

Regime fiscale degli enti non commerciali in genere

(D.Min.Finanze n. 473/99; Circ.Min.Fin. n. 231/E, 06/12/99; D.M. 10/11/99; art. 25, L. 133/99; L. 398/91)

- **Definizione** : per enti non commerciali (o enti non profit) si intendono gli enti pubblici o privati, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.
- **Requisiti** :
 - l'oggetto principale non deve essere lo scopo di lucro;
 - l'attività essenziale per la realizzazione diretta degli scopi primari, indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, non deve avere carattere commerciale;
 - introduzione nel proprio statuto di particolari clausole obbligatorie, indicate all'art. 111, c. 4 quinquies, del TUIR;

NORMATIVA IVA

- **attività istituzionale** : l'ente non commerciale è considerato alla stregua del consumatore finale, per cui non può essere portata in detrazione l'IVA pagata ai propri fornitori.
- **attività commerciali** : per quanto riguarda gli acquisti e le importazioni fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole, di carattere saltuario, l'IVA viene ammessa in detrazione a condizione che tali attività siano gestite con contabilità separata, in conformità alle disposizioni del DPR 600/73, rispetto all'attività istituzionale non commerciale;
- **beni e servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività istituzionale e nell'attività commerciale o agricola**: l'IVA sugli acquisti è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola;
- **organizzazioni di volontariato** : le operazioni poste in essere dalle organizzazioni di volontariato (L. 266/91), costituite ai fini di solidarietà ed iscritte negli appositi registri tenuti dalle Regioni (o Province autonome), sono **escluse** dall'ambito di applicazione dell'IVA;

NORMATIVA FISCALE

- **Calcolo del reddito imponibile**
 - **Contributi** :
 - **non concorrono** alla formazione del reddito d'impresa i contributi **corrisposti da amministrazioni pubbliche ed enti non commerciali** per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o accreditamento (art. 2, L. 460/97);
 - i **contributi in conto esercizio**, erogati per sopperire a disavanzi di gestione, devono essere contabilizzati nel **valore della produzione**;
 - i **contributi in conto capitale**, erogati per l'acquisizione di beni materiali o immateriali strumentali, devono essere contabilizzati tra i **proventi ed oneri straordinari**;

▪ **Spese ed oneri :**

Spese	esclusivamente commerciali	interamente deducibili
	si riferiscono ad attività non commerciali	indeducibili
	promiscue (si riferiscono sia ad attività commerciali che non commerciali)	deducibili per la percentuale risultante dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi
Oneri	gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo	deducibili dal reddito complessivo
	somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali	
	Contributi, donazioni e obbligazioni erogate a favore delle organizzazioni non governative (ai sensi dell'art. 28, L. 49/87)	deducibili dal reddito complessivo per un importo non superiore al 2% del reddito dichiarato
	interessi passivi e relativi oneri accessori pagati a soggetti residenti in Italia o nella U.E.	danno diritto alla detrazione d'imposta del 19% del loro ammontare
	spese sostenute da soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro di cose vincolate, ai sensi della L. 1939/39 e del DPR 1409/63, nella misura rimasta a carico	
	costo specifico, o in mancanza valore normale, dei beni ceduti gratuitamente ai soggetti ed alle attività indicate nella lettera h)	

- **Opzione per il regime forfetario :** gli enti non commerciali in regime di contabilità semplificata possono optare per la determinazione forfetaria del reddito imponibile applicando ai ricavi, in base al loro ammontare, diversi coefficienti di redditività.

Attività esercitata	Ammontare dei ricavi	Coefficienti
Prestazione di servizi	fino a L. 30.000.000	15 %
	da L. 30.000.001 a L. 360.000.000	25 %
Altre attività	fino a L. 50.000.000	10 %
	da L. 50.000.001 a L. 1.000.000.000	15 %

Al reddito determinato con i coefficienti, per la determinazione del reddito imponibile, occorre **sommare anche i seguenti componenti reddituali** : plusvalenze, sopravvenienze attive, proventi immobiliari, dividendi e interessi.

REGIMI CONTABILI

Regime ordinario	Volume d'affari superiore a L. 360.000.000 (servizi) o L. 1.000.000.000 (altre attività)	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ libro giornale; ⇒ libro inventari; ⇒ registri IVA; ⇒ registro beni ammortizzabili; ⇒ eventuali scritture di magazzino; ⇒ eventuali scritture ausiliarie; 	artt. 14-17, DPR 600/73
Regime semplificato	Volume d'affari inferiore (o uguale) a L. 360.000.000 (servizi) o L. 1.000.000.000 (altre attività)	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ registri IVA integrati; ⇒ registro beni amm.li (o in alternativa annotazione su registro IVA acquisti); 	art. 18, DPR 600/73
Regime super semplificato	Ammontare annuo dei ricavi non superiore a L. 30.000.000 (servizi) o L. 50.000.000 (altre attività)	<ul style="list-style-type: none"> ⇒ registri IVA o apposito prospetto sostitutivo; ⇒ annotazione complessiva delle operazioni effettuate entro il 15 di ogni mese; ⇒ annotazione del valore delle rimanenze e beni ammortizzabili entro i termini di presentazione delle dichiarazioni; ⇒ annotazione dell'importo complessivo di acquisti o importazioni entro il termine di liquidazione trimestrale; ⇒ conservazione della documentazione relativa ad acquisti ed altri costi; 	art. 8, c. 1, D.Lgs. 460/97

Sulla base dell'art. 109-bis TUIR, gli enti non commerciali ammessi al regime semplificato possono facoltativamente optare per il **regime forfetario**, di cui sono già state descritte le modalità operative.

In ogni caso gli enti non commerciali devono invece comunque adempiere ai seguenti obblighi :

- tenere i registri previsti dalla legislazione del lavoro;
- presentare la dichiarazione annuale dei redditi e IRAP;
- assolvere gli adempimenti dei sostituti di imposta (770, effettuazione versamenti e ritenute);

NORMATIVA IRAP

Occorre dunque distinguere tra:

- enti non commerciali che svolgono solo attività non commerciali (solo attività istituzionali);
- enti non commerciali che svolgono anche attività non commerciali (ad attività mista);
- enti non commerciali che si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito;

- Nella prima ipotesi la **base imponibile** è determinata dalla somma delle seguenti voci di costo (ex art. 10, c. 1, D.Lgs. 446/97) :

- retribuzioni corrisposte ai dipendenti;
- redditi assimilati al lavoro dipendente;
- compensi per le collaborazioni coordinate e continuative;
- compensi per le attività di lavoro autonomo ed occasionale;

- Nel secondo caso (attività mista) si hanno invece **due basi imponibili** che vanno sommate e a cui si deve applicare l'aliquota del 4,25% :

1. per l'attività istituzionale (determinata come nel primo caso suesposto)
2. per l'attività commerciale che si determina nel seguente modo (art. 5, c. 2, D.Lgs. 446/97) :

ricavi + proventi + altri componenti reddituali classificabili tra il valore della produzione - sommatoria di alcuni costi di produzione
--

I **costi promiscui**, non imputabili né all'attività istituzionale né all'attività commerciale, vanno imputati alle due parti sulla base del *rapporto tra i ricavi e proventi dell'attività commerciale e tutti i ricavi e proventi*.

Per la determinazione della base imponibile dell'attività istituzionale l'ammontare delle retribuzione e dei compensi deve essere ridotto pro quota dell'importo riferibile all'attività commerciale.

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'attività commerciale, anche per gli enti non commerciali sono indeducibili i seguenti costi :

- i costi di lavoro dipendente;
- i compensi per il lavoro autonomo occasionale;
- i compensi per le collaborazioni coordinate e continuative;
- i compensi assimilati al lavoro dipendente;
- gli interessi passivi ed altri oneri finanziari;
- le indennità di trasferta ed i rimborsi forfetari;

- Nel caso di enti in regime forfetario (art. 17, c. 2. D.Lgs. 446/97) : per la determinazione della base imponibile, *il reddito calcolato forfetariamente deve essere aumentato dei costi indeducibili succitati* (costi di lavoro dipendente, interessi passivi, ecc...);