

Avv. Guido Martinelli
Avv. Marilisa Rogolino

Bologna, lì 07/01/2019

Agli Enti in Indirizzo

Loro Sedi

Circ. n. 2B/2019

Legge 30 dicembre 2018 n. 145

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale lo scorso 31 dicembre, è ormai pienamente in vigore la l. 30.12.2018 n. 145 che reca il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019.

Proviamo ad analizzare le novità che riguardano gli enti senza scopo di lucro.

Il comma 51 reca l'abrogazione dell'art. 6 del D.P.R. n. 601/73. La norma consentiva la riduzione al cinquanta per cento dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (oggi Ires) nei confronti degli enti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza, enti culturali in genere dotati di personalità giuridica. La reazione del mondo del volontariato all'entrata in vigore di questa norma che limita le agevolazioni agli enti è stata molto forte tanto da indurre illustri esponenti del Governo a preannunciare una "marcia indietro" con un futuro provvedimento legislativo teso a ripristinare l'agevolazione che comunque oggi è da intendersi abrogata.

La norma già non avrebbe comunque trovato applicazione nei confronti degli enti del terzo settore, in virtù di quanto previsto dal comma quinto dell'art. 89 del codice del terzo settore (D.P.R. 117/17) a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101 comma 10 del codice citato e comunque non prima del periodo di imposta successivo alla operatività del registro unico nazionale del Terzo settore.

Il comma 56 abroga il comma 02 dell'art. 10 del D.L. 119/18 (convertito con L. n. 136/18). Trattasi della norma, già criticata nella nostra precedente circolare (n. 12° 2018) che poneva in capo ai cessionari gli obblighi di fatturazione e registrazione relativi ai contratti di sponsorizzazione e pubblicità posti in essere dagli enti senza scopo di lucro che avessero optato per gli adempimenti di cui alla legge 398/91.

Il venir meno di questa norma non risolve, però, i numerosi dubbi interpretativi che ancora sono legati all'applicazione del comma precedente che esonera dall'obbligo della fattura elettronica tutti gli enti senza scopo di lucro che abbiano optato per la legge 398/91 "e che nel periodo di imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non

superiore a euro 65.000” prevedendo, invece, in presenza di maggiori ricavi la necessità di assicurarsi “che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo di imposta”.

Su questi torneremo nel prossimo paragrafo

Il comma 82 della legge n. 145/18 prevede una ulteriore modifica al codice del terzo settore. Vengono, infatti, inserite tra le attività *“considerate non commerciali”* gli interventi e le prestazioni socio sanitarie poste in essere da fondazioni ex ipab *“a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi”.*

Detta agevolazione, ai sensi del comma successivo, si applicherà nei limiti della disciplina comunitaria relativa agli aiuti *“de minimis”*.

Ultima norma di interesse è inserita al comma 1022. Vengono inseriti tra gli enti associativi che potranno beneficiare della decommercializzazione dei corrispettivi specifici versati da associati e tesserati ai sensi di quanto previsto dall’art. 148 co. III Tuir anche le: *“le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse”*

Essendo un provvedimento per il quale è stata prevista una copertura di soli 300.000 euro annui non dovrebbe essere attività molto diffusa ma, la domanda sorge spontanea: quali saranno gli effettivi beneficiari di questa agevolazione?

La fattura elettronica

Con il primo gennaio di quest’anno è decollato l’obbligo della c.d. fatturazione elettronica.

Vediamo in estrema sintesi gli adempimenti necessari

A) Associazione dotata solo di codice fiscale

La disciplina è parificata a quella delle persone fisiche, dovrà dichiarare ai propri fornitori che l’associazione, avendo solo codice fiscale, è legittimata a ricevere, come le persone fisiche, la fattura in formato cartaceo o in formato .pdf allegata ad una semplice e-mail. Non è obbligata ad attivare una PEC.

Comunicherà il codice identificativo: 0000000 (sette volte zero).

Il fornitore di beni/servizi emetterà una fattura elettronica che sarà trasmessa al Sistema di interscambio gestito dall’Agenzia delle Entrate ma dovrà anche trasmettere la fattura per posta ordinaria o inviarsi per posta elettronica il file in qualsiasi formato

Sarà in ogni caso possibile richiedere che sia inviata la fattura elettronica. In tal senso si è espressa l’Agenzia delle Entrate nelle FAQ sulla fatturazione elettronica: *“tanto i consumatori finali persone fisiche quanto gli operatori che rientrano nel regime forfettario o di vantaggio, quanto i condomini e gli enti non commerciali, possono sempre decidere di ricevere le fatture elettroniche emesse dai loro fornitori comunicando a questi ultimi, ad esempio, un indirizzo PEC (sempre attraverso il sistema di interscambio).”*

B) Associazione dotata di partita IVA non soggetta al regime di cui alla legge 398/91

Dovrà predisporre la fattura elettronica in formato .XML avvalendosi del software dell’Agenzia delle Entrate o del servizio di una software house. Inserisce nella fattura anche il codice del destinatario:

- se è un consumatore finale (persona fisica/associazione con solo C.F.) il codice destinatario convenzionale “0000000” (sette volte 0);
- se è un cliente con P.IVA deve richiedere il relativo codice destinatario (canale di ricezione scelto o PEC);

trasmettere al Sistema di interscambio dell’Agenzia delle Entrate (SDI) la fattura elettronica attraverso:

- PEC;
- Servizi informatici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate;
- Sistemi di cooperazione applicativa “web service” o “FTP” (software house);

Lo SDI effettua il controllo e trasmette al cliente e ne dà comunicazione all’emittente sia in caso di positiva consegna che in caso di mancata consegna

C) Associazione che ha optato per il regime di cui alla legge 398/91

Avevamo espresso preoccupazione per le rilevanti modifiche alla disciplina degli enti che operano in regime forfetario di cui alla Legge 398/91 introdotte dal Decreto Fiscale D.L. 119/2018.

In particolare la previsione contenuta nel 2° comma dell’art 10 secondo cui” “ *Gli obblighi di fatturazione e registrazione relativi a contratti di sponsorizzazione e pubblicità in capo a soggetti di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai cessionari*” aveva fatto sorgere molteplici dubbi su come “interpretare ed applicare” tale norma

Questa problematica non è passata inosservata e con la Manovra di Bilancio 2019 questo comma è stato abrogato. Ma rimane comunque in vigore il primo comma

Alla luce di questa abrogazione la situazione appare la seguente:

- a. l’associazione che non supera i 65 mila euro di entrate commerciali, (il riferimento è ai proventi conseguiti nell’esercizio precedente) è esonerata dalla fatturazione elettronica e potrà continuare ad emettere la fattura cartacea come fatto fino ad ora anche per le prestazioni di pubblicità/sponsorizzazione;
- b. l’associazione che supera i 65 mila euro di entrate commerciali, è soggetta alla fatturazione elettronica ma sarà il CLIENTE/COMMITTENTE titolare di partita iva a dover emettere la fattura elettronica al posto dell’associazione in regime 398.

Rimane in ogni caso da tener conto che, come previsto dall’art 2 della Legge 398, ad esclusione delle “prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie” i soggetti che si avvalgono della Legge 398/91 sono, comunque esonerati dagli obblighi di cui al Titolo II” del D.P.R. 633/72, fra i quali l’emissione della fattura”.

La disposizione produce numerosissimi dubbi che proviamo ad elencare:

- 1) Se l'associazione in 398/91 con volume d'affari superiore a 65.000 euro volesse emettere fattura ad un'altra associazione in regime 398, chi provvede?
- 2) Il cessionario committente o soggetto passivo di imposta dovrà emettere una fattura in nome e per conto oppure emettere un'autofattura da assoggettare al regime di inversione contabile? I software che elaborano le fatture elettroniche prevedono la possibilità di emettere la fattura elettronica in nome e per conto? Come può l'ente senza scopo di lucro assicurarsene?
- 3) Cosa succede se il cliente – nel rispetto del principio di inversione – emette una fattura indicando un importo diverso da quello contrattualmente convenuto? Prevale quanto indicato nel contratto e soprattutto quanto risulta dal pagamento tracciabile o prevale quanto indicato nella fattura elettronica? Quali sono i profili di responsabilità del cliente dell'associazione?
- 4) Come si calcola il volume dei 65 mila euro? Importi fatturati o importi che concorrono alla formazione della base imponibile? (i rapporti convenzionati, ex art. 143 TUIR, con la Pubblica Amministrazione concorrono o meno alla formazione del plafond dei 65 mila? I contributi assoggettati a ritenuta ai sensi dell'art. 28 del DPR 600/1973 sono da calcolare oppure no?) Le entrate commerciali non connesse alle attività istituzionali, concorrono, o meno, al plafond dei 65 mila euro? Se nel corso del periodo di imposta successivo supero il plafond, posso continuare ad emettere fattura cartacea fino alla fine del periodo?
- 6) L'associazione in 398 deve fare qualcosa per la conservazione elettronica delle fatture emesse per suo conto dal cliente?
- 7) Qualora il contribuente emetta fattura per una prestazione di servizi non connessa alle attività istituzionali e conseguentemente da assoggettare agli adempimenti e modalità di liquidazione delle imposte ordinarie, in relazione a tali prestazioni si configura l'obbligo di emissione diretta della fattura elettronica o la semplificazione è legata semplicemente all'opzione del regime 398?
- 8) Permane l'obbligo di emissione di fatturazione elettronica nei confronti delle Pubbliche Amministrazioni? Quali sono gli obblighi di conservazione connessi?

A questo punto una riflessione si impone. Essendo questa una norma che, nelle originarie intenzioni, doveva avere ragioni di semplificazione, che così non appare alla luce dei numerosi dubbi sopra elencati che inducono al rischio di non applicarla correttamente, la scelta potrebbe essere quella di decidere, da parte degli enti che applicano la legge 398/91 di non applicarla e di procedere sempre e comunque in presenza di ricavi commerciali ad emettere fattura elettronica. Non credo che un comportamento di questa natura possa essere in alcun modo sanzionato e ritengo che oggi, in presenza delle perplessità sopra evidenziate, questo costituisca per le associazioni, il comportamento più conveniente e meno rischioso.

Restiamo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti

Cordiali saluti.

Avv. Guido Martinelli
