerti dall'Agenzia delle Entrate.

Presentiamo inoltre la circolare sulle imprese sociali emanata dal Ministero dello sviluppo economico all'inizio di questo mese e, infine, prendendo spunto da una recente sentenza di Cassazione, ci soffermiamo sul tema dell'indennità di avviamento dovuta in caso di cessazione delle locazioni commerciali. (P.Clem.)



Il rimedio trovato per evitare un aumento dell'imposta sul Terzo settore imporrà nuovi interventi. Quali?

Tassa sulla bontà, problema rinviato

Lo stop al raddoppio dell'Ires sul sociale apre nuovi interrogativi

**PATRIZIA CLEMENTI E
LORENZO SIMONELLI**

La norma con la quale si raddoppia l'Ires dal 12% al 24% a molti dei soggetti che senza fine di lucro operano in ambiti di fondamentale rilevanza sociale, è stata introdotta nella legge di Bilancio per il 2019, ma da subito è stata oggetto di critiche e contestazioni che hanno evidenziato come l'abrogazione dell'agevolazione avrebbe comportato il concreto rischio di una riduzione dei servizi resi e/o di un aumento delle rette, finendo così per penalizzare gli utenti.

È interessante sottolineare che il trattamento agevolativo per questa tipologia di enti è presente nel nostro ordinamento già dal 1954 quando la legge 603 istituì l'imposta sulle società, prevedendo per essi addirittura l'esenzione (cfr. art. 3), che è stata confermata nel 1958 quando fu approvato il testo unico delle imposte dirette con il D.P.R. 645 (cfr. art. 151) e che nel 1973 è stata trasformata in una riduzione al 50% dell'aliquota vigente, con l'articolo

6 del D.P.R. 601 che ora è stato abrogato.

La norma abrogata. Per comprendere meglio l'impatto della norma inserita nella legge di Bilancio vale la pena di ricordare che cancella, a decorrere da quest'anno (redditi 2019), l'articolo 6 del D.P.R. 601/1973 che riconosceva la riduzione dell'aliquota Ires al 50% a:

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

c-bis) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, isti-

tuiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013.

Scorrendo l'elenco degli enti colpiti si riconosce quello che oggi chiamiamo il mondo del non profit, del privato sociale, del terzo settore, quel mondo, insomma, che si fa carico di larga parte del welfare, che si rivolge ai soggetti più bisognosi, che è presente nella ricerca scientifica di alto valore, che si occupa dell'istruzione e della cultura.

Per questo motivo il Governo, mentre ancora la legge di Bilancio era in formazione – ma non modificabile data la necessità di approvarla entro la fine dell'anno – aveva assicurato la correzione della misura introdotta con i commi 51 e 52 dell'articolo 1 della legge 145/2018.

L'abrogazione dell'abrogazione. Per eliminare il più velocemente possibile quella che è stata battezzata "tassa sulla

bontà", è stato scelto di utilizzare l'occasione offerta dalla legge di conversione del D.L. 135 del 14 dicembre 2018, la cui approvazione dovrà avvenire entro il 12 febbraio (al momento si è ancora al Senato in prima lettura); a tal fine il 24 gennaio le Commissioni riunite Affari costituzionali e Lavori pubblici hanno approvato un apposito emendamento.

Il "rimedio" approntato dalle predette Commissioni non prevede, però, il ripristino della norma abrogata, quanto piuttosto la "sospensione" della norma inserita nella legge di Bilancio fino a quando non saranno individuate, con appositi provvedimenti legislativi, «*misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. Sarà assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*» (articolo 8-bis da aggiungere al D.L. 135/2018).

Questo rimedio, in pratica:

– non garantisce, come invece lasciato intendere nelle scorse settimane, il ripristino definitivo dell'aliquota Ires dimezzata, ma una soluzione provvisoria in vista di non meglio definite "misure di favore",

– evoca «*attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà*», senza ulteriori precisazioni,

– restringe, a regime, la platea degli attuali destinatari limitando il diritto all'agevolazione ai «*soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività...*».

Elementi problematici. Sembra opportuno sottolineare due elementi della disposizione in corso di approvazione. Anzitutto diventano rilevanti le "modalità non commerciali" di svolgimento delle attività... e chi studia la fiscalità degli enti non profit ben conosce l'oggettiva ambiguità di questa definizione, in quanto le attività o sono commerciali oppure non lo sono.

continua a pagina 2

Sono esonerate dalla nuova procedura associazioni sportive, pro loco, scuole e strutture sanitarie non profit

A chi non serve la fattura elettronica

PATRIZIA CLEMENTI

Negli ultimi due numeri del Consulente dello scorso anno (quelli di ottobre e di novembre) ci siamo soffermati sulla fattura elettronica che dal 1° gennaio 2019 sostituisce quelle cartacee coinvolgendo, oltre agli enti pubblici, alle imprese e ai professionisti, anche tutti i clienti, persone fisiche e enti non commerciali inclusi, che acquistano beni e servizi come consumatori finali. Rinviamo ai precedenti numeri per la descrizione del nuovo meccanismo, ricordiamo in questa sede soltanto la principale caratteristica della fattura elettronica: il fornitore la deve emettere in un particolare formato (XML) e deve inviarla non direttamente al suo cliente, ma al Sistema di Interscambio (SdI) che provvede a recapitarla al destinatario.

A un mese dal debutto cerchiamo di fare il punto sulla nuova modalità di fatturazione tenendo conto delle numerose modifiche normative nel frattempo intervenute ad opera della Legge di Bilancio (L. 145/2018) e del Collegato Fiscale (D.L. 119/2018) e delle molte indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate attraverso le FAQ pubblicate sul proprio sito e delle risposte date dalla stessa nei videoforum organizzati dal Sole 24Ore il 12 novembre 2018 e dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) lo scorso 15 gennaio.

1. Esonero per associazioni, sportive e pro-loco. In realtà, nonostante quanto affermato sopra, le fatture cartacee continueranno ad esistere. Anzitutto perché la legge prevede una serie di circostanze in cui i fornitori di beni o servizi non sono obbligati ad emettere la fattura

elettronica, mentre in altri casi addirittura ne vieta l'emissione. Vediamo meglio.

Una prima tipologia di soggetti esonerati - già prevista in origine dalla normativa - sono le persone fisiche che svolgono attività d'impresa o di lavoro autonomo adottando il cosiddetto regime di vantaggio e il regime forfetario dai quali gli enti continueranno a ricevere le fatture cartacee o in PDF esattamente come avvenuto fino allo scorso anno, a meno che questi fornitori abbiano deciso di rinunciare all'esonero.

Una ulteriore nuova ipotesi di esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica riguarda gli enti non come clienti ma come fornitori: si tratta delle associazioni sportive dilettantistiche, delle pro-loco e delle altre associazioni che gestiscono le loro attività commerciali con il regime forfetario di cui alla legge 398 del 1991 che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 65.000 euro (cfr. art. 10, c. 1, D.L. 119/2018 e FAQ n. 54).

In caso di proventi eccedenti la soglia dei 65.000 euro, la legge dispone che la fattura elettronica debba essere emessa dal "cliente" e non dall'associazione che incassa il corrispettivo (ad esempio per le sponsorizzazioni); questa modalità, individuata nel presumibile intento di agevolare gli enti, rischia di creare più difficoltà di quanto non ne risolva. La soluzione, però, è offerta dall'interpretazione della norma fornita dall'Agenzia delle Entrate nel Videoforum organizzato dal CNDCEC (risposta 2.14): partendo dal presupposto che "esonero" non equivale a "divieto", le associazioni possono:

- usufruire dell'esonero fino ai 65.000 euro e oltre questa ci-



fra far emettere fattura elettronica al cliente,

- usufruire dell'esonero fino ai 65.000 euro e oltre questa cifra emettere direttamente fattura elettronica,
- non usufruire della normativa specifica ed emettere fattura elettronica a prescindere dalla soglia di fatturato.

2. Rette scolastiche quasi sempre senza fattura. Oltre agli esoneri di carattere soggettivo, in alcuni casi sono le operazioni a non richiedere la fattura elettronica; si tratta:

- delle operazioni effettuate con soggetti esteri senza stabile organizzazione in Italia,
- delle operazioni esenti da IVA per le quali sia esercitata l'opzione di cui all'articolo 36-bis del D.P.R. 633/1972 (decreto IVA) che dispensa dall'obbligo di fatturare le operazioni, a meno che sia il cliente a richiederlo; solo in questo caso occorre emettere la fattura che, da quest'anno, deve essere elettronica.

Questa ipotesi di esonero, che l'Agenzia delle entrate ha confermato («se c'è dispensa per la fatturazione, allora non c'è obbligo di fattura elettronica», risposta n. 2.25 nel Videoforum del CNDCEC) interessa in particolare gli enti che gestiscono le scuole in quanto è proprio il caso delle rette scolastiche che sono esenti ai sensi dell'articolo 10 n. 20 del decreto IVA.

3. Per le prestazioni sanitarie e assistenziali divieto di fattura elettronica. Oltre agli esoneri di carattere soggettivo e oggettivo, limitatamente al periodo d'imposta 2019, è previsto anche il divieto di emettere la fattura elettronica per i soggetti operanti in ambito sanitario e assistenziale che sono tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria (Sistema TS) per l'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, divieto che opera anche nel caso in cui non effettuino l'invio per esplicita richiesta del cliente (cfr. L. 145/2018, art. 1, c. 53). Il divieto riguarda oltre i medici, le farmacie,

le ASL, anche ospedali, ambulatori, e strutture sanitarie e assistenziali gestite dagli enti non profit.

4. Il bollo sulle fatture elettroniche. Una caratteristica della fattura elettronica è la sua immaterialità; ne consegue che, quando dovuta, anche la "marca da bollo" sia immateriale, virtuale. A proposito dell'obbligo di applicare la marca da bollo nelle fatture, ricordiamo che la regola generale prevede che la fattura ne sia esente a condizione che sia soggetta ad IVA; al contrario è soggetta ad imposta di bollo nella misura di 2 euro nei casi in cui ricorrono due condizioni: riguardi un'operazione esclusa, esente (come le rette scolastiche) o fuori campo IVA ed il suo importo sia superiore ad euro 77,47 (cfr. D.P.R. 642/1972, Tariffa A, Parte Prima, art. 13).

Tale regola non cambia per la fattura elettronica; quello che cambia è, ovviamente, la modalità di pagamento che, nel caso delle fatture elettroniche, è di tipo virtuale.

Evidenziamo che resta perfettamente valida l'esenzione dal bollo già prevista per le onlus, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale (cfr. art. 82, c. 5 e art. 104, c. 1, D.Lgs. 117/2017) e quella introdotta dalla Legge di Bilancio per le federazioni sportive, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI (cfr. L. 145/2018, art. 1, c. 646).

Le fatture elettroniche per le quali è obbligatorio l'assolvimento dell'imposta di bollo devono riportare specifica annotazione "Assolvimento virtuale dell'imposta di bollo ai sensi del D.M. 17.6.2014".

continua a pagina 3

segue dalla prima pagina

Nonostante tale ambiguità questa definizione del modo in cui le attività vengono svolte è già stata utilizzata due volte dal legislatore: prima per perimetrare l'esenzione Imu, poi per identificare i nuovi Enti di Terzo Settore (ETS) "non commerciali" e, da domani, sarà usata anche per individuare gli enti che meriteranno la futura agevolazione Ires (o la diversa agevolazione che ne prenderà il posto). Purtroppo, per identificare le modalità non commerciali sono stati adottati criteri diversi e, a questo punto, non è difficile prevedere incertezze e difficoltà applicative con i conseguenti contenzioni tributari.

La seconda criticità è data dalla limitazione delle future agevolazioni alle sole «attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà». Questa previsione comporta almeno due problemi in quanto esclude dall'agevolazione:

- quei redditi che, pur non provenendo dalle "attività" meritevoli, finanziano tali servizi rendendone possibile lo svolgimento oppure permettendo di applicare rette più contenute,
- quei soggetti che svolgono attività che non possono produrre alcun reddito - o perché, come nel caso degli enti di beneficenza, erogano servizi gratuitamente (ad esempio la gestione di una mensa per poveri) o, perché, come nel caso degli enti ecclesiastici, si tratta delle attività di religione o culto (cul-

Tassa sulla bontà

to, cura delle anime, educazione cristiana, missione, formazione del clero e dei religiosi) che, ope legis (cfr. art. 7, c. 2, L. 222/1985) non generano alcun reddito - e, dunque, non avrebbero alcun beneficio da un'agevolazione fosse applicabile solo ai redditi prodotti da tali attività istituzionali.

La soluzione adottata con l'emendamento votato dalle due Commissioni appare, dunque, ambigua perché:

- "ripristina" l'aliquota dimezzata, ma solo temporaneamente,
- in prospettiva, ne riduce l'ambito di applicazione limitandolo ad enti ancora da definire, non necessariamente coincidenti con quelli oggi indicati dall'articolo 6 del D.P.R. 601/1973,
- comunque sarebbe applicabile solo al reddito di alcune attività e non a quello complessivo dei soggetti.

In altre parole, la nuova agevolazione (fino a ieri costituita dalla riduzione al 50% dell'aliquota ordinaria Ires), non si applicherebbe al reddito complessivo del soggetto (dato dalla somma algebrica dei redditi fondiari, di capitale, d'impresa, diversi) ma solo ai redditi prodotti dalle attività agevolate: per es. sarebbe tassato al 50% il reddito dell'attività scolastica e con l'aliquota piena quelli prodotti dal

patrimonio (redditi fondiari) o quelli da plusvalenza (redditi diversi) pur se utilizzati per finanziare l'attività scolastica.

Purtroppo, una recente Risposta dell'Agenzia delle Entrate (n. 152 del 28 gennaio 2019) fa propria questa impostazione già per l'agevolazione come contenuta nell'articolo 6 del D.P.R. 601/1973, escludendo che i redditi fondiari di una fondazione, che ha come scopo erogare borse di studio (finanziate con tali risorse), possano beneficiare dell'aliquota dimezzata.

Non è azzardato concludere che tale interpretazione della lettera della norma comporti, in pratica, la quasi sua totale abrogazione.

Quindi, oltre a ripristinare la norma nella forma esistente prima della sua abrogazione, sarebbe opportuno ripristinare anche un'interpretazione coerente con lo spirito dell'agevolazione - che è ben indicato dalla rubrica del Titolo I in cui la norma era inserita ("Agevolazioni di carattere soggettivo") - ed era stato autorevolmente ribadito dalla Corte Costituzionale nella Sentenza n. 526 del 17 dicembre 1987, nella quale si afferma, a proposito dell'articolo 6, che «la riduzione del tributo, concerne l'imposta sul reddito delle persone giuridiche considerata nella sua unitarietà, anziché nelle sue componenti, ed è quindi riferita al reddito complessivo del soggetto tassato».

Patrizia Clementi e Lorenzo Simonelli

© RIPRODUZIONE RISERVATA