

Camera dei Deputati

Commissione Affari Sociali

**Audizione in merito al disegno di legge
“Delega al Governo per la riforma del Terzo
settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del
Servizio civile universale”**

Roma, 18 novembre 2014

Oggetto: **Disegno di legge concernente delega al Governo per la riforma Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale (atto Camera dei Deputati n. 2617).**

In relazione al disegno di legge in oggetto, finalizzato al riordino ed alla revisione organica della disciplina degli enti privati del Terzo settore, la Federazione Italiana Pubblici Esercizi – FIPE, aderente a Confcommercio-Imprese per l'Italia, associazione rappresentativa di oltre 300.000 imprese (bar, ristoranti, discoteche, stabilimenti balneari, ecc.) operanti nel settore della ristorazione e dell'intrattenimento, nell'interesse degli imprenditori rappresentati si premura esporre quanto segue.

Preliminarmente, la scrivente Federazione richiama in materia le considerazioni rappresentate e le proposte formulate con nota del 10 giugno c.a., in ordine alle agevolazioni di natura tributaria riservate al mondo del non profit nell'esercizio di attività squisitamente commerciali. Nota inviata in risposta alla richiesta avanzata dal Governo ai soggetti interessati di far conoscere le proprie opinioni sulle predisposte linee guida finalizzate alla riforma del Terzo settore, il cui primo obiettivo è stato individuato nella necessità di “definire i confini e separare il grano dal loglio“ nella considerazione che “in questo ambito agiscono soggetti non sempre trasparenti dato che talvolta usufruiscono di benefici o attuano forme di concorrenza utilizzando spregiudicatamente la forma associativa per aggirare obblighi di legge”. Nota che qui si allega ed il cui contenuto si dà per integralmente riportato.

Tanto premesso, appare utile osservare che il suindicato schema di provvedimento per la riforma del terzo settore prevede il conferimento di delega al Governo per l'adozione di appositi decreti legislativi “**nel rispetto ed in coerenza con la normativa dell'Unione europea**” ed in conformità ai principi e criteri direttivi a tal proposito dettati (art. 1, comma 2).

Tra questi, sotto il profilo squisitamente fiscale:

- è indicato il riordino della disciplina tributaria applicabile agli enti e attività del Terzo settore, anche mediante la redazione di apposito testo unico (art. 1, comma 2, lett. b));
- è posto l'obbligo di definire criteri e vincoli di strumentalità dell'attività d'impresa eventualmente esercitata dall'ente rispetto alla realizzazione degli scopi istituzionali e l'introduzione di un regime di contabilità separata atto a distinguere la gestione istituzionale da quella imprenditoriale (art. 2, comma 1, lettera h)).

Quanto in particolare, alle misure fiscali agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore, il disegno di legge in esame prevede, poi, che i detti decreti devono procedere anche al riordino della disciplina tributaria e delle diverse forme di fiscalità di vantaggio, “**nel rispetto della normativa dell'Unione europea**” (art. 6, comma 1).

I principi e criteri direttivi a tal proposito enunciati dispongono, tra l'altro:

- la formulazione di una definizione di ente non commerciale ai fini fiscali connessa alle finalità dall'ente perseguite e l'introduzione di un regime di tassazione agevolativo che tenga conto delle finalità stesse (lett. a));
- la razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati in favore degli enti anzidetti (lett. e)).

In relazione alle sopra riportate disposizioni, miranti principalmente alla proposizione di forme di fiscalità di vantaggio in favore degli enti privati del Terzo settore, questa Federazione dubita che il semplice richiamo, anche se ripetuto, al rispetto dei principi dell'Unione europea in materia di enti non commerciali sia idoneo ad escludere che nei provvedimenti attuativi possano essere inserite norme che presentino motivi di criticità in riferimento ai principi stessi, tali da far qualificare la misura adottata come aiuto di Stato e, quindi, dare luogo ad una procedura d'infrazione.

Sarebbe, pertanto, auspicabile che già nella legge delega in trattazione, in uno al detto rinvio e sulla base dei principi comunitari predetti:

- venissero individuati i requisiti rilevanti per qualificare lo svolgimento delle attività istituzionali con modalità non commerciali (es. gratuità delle prestazioni rese ovvero dietro versamento di corrispettivi simbolici, ecc.);
- si dichiarasse che devono essere ricomprese nella gestione imprenditoriale dell'ente tutte le attività non riconducibili all'attività istituzionale;
- la disciplina fiscale e le altre misure di vantaggio economico riconosciute in favore degli enti del Terzo settore venissero dichiarate riferibili esclusivamente alle attività ricomprese nell'ambito istituzionale;
- si affermasse che le attività economiche svolte, anche parzialmente, dall'ente, sono soggette a tassazione e agli adempimenti formali propri delle attività imprenditoriali, dovendosi classificare, ai termini della normativa comunitaria, impresa l'ente medesimo, nella misura in cui detta attività esercita.

Con ossequio.

IL PRESIDENTE
Lino Enrico Stoppani



terzosettorelavoltabuona@lavoro.gov.it

Oggetto: linee guida per una riforma del Terzo Settore. Considerazioni della Federazione Italiana Pubblici Esercizi – Fipe.

La Federazione Italiana Pubblici Esercizi – Fipe, aderente a Confcommercio, associazione rappresentativa di oltre 300.000 imprese (bar, ristoranti, discoteche, stabilimenti balneari, ecc.) operanti nel settore della ristorazione e dell'intrattenimento, si premura esporre quanto segue in ordine alla richiesta avanzata dal Governo ai soggetti interessati di far conoscere le proprie opinioni sulle predisposte linee guida finalizzate ad una radicale riforma del Terzo Settore.

La scrivente Federazione manifesta, preliminarmente, il proprio plauso per l'iniziativa intrapresa, considerandola una prima risposta ufficiale alle denunce in più occasioni formulate sull'utilizzo indiscriminato, specie da parte di pseudo enti associativi, dei meccanismi di agevolazioni fiscali esistenti, al solo scopo di svolgere attività economiche in diretta e illecita concorrenza, soprattutto nel comparto delle attività di somministrazione di alimenti e bevande e dell'intrattenimento.

Ciò premesso, appare utile sottolineare che, sotto il profilo fiscale, le dette attività di somministrazione svolte nei pubblici esercizi sono soggette alle imposte sul reddito sulla base dei criteri dettati per la determinazione del reddito d'impresa; sono, inoltre, sottoposte all'IVA e all'imposta regionale sulle attività produttive – IRAP nei modi normali, nonché tenute all'osservanza di adempimenti amministrativo-contabili e documentali particolarmente onerosi.

Le medesime attività di somministrazione, quando svolte, peraltro con modalità autenticamente commerciali, da associazioni e circoli che, affiliandosi a uno degli enti associativi considerati dall'art. 148, comma 3, del TUIR, hanno conseguito la qualifica di ente non commerciale, sono ammesse a godere delle agevolazioni di natura tributaria riservate al mondo del non profit, in relazione alla tipologia dell'ente affiliante, godendo così, della decommercializzazione e, quindi, della totale detassazione per dette attività, ovvero scontando una pretesa impositiva significativamente ridotta e fruendo di semplificazioni amministrativo-contabili di tutto rilievo.

Con particolare riferimento all'attività di somministrazione di alimenti e bevande, la disciplina fiscale degli enti non commerciali è, nel dettaglio, esposta nell'appunto che si allega.

Qui occorre evidenziare che le somministrazioni predette non si considerano commerciali (e sono, pertanto, escluse dall'imposizione sul reddito e dal campo di applicazione dell'IVA) se rese dalle associazioni di promozione sociale nei bar ed esercizi similari presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale – e, pertanto, anche presso i circoli affiliati, essendo considerati sede locale dell'associazione affiliante – ed effettuate nei confronti di iscritti e soci.

Le ripetute somministrazioni sono, altresì, escluse dall'assoggettamento all'IVA allorché effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dei partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali.

Esclusioni, entrambe, che stanno, peraltro, costituendo punto di controversia nella procedura d'infrazione n. 2008/2010 instaurata nei confronti dell'Italia dalla Commissione Europea.

Per tutti gli altri enti di tipo associativo destinatari delle agevolazioni in rassegna, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, anche se effettuata in bar interni alla sede dell'associazione e svolta nei confronti dei propri associati, è considerata, invece, ai fini fiscali, comunque di natura commerciale (in tal senso ha fornito anche chiarimenti l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 124/E – 1998, al paragrafo 5.2.2).

Riguardo all'attività d'intrattenimento va ricordato che, se gestita da operatori economici, è sottoposta a differente trattamento tributario a seconda che, nel corso dell'evento, venga eseguita musica dal vivo, ovvero registrata.

In particolare:

- nel caso in cui l'esecuzione di musica dal vivo risulti pari o superiore al 50 per cento dell'orario di apertura al pubblico dell'esercizio, l'attività è definita fiscalmente di spettacolo ed i corrispettivi conseguiti sono sottoposti ad IVA secondo i criteri ordinari, con l'aliquota del 22% (tabella C annessa al DPR n. 633 del 1972, art. 74 - quater);
- ove venga diffusa musica registrata, oppure quando l'esecuzione della musica dal vivo risulti di durata inferiore al 50 per cento dell'orario di apertura al pubblico dell'esercizio, l'attività, ai fini fiscali, è considerata d'intrattenimento e i corrispettivi conseguiti sono sottoposti, oltre che all'IVA del 22%, anche all'imposta sugli intrattenimenti di cui al DPR 26 ottobre 1972, n. 640, e successive modificazioni, con l'aliquota del 16%. Trattasi, in tutta evidenza, di applicazione di due tributi sulla medesima cifra d'affari per la stessa attività economica, ipotesi, questa, peraltro, in netto contrasto con la disposizione dell'art. 33 della VI Direttiva CEE n. 388 del 17 maggio 1977, trasfusa oggi nell'art. 401 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006.

Qualora, invece, l'attività di intrattenimento venga esercitata da sodalizi riconducibili tra gli enti non commerciali di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR nei confronti dei propri soci, associati e partecipanti, anche ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti sono dettate particolari norme di favore.

Le quote sociali, invero, sono sottoposte al tributo solo per la parte ascrivibile all'attività di intrattenimento e sono totalmente escluse da imposizione se corrisposte ad associazioni di promozione sociale (art. 21, l. n. 383/2000).

Sono, invece, soggetti all'imposta sugli intrattenimenti i corrispettivi specifici introitati in occasione di singoli intrattenimenti, sempreché non fatti artificialmente comparire come quote associative.

Tali quote e corrispettivi sono comunque esclusi dal campo di applicazione dell'IVA.

A questo punto è d'obbligo porre, peraltro, in evidenza, la ridotta pretesa impositiva in ordine all'attività commerciale svolta dagli enti associativi destinatari delle disposizioni recate dalla legge n. 398/1991 (associazioni sportive dilettantistiche, società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, associazioni senza fini di lucro, associazioni pro loco, ecc.).

Detti enti, invero:

- determinano il reddito imponibile IRES applicando ai proventi conseguiti nell'anno, previa esclusione di quelli riferibili alle attività decommercializzate, il coefficiente di redditività del 3 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali (presumendo, quindi proventi per 200.000 euro e plusvalenze per 2.000 euro il reddito imponibile IRES risulterebbe pari a 8.000 euro e l'imposta dovuta in 2.200 euro);
- liquidano l'IVA a debito applicando all'IVA incassata sui corrispettivi anzidetti un abbattimento, a titolo di deduzione forfetizzata, del 50 per cento, ovvero di un decimo o di un terzo, se trattasi, rispettivamente, di corrispettivi per sponsorizzazioni oppure da cessione o concessione di diritti di ripresa TV o di trasmissione radiofonica;
- individuano la base imponibile IRAP aggiungendo all'ammontare del reddito IRES, come sopra determinato forfetariamente, le retribuzioni per prestazioni lavorative;
- godono di adempimenti amministrativo-contabili particolarmente ridotti;
- sono esclusi dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi tramite scontrino o ricevuta fiscale.

Trattasi, in tutta evidenza, di un regime agevolativo di particolare favore, tale da sollecitare soggetti sempre più numerosi ad inserirsi fraudolentemente nel mondo del non profit con l'intento di perseguire facili guadagni, in violazione dei vincoli statuari stabiliti dalla legge a legittimazione dell'acquisizione della qualifica di ente non commerciale ed in dispregio del sistema dei controlli, ponendosi, in tal modo, in diretta, sleale concorrenza con gli operatori del mercato.

In considerazione di quanto sin qui rappresentato e con riferimento alle indicazioni di cui alle linee guida in oggetto, la FIPE, in linea generale auspica una rivisitazione delle norme in materia, volta a meglio individuare i requisiti sostanziali degli enti non profit, specie in ordine alla disciplina del rapporto associativo e delle modalità associative; a porre delimitazioni all'attività commerciale da tali enti svolta, unitamente ad un concreto, notevole ridimensionamento delle agevolazioni fiscali loro riconosciute, o, meglio ancora, una totale abolizione delle stesse, in quanto configuranti "AIUTO DI STATO", non ammesso dall'Unione Europea.

Il tutto non disgiunto da un sostanziale potenziamento al sistema dei controlli, anche ai fini del conseguimento degli obiettivi considerati in sede di emanazione della disposizione di cui all'art. 8, comma 22, del d.l n. 16/2012 volta ad agevolare l'accesso dei verificatori tributari nei locali utilizzati dagli enti non commerciali ammessi a godere dei benefici che qui occupano.

Quanto, in particolare, alla somministrazione di alimenti e bevande, la scrivente Federazione propone che, ove l'attività risulti gestita in strutture aventi oggettivamente la connotazione propria di bar o di ristorante, anche se collocate presso la sede in cui viene svolta l'attività istituzionale del sodalizio, essa venga esclusa dalla disciplina tributaria degli enti non commerciali e sottoposta ad imposizione secondo i criteri propri di un'attività imprenditoriale. Ciò non potendosi ravvisare nella descritta fattispecie una gestione di attività con modalità non

commerciali, secondo la definizione datane con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 19 novembre 2012, n. 200, integralmente riportata nell'appunto allegato.

Nel caso in cui non ricorra la situazione appena evidenziata, nel quadro dell'armonizzazione del regime delle agevolazioni fiscali riconosciute alle associazioni di promozione sociale rispetto a quello di altre categorie di enti non profit, di cui al n. 3 delle linee guida qui considerate, la FIPE propone che sia dichiarata di natura commerciale l'attività di somministrazione di alimenti e bevande, anche quando svolta dalle associazioni predette.

Questa Federazione propone, altresì, che nei riguardi dell'attività commerciale svolta dagli enti non commerciali venga cancellato l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante scontrini o ricevute fiscali.

La FIPE manifesta fin d'ora la propria disponibilità a partecipare ad un eventuale tavolo di lavoro, per un più approfondito e dettagliato esame delle problematiche connesse alle attività svolte dagli enti non commerciali nel settore della ristorazione e dell'intrattenimento.

Grata per l'attenzione accordata, la scrivente ringrazia e porge distinti saluti.

Roma, 10 giugno 2014

Allegato 1

La disciplina tributaria delle somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e nei circoli e strutture similari

Le attività di somministrazione di alimenti e bevande nei pubblici esercizi sono, come noto, soggette alle imposte sui redditi sulla base dei criteri dettati per la determinazione del reddito d'impresa e secondo le normali aliquote di tributo previste; sono inoltre sottoposte all'IVA con la vigente aliquota del 10 per cento e all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) nei modi ordinari, nonché tenute all'osservanza di adempimenti amministrativo-contabili e documentali particolarmente onerosi.

In parallelo, nel settore della ristorazione stanno operando, ormai da tempo, sempre più numerosi e particolarmente attivi, circoli e strutture similari che, pur svolgendo in concreto attività autenticamente commerciale, assumono fittiziamente la qualifica di enti non commerciali al solo scopo di godere delle agevolazioni di natura tributaria riservate al mondo del non profit, in riconoscimento dell'attività svolta dai soggetti ivi operanti, senza finalità di lucro, per il perseguimento di utilità sociali nel campo della cultura, della promozione sociale, dello sport, dell'assistenza e della beneficenza.

In riferimento a quanto sopra, è importante preliminarmente osservare che le disposizioni tributarie individuano gli enti non commerciali negli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, assoggettandoli all'imposta sul reddito delle società - IRES (art. 73, comma 1, lett. c), del Testo unico delle imposte sui redditi approvato con il DPR 22 dicembre 1986, n. 917 - TUIR).

Ai sensi della detta norma, elemento distintivo di tali enti è, quindi, quello di non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito di impresa, come individuato dall'art. 55 del TUIR.

Oggetto esclusivo o principale dell'attività determinato in base alla legge, ovvero all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata e, in mancanza di detti atti, determinato in base all'attività effettivamente esercitata. Oggetto principale individuabile nell'attività essenziale per

realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati negli atti appena detti e che, se di natura non commerciale, consente di annoverare l'ente "fra quelli non commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto e, conseguentemente, essere rispettivamente assoggettato alla disciplina recata dal titolo II, capo III, del TUIR e dall'art. 4 del DPR n. 633 del 1972 nonché alla disciplina contabile prevista per tale categoria di enti" (circ. n. 124/E del 12 maggio 1998).

Individuato nei termini sopra descritti l'ente non commerciale, occorre tuttavia precisare che le previsioni statutarie che ne determinano la sua qualificazione assumono principalmente rilievo all'atto della sua costituzione; nella vita dell'ente, come si vedrà in seguito trattando della perdita della qualifica di ente non commerciale, ciò che assume esclusiva valenza è invece la prevalenza dell'attività, commerciale o non, effettivamente svolta.

Il TUIR, agli articoli da 143 a 147, definisce la determinazione del reddito degli enti non commerciali; all'art. 148 reca la disciplina degli enti associativi – intesi quali sodalizi formati da più persone per il raggiungimento di un determinato scopo (culturale, assistenziale, sportivo, ecc.), per i quali il patrimonio assume funzione strumentale al raggiungimento di uno scopo – e all'art. 149 stabilisce la perdita della qualifica di ente non commerciale.

In particolare:

- l'art. 143 dispone che il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato dai redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ad esclusione di quelli esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva. Nei confronti di tali enti, quindi, il reddito complessivo è determinato sulla base delle dette singole categorie reddituali, come avviene per le persone fisiche e non già dell'unica categoria del reddito di impresa, come stabilito per le società e gli enti commerciali. La norma, per i detti enti, dispone, altresì, la decommercializzazione (e, quindi, la non rilevanza fiscale) delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del c.c. (prestazioni didattiche, sanitarie e terapeutiche) rese in conformità alle finalità istituzionali, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione e stabilisce, inoltre, la non concorrenza alla formazione del reddito dei fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o servizi ai sovventori, in

concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, ecc.. Attività, queste ultime, escluse anche dall'IVA ed esenti da ogni altro tributo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D.lgs. n. 460/1997;

- l'art. 144 detta criteri per la determinazione dei redditi degli enti non commerciali e fa loro obbligo di tenere una contabilità separata per l'attività commerciale esercitata, precisando che le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi;
- l'art. 145 prevede un regime forfetario opzionale per la determinazione del reddito d'impresa, generalizzato a tutti gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata di cui all'art. 18 del DPR n. 600/1973; regime determinato applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività, differenziato per tipo di attività (attività di prestazioni di servizi e altre attività) e per scaglioni di ricavi e aggiungendo al reddito come sopra ottenuto l'ammontare delle plusvalenze patrimoniali, delle sopravvenienze attive, dei dividendi ed interessi e dei proventi immobiliari. Viene, peraltro, fatto salvo il particolare regime forfetario di determinazione del reddito previsto per le associazioni sportive dilettantistiche, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco, dalla legge n. 398/1991, di cui si dirà appresso;
- l'art. 146 individua gli oneri deducibili dal reddito complessivo;
- l'art. 147 concerne la detrazione dall'imposta lorda del 19 per cento di determinati oneri.

L'art. 148 del TUIR reca uno speciale regime tributario di favore per gli enti non commerciali di tipo associativo, intesi come una specie del più ampio genere degli enti non commerciali, regime riferibile alle sole attività rese all'interno della vita associativa e sempreché vengano rispettate le condizioni a tal riguardo poste dalla legge. Resta, pertanto, di regola, esclusa dai benefici previsti dalla norma in rassegna l'attività cosiddetta "esterna", resa dagli enti associativi nei confronti dei terzi.

In parallelo all'art. 148 del TUIR, le disposizioni dell'art. 4 del DPR n. 633 del 1972 sono volte ad "escludere dal campo di applicazione dell'IVA le stesse attività non soggette ad imposizione sui redditi (circolare n. 124/E del 1998 citata). E' utile, tuttavia, rilevare

che non sussiste un perfetto allineamento tra le due norme appena richiamate.

In materia di imposizione sui redditi, agli enti associativi, in quanto ricompresi tra gli enti non commerciali, trovano applicazione le norme di cui agli articoli da 143 a 147 del TUIR precedentemente illustrate.

Inoltre, la disciplina generale degli enti associativi dettata dal ripetuto art. 148:

- esclude dall'ambito della commercialità l'attività svolta, in conformità alle finalità istituzionali e in assenza di una specifica corrispettività, nei confronti degli associati o partecipanti e riconosce l'intassabilità delle somme versate dagli stessi a titolo di quote o contributi associativi (comma 1);
- conferma la natura commerciale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote complementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto (comma 2).

Il medesimo art. 148 del TUIR detta, poi, un regime ancor più agevolativo per particolari tipologie cosiddette "privilegiate". Invero, in deroga alla considerata regola di cui al comma 2, la norma dispone che per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona non si considerano commerciali (e sono pertanto escluse da tassazione) le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali (comma 3).

Occorre precisare, peraltro, che per tutti gli enti associativi, inclusi quelli indicati al comma 3, alcune cessioni e prestazioni, anche se rese agli associati, sono in ogni caso considerate commerciali e, tra queste, sono espressamente indicate le somministrazioni di pasti e la gestione di spacci e mense aziendali (comma 4).

Tuttavia, per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, le somministrazioni di alimenti e bevande. Ciò a condizione che:

- l'attività sia effettuata da bar ed esercizi similari presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale e nei confronti degli iscritti, associati e loro familiari conviventi, o partecipanti, anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;
- si tratti di attività strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (comma 5).

Le dette somministrazioni di alimenti e bevande non sono, pertanto, sottoposte all'imposizione sul reddito e sono, altresì, escluse dal campo di applicazione dell'IVA, in virtù di analoga previsione contenuta nell'art. 4, sesto comma, del DPR n. 633/1972.

Altra esclusione di rilievo dal campo di applicazione dell'IVA è quella concernente le cessioni di beni e le prestazioni di servizi - e, quindi, incluse anche le somministrazioni di alimenti e bevande - effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dei partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali (art. 4, quinto comma DPR n. 633/1972). Esclusione questa, che, unitamente a quella relativa alla somministrazione di alimenti e bevande effettuate presso le sedi delle associazioni di promozione sociale precedentemente considerate, sta costituendo punto di controversia nella procedura d'infrazione n. 2008/2010 instaurata nei confronti dell'Italia della Commissione Europea.

Giova, infine, precisare che per tutti gli altri enti di tipo associativo l'attività di somministrazione di alimenti e bevande è da considerare commerciale, anche se effettuata in bar interni alla sede dell'associazione e svolta nei confronti dei propri associati (citata circolare n. 124/E-1998, par 5.2.2).

L'applicabilità del regime di favore sin qui descritto nei confronti della associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di promozione extra-scolastica della persona è subordinata alla condizione che le associazioni destinatarie abbiano redatto l'atto

costitutivo o lo statuto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata e che tali atti siano conformi alle clausole dettate dal comma 8 dell'art. 148 del TUIR e dal comma 7 dell'art. 4 del DPR n. 633/1972 sull'IVA, dirette a garantire la non lucratività dell'associazione e ad evitare fenomeni elusivi.

Tali vincoli statutari tendono ad assicurare:

- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, salvo diverso disposto di legge;
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità e salvo diverso disposto di legge;
- la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati il diritto di voto;
- l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario;
- l'eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci, associati e partecipanti, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci e dei rendiconti;
- l'intrasmissibilità della quota o contributo associativo, ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutazione della stessa.

Va osservato che i suddescritti vincoli statutari non riguardano gli enti associativi che, pur beneficiando della non imponibilità delle quote associative di cui al comma 1 dell'art 148 del TUIR, non si avvalgono del regime agevolativo recato dai successivi commi 3,5,6 e 7.

L'art. 149 del TUIR stabilisce che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. Con ciò precisando che la detta qualifica, rilevabile dall'atto costitutivo o dallo statuto, deve essere in concreto verificata prendendo in esame l'attività effettivamente svolta.

A tal proposito la norma indica i parametri ritenuti indici di commercialità nella prevalenza:

- delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;

- dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendosi per tali i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative.

Tuttavia, il superamento di uno o più parametri predetti non comporta automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale. Sul punto, invero, la più volte richiamata circolare n. 124/E del 1998 precisa che per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica si rende necessario un giudizio complesso, "che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia effettivamente svolto per l'intero periodo d'imposta prevalentemente attività commerciale".

Va osservato, altresì, che le attività decommercializzate di cui agli articoli 143 e 148 del TUIR non devono essere computate ai fini dei parametri, in quanto, per espressa previsione di legge, non danno luogo a reddito d'impresa.

E' utile, infine, sottolineare che le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale:

- non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili e alle associazioni sportive dilettantistiche (art. 149, ultimo comma TUIR);
- si applicano anche ai fini IVA (art. 4, ultimo comma, DPR n. 633/1972).

Gli obblighi contabili degli enti non commerciali previsti dalle disposizioni tributarie in riferimento all'attività commerciale da essi esercitata sono:

- il regime ordinario al quale sono obbligati gli enti il cui volume d'affari conseguito in un intero anno ha superato i limiti di 400.000 euro se riferito a prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro se concernente altre attività;
- il regime semplificato di cui all'art. 18 de DPR n. 600 del 1973, riservato agli enti che non hanno superato i predetti limiti di volume d'affari e non hanno optato per il regime di contabilità ordinaria;

- il regime di cui all'art. 3, comma 166, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, riservato agli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito di cui all'art. 145 del TUIR;
- il regime agevolato di cui alla legge n. 398/1991, applicabile dalle associazioni sportive dilettantistiche e dagli altri enti associativi dalla norma contemplati che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito ricavi non superiori a 250.000 euro.

La menzionata legge 16 dicembre 1991 n. 398, ha introdotto, per le associazioni sportive dilettantistiche, un regime fiscale agevolativo opzionale di determinazione forfetario dell'IRES e dell'IVA particolarmente di favore, consentendo riduzioni di tutto rilievo sia dell'onere tributario che degli adempimenti di natura amministrativo-contabile.

Esteso ad altri soggetti con l'art. 9-bis della legge 6 febbraio 1992, n. 66 e con l'art. 2, comma 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350, come modificato dall'art. 1, comma 114, della legge 30 dicembre 2004, n. 331, tale regime è stato, poi, oggetto di sostanziali modificazioni recate:

- dall'art. 9 del DPR 30 dicembre 1999, n. 544;
- dall'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289;
- dall'art. 4, commi 6-bis e 6-ter, del d.l. 22 marzo 2004, n. 72, convertito dalla legge 28 maggio 2004, n. 128;
- dall'art. 7 del d.l. 28 maggio 2004, n. 136, convertito dalla legge 27 luglio 2004, n. 186.

In virtù delle richiamate norme, i soggetti interessati alla disciplina fiscale della legge n. 398/1991 sono:

- le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI;
- le associazioni senza fini di lucro, riconosciute e non ai fini civilistici, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali e le associazioni pro loco;
- le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro.

Restano esclusi dal ripetuto regime tutti i soggetti non rientranti nelle categorie sopra elencate. In particolare, l'esclusione delle

fondazioni e dei comitati è confermata dalla risoluzione ministeriale n. 71/E del 21 aprile 1997.

Come detto, i soggetti interessati per essere ammessi al regime agevolato, nel periodo d'imposta precedente, devono aver conseguito, dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 250.000 euro.

Ai fini della individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali si tiene conto del criterio di cassa. Si tiene, tuttavia, conto del criterio di fatturazione a fronte di emissione di fattura.

Nel predetto importo trovano collocazione:

- i ricavi e proventi di cui all'art. 85 del TUIR
- le sopravvenienze attive ex art. 88 del TUIR

Non vanno invece computati:

- le plusvalenze di cui all'art. 86 del TUIR;
- i corrispettivi delle cessioni di beni patrimoniali;
- i proventi comunque esclusi dall'area della commercialità che hanno formato oggetto di trattazione in riferimento agli enti non commerciali;
- le indennità di preparazione e formazione degli atleti e i corrispettivi per la cessione dei diritti della loro utilizzazione.

I detti soggetti devono altresì optare per l'adozione del regime agevolativo, secondo i criteri al riguardo stabiliti dal DPR 10 novembre 1997, numero 442, dandone anche comunicazione alla SIAE.

L'esercitata opzione esonera i soggetti di cui trattasi dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritte dagli articoli 14,15,16,18 e 20 del DPR n. 600/1973.

Per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, tali soggetti, ai fini IVA, sono, inoltre, esonerati dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni e concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie; sono altresì esonerati dagli obblighi di registrazione e dichiarazione (art.74, sesto comma, DPR n. 633/1972).

Le fatture emesse e le fatture d'acquisto devono essere numerate progressivamente per anno solare e conservate a norma dell'art. 39 del DPR n°633/1972.

Devesi, peraltro, sottolineare, che le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche, dalle associazioni senza fini di lucro e dalle associazioni pro-loco che si avvalgono delle disposizioni della legge 398/1991 non sono soggette all'obbligo di certificazione fiscale, e quindi, al rilascio né di scontrini né di ricevute fiscali (art. 2 comma 1, lett. hh), DPR n. 696/1996).

I ripetuti soggetti, devono, poi, annotare, anche con unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo e con riferimento al mese precedente, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, opportunamente integrato, riportandovi anche, le plusvalenze patrimoniali e le operazioni comunitarie.

Il reddito imponibile ai fini IRES dei soggetti in esame è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento aggiungendo le plusvalenze patrimoniali. Sono esclusi dall'ammontare dei proventi da assoggettare al detto coefficiente di redditività quelli che, per espressa determinazione di legge, non concorrono alla formazione del reddito (proventi di cui all'art. 25, comma 2, lett. a e b), legge n. 133/1998, indennità di addestramento di formazione tecnica ex art. 6 legge n. 91/1981 e di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR).

L'IVA è dovuta applicando al tributo relativo alle operazioni imponibili la detrazione di cui all'art. 19 del DPR n. 633/1972 nella misura del 50 per cento. Tale detrazione è tuttavia applicabile nella misura di un decimo per le operazioni di sponsorizzazione e di un terzo per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

L'imposta è, poi versata trimestralmente, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento.

Gli enti non commerciali privati sono soggetti anche all'imposta regionale sulle attività produttive – IRAP di cui al D.lgs 15 dicembre 1997, n. 446, sia che svolgano esclusivamente attività istituzionale, sia attività mista (istituzionale e commerciale).

Nel primo caso la base imponibile IRAP è determinata secondo il cosiddetto metodo retributivo, che sottopone a tassazione il valore della produzione netta determinato in un importo pari all'ammontare:

- delle retribuzioni spettanti al personale dipendente;
- dei compensi per redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- dei compensi per l'esercizio di attività di lavoro autonomo occasionale

Per gli enti che svolgono anche attività commerciale la base imponibile del tributo è costituita dalla somma delle due basi imponibili:

- quella riferibile all'attività istituzionale, determinata come sopra;
- quelle riguardante l'attività commerciale, con esclusione delle attività decommercializzate, seguendo le regole di determinazione propria delle società commerciali e costituita dalla differenza tra:
 - a) la somma dei componenti positivi classificabili nelle voci del conto economico di cui alla lett. A), comma 1, dell'art. 2425 c.c.;
 - b) la somma dei componenti negativi classificabili nelle voci del conto economico di cui alla lett. B), del medesimo comma 1 dell'art. 2425 c.c., con esclusione delle voci B) 9; B) 10, lett. c); B) 10, lett. d); B) 12 e B) 13.

Gli enti non commerciali privati che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito di cui all'art. 145 del TUIR o alla legge n. 398/1991, ai sensi dell'art. 17, comma 2, del citato D.lgs n. 446/1991, possono determinare la base imponibile IRAP relativa all'attività commerciale aggiungendo, all'ammontare del reddito IRES determinato forfetariamente, quello:

- delle retribuzioni del personale dipendente;
- dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

La retribuzione e gli altri compensi erogati a soggetti impiegati anche in attività istituzionali vanno considerati, ai fini della detta base imponibile, solo per la quota riferibile all'attività commerciale.

Nel quadro dei benefici fiscali riconosciuto a favore degli enti non commerciali merita un cenno la non debenza dell'imposta municipale propria – IMU di cui all'art. 13 del d. l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni, relativa agli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività esistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive.

L'esenzione trova, però, applicazione soltanto se l'attività risulta svolta con modalità non commerciali, intendendosi per tali le modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di lucro che, conformemente ad diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione del principio di solidarietà e sussidiarietà" (Decreto 18 novembre 2012, n. 200 – Min. Economia e Finanze).

Nel caso in cui l'unità immobiliare abbia utilizzazione mista, l'esenzione è riferibile alla sola frazione di unità, identificabile mediante strumenti catastali, nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale.

Laddove, poi, non sia possibile procedere all'accatastamento separato della porzione dell'immobile nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, si è ammessi a godere dell'esenzione secondo le modalità ed i criteri di proporzionalità dettati dal citato decreto di natura regolamentare n. 200, emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze il 19 novembre 2012.

Per quanto qui in particolare interessa, è utile sottolineare che, ai fini del citato decreto, si intendono:

- per attività ricettive, le "attività che prevedono l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura nonché, relativamente alla ricettività sociale, quelle dirette a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali, ovvero svolte nei confronti di persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, escluse in ogni caso le attività svolte in strutture alberghiere e paralberghiere di cui all'articolo 9 del decreto legislativo 23 maggio 2011, n. 79".
- per attività ricreative: le "attività dirette all'animazione del tempo libero".