

ENTI NON COMMERCIALI

I corrispettivi specifici versati dagli associati degli enti del terzo settore – I° parte
di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

Ci stiamo avvicinando a grandi passi alla **definitiva entrata in vigore del titolo X del D.Lgs. 117/2017**, che contiene la disciplina fiscale degli enti del terzo settore.

Norma centrale è quella di apertura del citato titolo decimo, l'**articolo 79** che ci introduce alle disposizioni in materia di imposte sui redditi.

Viene indicato che la disciplina applicabile sarà, appunto, quella riportata nel codice del terzo settore e, *"in quanto compatibili"*, le norme del testo unico delle imposte sui redditi.

Nucleo centrale della nuova disciplina appare il **secondo comma**, laddove viene previsto che **lo svolgimento delle attività di interesse generale che costituiscono l'oggetto della attività dell'ente "si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi"** o che comunque: *"non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi"*.

A fronte di questa affermazione di carattere generale, **qualche considerazione merita il successivo comma 6**, laddove, in analogia con quanto previsto dai primi due commi del vigente **articolo 148 Tuir** (che, ricordiamo, cesserà di essere applicabile agli enti del terzo settore una volta attive le disposizioni in esame), dopo aver confermato la **natura "non commerciale"** delle somme versate dagli associati (comprendendo anche i familiari e i conviventi degli stessi), a titolo di quote o contributi associativi, **ribadisce, al contrario, la natura "commerciale" dei corrispettivi specifici versati dai medesimi soggetti a fronte di cessione di beni o prestazioni di servizi loro forniti dall'ente del terzo settore.**

Così come accade ora con il terzo comma dell'**articolo 148 Tuir**, la natura commerciale dei corrispettivi specifici viene meno solo, in questo caso, per le **associazioni di promozione sociale** (vedi **articolo 85, comma 2, cts.**).

Il problema che, a questo punto, si pone, è **se la presunzione di natura commerciale del corrispettivo specifico versato dall'associato dell'ente del terzo settore (iscritto in un settore del Runts diverso da quello delle associazioni di promozione sociale) abbia natura assoluta o sia comunque subordinato al test di commercialità dell'attività previsto dal secondo comma della norma in esame.**

Si ritiene che l'interpretazione corretta sia la seconda e che, pertanto, pur in presenza di proventi derivanti da corrispettivi specifici versati da associati di enti del terzo settore non aps, questi rimangano **comunque non commerciali** ove il loro ammontare non superi i **costi effettivi sostenuti per lo svolgimento dell'attività di interesse generale.**

A tale conclusione si giunge alla luce di un paio di considerazioni. La prima è che, **se così non fosse, ci troveremmo di fronte ad un'illogica disparità di trattamento. In presenza di corrispettivo il cui ammontare non generi ricavi rispetto ai costi, infatti: quello versato dai non associati assumerebbe la veste di natura non commerciale, mentre, e a diversa conclusione, si dovrebbe giungere per quello versato dagli associati.**

Ma sul punto vale anche un'altra considerazione. Già oggi l'**articolo 143 Tuir stabilisce, nella seconda parte del suo primo comma, che, indipendentemente dalla previsione del vigente secondo comma dell'articolo 148 Tuir, la prestazione di servizi resa in conformità alle finalità istituzionali è di natura non commerciale quando viene effettuata: "verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione"**. Pertanto, la disciplina del nuovo codice del terzo settore sarebbe una ripetizione della situazione già in essere.

Alla obiezione che qualcuno potrebbe sollevare circa la potenziale inutilità della norma (in quanto, non superando il *test* del secondo comma i corrispettivi specifici sarebbero stati comunque di natura commerciali, anche in assenza di specifica previsione legislativa), appare facile replicare che anche nel sistema vigente del testo unico delle imposte sui redditi sarebbe possibile considerare comunque pleonastica la previsione di cui al secondo comma dell'**articolo 148 Tuir**.

Il problema non si porrà, invece, per le **associazioni di promozione sociale** in quanto, in questo caso, il corrispettivo specifico versato dall'associato manterrà la sua natura "non commerciale" anche nel caso di **ricavi superiori del cinque per cento ai costi relativi**.

Un accenno merita anche il trattamento ai fini Iva dei corrispettivi specifici. Il Codice del Terzo Settore non interviene sulla normativa dell'Iva che conserva, pertanto, l'originaria formulazione. **I corrispettivi specifici potrebbero godere della non imponibilità ai fini Iva dettata dall'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972 solo se essi derivassero dall'attività condotta nei confronti degli associati**.

Se i corrispettivi specifici realizzati nei confronti degli associati fossero considerati **commerciali** senza che fosse possibile definire la loro natura, sulla base del *test* di commercialità di cui al comma 2 dell'**articolo 79**, questo **pregiudicherebbe, anche ai fini Iva, il trattamento agevolato**.

Infatti, per le **organizzazioni mutualistiche** la cui attività è diretta prevalentemente nei confronti degli associati, la **previsione assoluta di commercialità dei corrispettivi** specifici indurrebbe l'ente a perdere la natura di ente non commerciale.

Sulla base della norma di chiusura contenuta nell'**articolo 4 D.P.R. 633/1972**, le disposizioni sulla perdita della qualifica di **ente non commerciale** ai fini delle imposte dirette si dovranno applicare anche ai fini dell'**imposta sul valore aggiunto**.

ENTI NON COMMERCIALI

I corrispettivi specifici versati dagli associati degli enti del terzo settore – II° parte
di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

Il rapporto tra il vigente **articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972** e la disciplina ai fini dei redditi dei proventi degli enti del terzo settore richiede qualche ulteriore riflessione.

Ipotizziamo, ad esempio, che il **corrispettivo specifico versato dall'associato di un'associazione culturale sia, ai sensi dell'articolo 79 del codice del terzo settore, ritenuto di natura commerciale senza che questo, comunque, faccia perdere la natura non commerciale dell'ente** (ricordiamo che, comunque, non applicandosi più l'**articolo 149 Tuir** agli ets ai fini della perdita della qualifica, non vi sono automatismi con riferimento all'**articolo 4, comma 9, decreto Iva**).

Potremmo avere un importo redditualmente rilevante che non lo sia ai fini Iva? Ci ritroveremo, infatti, in casi in cui, pur in presenza di **corrispettivi specifici commerciali**, la natura non commerciale dell'ente sarebbe salva grazie ad entrate di natura istituzionale in misura maggiore rispetto a quelle riconducibili all'area commerciale.

Siamo di fronte a **due contraddizioni**:

1. **una ai fini delle imposte dirette, contenuta nell'articolo 79, circa il trattamento dei corrispettivi specifici degli associati che, se non prevalesse l'interpretazione da noi avanzata nella prima parte di questo articolo, si troverebbero ad essere considerati sempre di natura commerciale;**
2. **un'altra, tra il trattamento di questi corrispettivi e la normativa ai fini Iva.**

A prescindere dalla **natura complessiva dell'ente**, possono essere considerati **non imponibili ai fini Iva** dei corrispettivi che, ai fini delle imposte sui redditi, sono considerati **commerciali** perché non superano il *test* di commercialità o perché sono *ab origine* commerciali sulla base del **comma 6 dell'articolo 79**? I dubbi di legittimità, anche nei confronti della **direttiva europea**, sono tanti.

Ma se l'**articolo 79, comma 6, cts** allarga ai "**familiari e conviventi**" degli associati la presunzione di **commercialità dei corrispettivi specifici versati** (e l'affermazione appare del tutto pleonastica visto che lo sarebbero stati comunque), il successivo **articolo 85**, nel disciplinare il regime fiscale delle associazioni di promozione sociale, fa riferimento, ritenendoli non commerciali, ai corrispettivi specifici versati dai "**familiari conviventi**".

Se ne deduce che il **corrispettivo specifico versato dal convivente non familiare di una aps riveste sempre e comunque natura commerciale**.

Il tema dei **corrispettivi specifici**, nel passaggio dalla disciplina di cui all'**articolo 148 Tuir** al codice del terzo settore, assume una veste molto più ristretta rispetto a quella oggi vigente.

Ma, in particolare, il problema si pone per il venir meno dell'agevolazione nei confronti dei tesserati non associati.

Per le APS, infatti, **non si considerano commerciali** le attività svolte verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli associati delle rispettive organizzazioni nazionali e non più dei tesserati. È noto che molti tesserati non hanno il vincolo associativo.

Anche molte **ASD** utilizzano, nei confronti dei partecipanti ai vari servizi offerti, la strada della defiscalizzazione attraverso il tesseramento alla Federazione o all'ente di promozione sportiva, anche per non gonfiare a dismisura e in maniera forse non corretta il proprio libro soci. Ciò non potrà più avvenire se e ove la ASD in esame decidesse di iscriversi al Runts.

Ma gli effetti potenzialmente forieri di maggiori conseguenze potrebbero aversi nei confronti **degli enti di promozione sportiva** riconosciuti dal Coni.

Questi assumono anche la veste di **associazioni di promozione sociale**. Se, in alcuni casi, le singole persone fisiche tesserate assumono anche la veste di **associati** dell'ente, facendo così rientrare il costo del tesseramento quale "**quota associativa**", così non accade per altri, dove gli associati sono solo gli enti collettivi.

In tal caso, quale sarà il trattamento fiscale che dovranno avere i proventi riscossi con il tesseramento da parte degli enti di promozione sportiva?

Il tema non tocca le Federazioni, sia perché le stesse non assumono anche la veste di associazioni di promozione sociale ma, principalmente, per la natura pubblicistica del tesseramento in loro favore.

Infatti, ai sensi dell'**articolo 23 dello Statuto del Coni**, il tesseramento ad una Federazione sportiva nazionale ha natura pubblicistica e, come tale, è equiparabile ad una tassa.

Ma, ancora, l'**articolo 85 cts, in analogia a quanto previsto dal vigente articolo 148 Tuir, prevede al suo terzo comma la presunzione di commercialità per una serie di prestazioni** (sostanzialmente le medesime oggi vigenti) specifiche anche nel caso in cui fossero svolte nei confronti degli associati di una associazione di promozione sociale.

E qui si propone lo stesso tema già affrontato circa la compatibilità tra tale fattispecie e quella di cui al comma due dell'articolo 79 della medesima norma in esame.

Non vi è dubbio che si dovrà giungere alla medesima conclusione, ossia che la commercialità presunta scatta solo al superamento del test di commercialità citato.

Se così non fosse, ci troveremo di fronte, infatti, ad una **penalizzazione ingiustificata per le aps**. Infatti, per gli altri enti del terzo settore, tale attività rientrerebbe tra quelle non commerciali, se gestite in modo che i costi siano **almeno pari ai corrispettivi** mentre invece, per le aps, sarebbero, altrimenti, sempre e comunque di carattere **commerciale**.

Un chiarimento dell'Agenzia appare quanto mai **opportuno**.

ENTI NON COMMERCIALI

Alcune riflessioni sul codice del Terzo settore

di Guido Martinelli

La lettura del **D.Lgs. 117/2017** consente di cogliere alcune curiosità interessanti. Ne esaminiamo qualcuna, precisando che tutti gli articoli di seguito indicati, se non diversamente specificato, si riferiscono al **codice del terzo settore**.

Iniziamo dall'**articolo 14**, laddove si prevede, al secondo comma, che gli enti del terzo settore che abbiano entrate superiori ai centomila euro **debbono pubblicare sul proprio sito internet “gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ...”**.

Dovendo già, comunque, pubblicare, ai sensi del precedente **articolo 13**, i bilanci, dove “dovrebbe” già essere presente **per totale** questo dato, si riteneva che questo ulteriore onere ne prevedesse la pubblicazione percettore per percettore.

Ma questa piccola certezza è stata travolta dal **D.M. 04.07.2019** del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, contenente le linee guida per la redazione del bilancio sociale, dove si legge che **“Le informazioni sui compensi di cui all’articolo 14 comma 2 del codice del terzo settore costituiscono oggetto di pubblicazione anche in forma anonima”**. Se così deve essere, **viene meno**, forse anche legittimamente sotto il profilo della *privacy*, **la funzione di trasparenza della norma**, anche al fine di poter valutare la sussistenza di eventuali lucri indiretti. **Pertanto, quale sarà la ratio legis di questo adempimento?**

L’articolo 83, comma 3 contiene una norma che potrebbe avere effetti esplosivi per la responsabilità degli amministratori degli enti del terzo settore.

Viene, infatti, previsto che si debba **comunicare, al momento della iscrizione al Runts, la propria eventuale natura di ente non commerciale**. Nel caso in cui, però, tale natura si perda, questa andrà: **“comunicata dal rappresentante legale dell’ente all’ufficio del registro unico nazionale del terzo settore della regione o della provincia autonoma in cui l’ente ha la sede legale entro trenta giorni dalla chiusura del periodo di imposta nel quale si è verificata”**.

Ne deriva, che, di fatto, detti enti dovranno riuscire a fare il *test* di commercialità di cui all'**articolo 79, comma 2**, entro il mese di gennaio.

Se non ci si riuscisse, o più semplicemente si dimenticasse, **la sanzione amministrativa in capo al “legale rappresentante dell’ente” ammonterebbe da un minimo di 500 a un massimo di 5.000 euro**.

L’articolo 16 prevede che, ai lavoratori degli enti del terzo settore, debba spettare un trattamento economico non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi nazionali di lavoro.

La tesi ormai prevalente è che anche detti enti, se riconosciuti ai fini sportivi dal Coni, possono riconoscere i c.d. compensi sportivi, ossia quelli previsti e disciplinati dall'**articolo 67, comma 1, lettera m) Tuir**.

Ebbene, se può considerarsi pacifico che i percettori di detti compensi siano da considerarsi lavoratori, **potremmo avere gli sportivi al “minimo sindacale”**. **E se questo superasse, come supera, i diecimila euro, che fare?**

È dato pacifico che le attuali **Onlus**, nel caso in cui decidessero di non iscriversi in alcuna sezione del Runts, perdono la loro natura e sono **obbligate alla devoluzione del patrimonio incrementato nel periodo in cui hanno goduto di tale status**.

Ma la domanda che ci si pone è: come calcolarlo in presenza di associazioni che hanno tenuto un rendiconto per cassa relativo solo alla loro attività istituzionale? L'eventuale devoluzione ad un soggetto determinato dovrà essere autorizzata? Da chi, Agenzia delle Entrate o runs? Nel caso in cui non rispettasse tale obbligo ma essendo comunque rimasta, ad esempio, un'associazione sportiva dilettantistica che non ha distribuito utili o distolto il patrimonio dalla destinazione ufficiale, da chi potrà essere controllata e “come” potrà essere sanzionata?

L'articolo 11 prevede, al suo secondo comma, che gli enti del terzo settore “che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale” sono tenuti all'iscrizione sia al registro unico nazionale del terzo settore che al registro delle imprese.

Ci si chiede: **c'è differenza tra un ets “commerciale” e uno che svolge la propria attività in forma di impresa? Sarebbe importante che, anche su questo, arrivassero chiarimenti.**

L'articolo 15 prevede, al suo terzo comma, che gli associati e gli aderenti abbiano diritto di esaminare i libri sociali. Tra questi è presente il libro soci, quello dei verbali del direttivo, dei revisori e, eventualmente, dei probiviri.

Detti verbali potrebbero contenere anche dati o informazioni protette o che, comunque, il titolare non ha autorizzato al trattamento da parte di terzi.

Come fare a conciliare la previsione del codice del terzo settore con la tutela della *privacy*? Anche su questo si spera che presto il Garante stabilisca come comportarsi legittimamente.