TERZO SETTORE:
LE DE-COMMERCIALIZZAZIONI NEL TUIR

01. NOZIONE

Il **D.Lgs 117/2017** Codice del Terzo Settore contiene le regolamentazioni per gli enti che potranno definirsi del Terzo Settore.

Ma tale scelta non è obbligata, gli **enti non profit** potranno o dovranno non aderire al RUNTS, con tale scelta **non vengono a scomparire** ma si applicheranno nei loro confronti le antecedenti regole del **Codice Civile** e, per quanto riguarda l'aspetto fiscale, del **Tuir**.

In questa scheda ci occupiamo delle **de-commercializzazioni** a favore di tali enti previste nel tuir

02. LE DE-COMMERCIALIZZAZIONI NEL TUIR

Vediamo ora le de-commercializzazioni (*e quindi le conseguenti detassazioni*) esistenti nel Tuir e che conserveranno efficacia solo per quegli Enti che **non si iscriveranno** nel RUNTS.

Una specifica, quando parliamo di de-commercializzazioni significa che un'attività de commercializzata non genera pretese impositive, da luogo a detassazioni o a riduzione della base imponibile.

Le attuali de-commercializzazioni sono di tre livelli:

1. **il primo livello** riguarda tutti gli enti no profit;
2. **il secondo livello** riguarda gli enti di tipo associativo;
3. **il terzo livello** riguarda solo gli enti sportivi.

Ricordiamo che quanto diremo, *con le eccezioni che via via spiegheremo*, riguarda le attuali provvidenze mentre dal 2020 gli enti che si iscriveranno al RUNTS applicheranno esclusivamente le norme fiscali contenute nel CTS che sostituiranno quelle del Tuir, mentre gli enti che non provvederanno a tale iscrizione continueranno ad applicare queste norme.

03. DE-COMMERCIALIZZAZIONI DI PRIMO LIVELLO

Ribadiamo, un'attività de-commercializzata è un'attività detassata. Riguardo a tali benefici di primo livello esse sono rivolte **agli ENC in genere**, e **non si applicano** a **ASD, SSD e**, ovviamente, ad **ETS**.

Primo beneficio: art. 143, comma 1 del Tuir

PRESTAZIONI DI SERVIZI

Per gli enti in genere non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi diverse da quelle prevista dall'art. 2195 CC purché siano:

- ➔ conformi alle finalità istituzionali;
- ➔ senza specifica organizzazione;
- ➔ con corrispettivi non eccedenti **i costi direttamente imputabili**.

Ricordiamo che l'art. 2195 riguarda gli imprenditori soggetti a registrazione nel registro delle imprese e quindi tutte le attività imprenditoriali che non possono prescindere da tale obbligo.

Riportiamo comunque **il testo dell'art. 2195** nel seguente occhiello:

> *Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:*
>
> *1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;*
> *2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;*
> *3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;*
> *4) un'attività bancaria o assicurativa;*
> *5) altre attività ausiliarie delle precedenti.*
>
> *Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attivita' indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.*

Facciamo un esempio:

Si pensi ad un'associazione culturale che ha come scopo quello di valorizzare la pittura degli impressionisti. La stessa organizza una serie di incontri dove si espongano immagini, si proiettino filmati, si facciano discussioni sulla materia. Per far questo affitta per un mese i locali adatti e **si fa pagare un biglietto d'ingresso**.

Prima domanda, l'attività è conforme alle finalità istituzionali? SI

Seconda domanda, vi è specifica organizzazione in materia? NO

Terza domanda, i costi sostenuti per quell'evento, costi che non sarebbero stati sostenuti senza quell'evento superano i proventi totali dei biglietti d'ingresso? Se SI quell'attività svolta **NON può dirsi commerciale**.

Nel caso contrario l'attività svolta ricade nell'esercizio commerciale con conseguente tassazione.

Ricordiamo che gli enti sono SEMPRE soggetti ad IRES e quindi dovranno compilare gli appositi quadri previsti dalla dichiarazione dei redditi per gli enti non commerciali,

Secondo beneficio: art. 143, comma 3, lettera a) del Tuir
art. 25, comma 2, lettera b) L. 133/1999

RACCOLTE PUBBLICHE DI FONDI

Le stesse sono detassate purché sussistano **quattro requisiti**:

1	ci riferisce a **raccolte pubbliche**, ovvero aperte a tutti, rivolte a massa indistinta di soggetti;
2	le raccolte devono essere **occasionali**, massimo 2 eventi all'anno ed i proventi complessivi non devono essere superiori a €51.645,69 (DM 10.11.1999);
3	possono svolgersi anche **mediante offerta di beni di modico valore o di servizi**, lo scambio deve quindi essere "*non equilibrato*", il bene o servizio ceduto o prestato a fronte della sovvenzione deve essere di valore inferiore;
4	tali raccolte devono svolgersi in **concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazioni**, si pensi alla vendita delle arance AIL o alla vendita in piazze organizzate dal WWF o da altri organismi ma anche a feste o ricorrenze di altro tipo.

Per queste raccolte pubbliche vige comunque l'obbligo di **apposito e separato rendiconto** (art. 20, comma 2, DPR 600/1973).

Con tali quattro requisiti rispettati i proventi sono comunque detassati.

Terzo beneficio: art. 143, comma 3, lettera b) del Tuir
CONTRIBUTI DA ENTI PUBBLICI
In ogni caso **non concorrono** alla formazione del reddito i contributi **a fondo perduto o con natura di corrispettivi** (soggetti ad Iva) corrisposti da Amministrazioni pubbliche per convenzioni atte allo svolgimento di attività sociali conformi al fine istituzionale degli enti.

04. DE-COMMERCIALIZZAZIONI DI SECONDO LIVELLO

Riguardo a tali benefici di secondo livello esse sono rivolte **agli ENC di tipo associativo**, e **non si applicano** agli ETS (a partire dal 1° gennaio 2020).

Gli **enti di tipo associativo** sono contemplati **nell'art. 148 del Tuir** e può dirsi che questo articolo costituisca **il cuore del no profit**.

Nei primi quattro commi **si assiste ad una specie di rimbalzo**:

comma 1:	le **quote associative**, corrisposte in conformità ai fini istituzionali (e in misura unica per tutti) sono sempre fuori dalla presunzione di commercialità, parimenti non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti sempre nel rispetto dei fini istituzionali
comma 2:	se il socio **paga un corrispettivo specifico** (per cessione di beni o prestazioni di servizi) è attività commerciale
comma 3:	**deroga** al comma 2, per le seguenti associazioni: 1. politiche, sindacali, di categoria, religiose; 2. sportive dilettantistiche; 3. culturali, assistenziali, di formazione extra-scolastica (**n.b.**: tali

	associazioni **scompaiono** con il nuovo CTS), 4. di promozione sociale (**scompare** con il nuovo CTS assorbito dalla normativa speciale per le APS) se il corrispettivo specifico, corrisposto dagli associati o iscritti, è pagato per attività che costituiscono il **naturale completamento** degli scopi specifici che caratterizzano l'ente lo stesso è nuovamente **detassato**.
comma 4:	**deroga** al comma 3, esiste **presunzione assoluta di commercialità**, anche se tutti gli altri requisiti vengono rispettati per: 1. le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita; 2. le somministrazioni di pasti; 3. le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore; 4. le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito; 5. le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali; nonché per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense; b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Derogando parzialmente al comma 4 **il successivo comma 5** prevede che per le **APS** non si considerano commerciali, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, **presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale**, da bar ed esercizi similari e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, sempreché' le predette attività siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano effettuate nei confronti degli associati.

Il comma 6 amplia ad associazioni politiche, sindacali e di categoria, confessioni religiose la de-commercializzazione in presenza di organizzazione di viaggi e soggiorni turistici sempre se effettuate nei confronti degli associati o iscritti.

Il comma 7, nello spirito della legge, non poteva non riconoscere alle organizzazioni sindacali e di categoria, la de-commercializzazione delle cessioni delle pubblicazioni riguardanti i contratti collettivi di lavoro, nonché' l'assistenza prestata prevalentemente agli iscritti, associati o partecipanti in materia di applicazione degli stessi contratti e di

legislazione sul lavoro, effettuate verso pagamento di corrispettivi che in entrambi i casi non eccedano i costi di diretta imputazione.

Le disposizioni di favore di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 sono sottoposte al **successivo comma 8** che rappresenta il nodo centrale nella costituzione delle realtà associative.

Il **comma 8** prevede le cosiddette **regole di democrazia interna** che non possono essere di natura promissoria, ma devono essere inserite negli atti costitutivi o statuti redatti, a pena di decadenza, sotto forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e registrata e che valgono per tutti tranne che per le associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato accordi, patti o intese nonché per le associazioni politiche, sindacali e di categoria.

CONDIZIONI PER APPLICARE AGEVOLAZIONI CLAUSOLE STATUTARIE MINIME CARATTERE "APERTO" E PRINCIPIO DI DEMOCRATICITA'	
a)	divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché' fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
b)	obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità;
c)	disciplina uniforme del rapporto associativo garantendo l'effettività del rapporto, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
d)	obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
e)	eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni a rilevanza nazionale prive di organizzazione a livello locale;
f)	non trasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Va appena aggiunto che la Corte di Cassazione con **sentenza n. 19238 del 20 settembre 2016** ha ribadito che tali clausole **vanno effettivamente applicate** e dovranno essere disconosciute ove non se ne provi l'applicazione.

Ne deriva che sarà opportuno, ad esempio, prevedere apposte forme di pubblicazione dell'assemblea dei soci, così come far firmare per presa visione dai soci l'avviso di convocazione, istituire un sito Internet ove pubblicare atto costituivo, statuto, rendiconti e ogni altro elemento utile compresi i compensi corrisposti. In ogni caso tutti gli enti son tenuti a pubblicare i contributi ricevuti dalla Pubblica Amministrazione se superiori a 10.000 euro.

Appare comunque consigliabile pubblicare più documentazione possibile sul sito Internet in nome della tanto invocata trasparenza ed anche per avere una posizione limpida nel caso di controlli.

Vediamo ora il disposto dell'art. 149 del Tuir titolato "**Perdita della qualifica di ente non commerciale**". Prescindendo dallo Statuto l'Ente perde (***dall'anno stesso e non dall'anno successivo*** *cfr. C.M. 12 maggio 1998, n. 124/E*) la qualifica di non commerciale quando esercita attività **prevalentemente attività commerciale** per un intero periodo d'imposta.

Per v**alutare** la qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto di quattro parametri:

1. **prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività**. Il raffronto va effettuato tra le immobilizzazioni (immateriali, materiali e finanziarie) relative all'attività commerciale e gli investimenti relativi alle attività istituzionali ivi compresi gli investimenti relativi alle attività de-commercializzate;
2. **prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale dei proventi afferenti le attività istituzionali**;
3. **prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo contributi, sovvenzioni, liberalità e quote associative**. Il confronto va effettuato fra i componenti positivi del reddito d'impresa e le entrate derivanti dall'attività istituzionale. In merito la C.M. 12 maggio 1998, n. 124/E precisa che la locuzione "redditi derivanti da attività commerciali", contenuta nell'art. 149, D.P.R. n. 917/1986, deve essere intesa come riferita ai "componenti positivi" del reddito d'impresa. Da entrambi i termini del

raffronto vanno esclusi i contributi percepiti per lo svolgimento di attività aventi finalità sociali in regime di convenzione o accreditamento;

4. **prevalenza delle componenti negative** inerenti l'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

La citata circolare precisa che i parametri sopra indicati vanno considerati come **indizi** e non comportano perdita della qualifica non commerciale, risultano altamente significativi su un giudizio complessivo da esprimere sulla complessiva attività svolta.

In altre parole il giudizio sulla detta qualifica ha elementi **qualitativi inderogabili** ed elementi **quantitativi derogabili**.

NOTA BENE:	Nel caso di perdita della qualifica di ENC, l'IVA dovuta dovrà essere applicata **AGGIUNGENDOLA** e **non scorporandola** dalle somme riscosse. Così la Cassazione sentenza 6394 del 17.03.2017 e la circolare AE 18/2018 punto 7.10 (sulle ASD ma di portata generale).

05. DE-COMMERCIALIZZAZIONI DI TERZO LIVELLO

Tale provvidenze riguardano **gli enti sotto l'egida della L. 398/91** che, nata per le associazioni sportive dilettantistiche, è stata estesa anche alle altre associazioni.

Tale stato di favore terminerà con il 2019 in quanto la 398 tornerà ad essere esclusivo patrimoni delle **ASD e SSD** (**intanto nate nel 2002**), per la complessità dell'argomento preferiamo rimandare all'apposita **Scheda: *ASD La legge 398 91*** presente in questa **Sezione**.