

Le novità del Decreto fiscale e della Legge finanziaria per gli enti non profit

Le ultime settimane del 2018 hanno portato diverse novità per gli enti associativi e non profit in generale, contenute nello specifico nel Decreto fiscale e nella Legge finanziaria.

Vi è da registrare che nel periodo natalizio, a differenza di quanto avviene solitamente, il “non profit” e il “terzo settore” sono stati a lungo sulle prime pagine dei quotidiani nazionali a causa dei tagli (veri o presunti) contenuti nella Legge finanziaria, e molti esponenti politici di ogni schieramento hanno fatto sentire la loro voce sulla questione, spesso con una davvero limitata conoscenza della materia.

In questa prima newsletter del 2019 concentriamo l'attenzione in particolare sulla fatturazione elettronica e sulle modifiche che il Decreto fiscale ha introdotto per quanto riguarda il Codice del Terzo settore.

1) La fatturazione elettronica: lo stato dell'arte al 1° gennaio 2019

1.1. Le associazioni con Partita IVA

Non si può non partire dall'argomento che ha destato più preoccupazione all'interno del mondo associativo (e non solo), cioè l'entrata in vigore, dal 1° gennaio 2019, dell'obbligo relativo alla fatturazione elettronica. A tale preoccupazione si è accompagnata anche una forte incertezza sul novero dei soggetti esenti, che fino all'ultimo (la Legge finanziaria è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale solo il 31 dicembre scorso) non si capiva chi potesse comprendere.

Il tema della fatturazione elettronica è stato trattato anche [nell'ultima newsletter del 2018](#), alla quale si rimanda per le informazioni generali e di dettaglio su come inviare e ricevere le fatture in formato elettronico.

Le novità introdotte dal Decreto fiscale ([Decreto legge 119 del 2018](#)), ed in particolare dalla legge di conversione dello stesso ([Legge 136 del 2018](#)), oltre che dalla Legge finanziaria ([Legge 145 del 2018](#)), hanno riguardato le associazioni in regime 398, per le quali è stata prevista un'esenzione in base all'ammontare dei proventi di natura commerciale conseguiti nel precedente periodo d'imposta.

Si ricorda che **per tutto il 2019 il regime 398 può ancora essere applicato da tutte le associazioni senza scopo di lucro** che ne abbiano i requisiti: quando la parte fiscale della Riforma del Terzo settore sarà pienamente in vigore (ciò comunque non avverrà prima del 1° gennaio 2020) il regime 398 potrà invece essere utilizzato solamente dalle Associazioni sportive dilettantistiche (ASD).

Il Decreto fiscale e la Legge finanziaria hanno disposto che **le associazioni in regime 398 che nel periodo di imposta precedente a quello attuale hanno avuto proventi commerciali pari o inferiori a 65.000 euro sono esonerate dagli obblighi in tema di fatturazione elettronica. Quelle che invece, nello stesso periodo di imposta, hanno avuto proventi commerciali superiori a 65.000 euro devono assicurare che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente.**

Il periodo di imposta in cui calcolare il superamento o meno del limite dei 65.000 euro può variare da associazione a associazione, in base a quanto dispone lo statuto: di solito, il periodo di imposta coincide con l'anno solare ma per molte associazioni (ad esempio le ASD) esso non coincide con l'anno solare ma è a cavallo fra le 2 annualità (ad esempio, 1° luglio-30 giugno). Per quanto riguarda invece il calcolo dei proventi, un'interpretazione sistematica e logica della disposizione porta a considerare come tali i proventi effettivamente incassati durante il periodo di imposta.

Le associazioni in regime 398 il cui volume d'affari (proventi commerciali) è superiore a 65.000 euro non sono come detto obbligate ad emettere loro stesse la fattura elettronica, ma questo adempimento dovrà essere svolto dal committente: in questo caso non è così chiaro se il committente debba emettere una fattura in nome e per conto dell'associazione oppure un'autofattura, da assoggettare al regime di inversione contabile (“reverse charge”). Autorevoli commentatori sostengono si tratti di un'autofattura che la controparte dovrà emettere al posto dell'associazione, con regime di inversione contabile: **se così è, l'IVA sarebbe assolta direttamente dal committente, con il risultato che l'associazione perderebbe l'agevolazione IVA tipica del regime 398, cioè la possibilità di recuperare il 50% dell'imposta su quasi tutte le operazioni imponibili.** Se questo è in realtà in linea con quanto disposto dalla Riforma del Terzo settore, dato che il regime forfettario di cui all'art.80 del [Codice del Terzo settore \(CTS\)](#) non prevede (una volta che sarà in vigore) alcuna agevolazione dal lato dell'IVA, ciò non toglie che quella in oggetto sia una misura che va di fatto a depotenziare fortemente il regime 398 e conseguentemente a penalizzare da un punto di vista fiscale le associazioni. A questo però nel dibattito pubblico e sui giornali nazionali (con eccezione dei siti specialistici) non è stata data alcuna risonanza.

La perdita dell'agevolazione IVA non vi è invece per le associazioni in 398 con volume d'affari pari o inferiore a 65.000 euro, le quali sono esonerate da qualsiasi obbligo in tema di fatturazione elettronica, e possono quindi continuare ad emettere le solite fatture in formato cartaceo (fatturando con IVA e quindi recuperando il 50% dell'IVA incassata).

I punti oscuri e incerti di questa esenzione sono numerosi e non sono in questa sede elencabili con completezza. Per fare solo un esempio, si pensi al caso in cui un'associazione in 398 con volume d'affari superiore ai 65.000 euro debba fatturare ad un'altra associazione, sempre in regime 398, ma con volume d'affari pari o inferiore a 65.000 euro: sulla base di quanto detto, la fattura dovrebbe essere emessa dal committente, che però in questo caso è un soggetto totalmente esentato dagli obblighi in tema di fatturazione elettronica, e il risultato è che non è chiaro chi debba emettere quella fattura.

Quello che deve essere chiarito con estrema urgenza sono almeno le modalità con cui i committenti (ad esempio un'azienda sponsor) **delle associazioni in regime 398 con volume d'affari superiore ai 65.000 devono emettere la fattura**, e se questa debba essere emessa in nome e per conto del fornitore oppure debba essere un'autofattura.

Siamo comunque di fronte ad un evidente caso in cui il tentativo del legislatore di agevolare e di sgravare gli enti associativi dagli adempimenti previsti da una specifica normativa (in questo caso in tema di fatturazione elettronica) **ha finito invece per complicare la situazione** e renderla se possibile ancora più confusa. Anche sulla base di ciò, **il comportamento più appropriato** da adottare (e sicuramente non sanzionabile) **potrebbe essere quello di emettere comunque la fattura in formato elettronico**: questo vale in particolare per le associazioni con volume d'affari superiore ai 65.000 euro, che in questo modo eviterebbero l'autofattura (se di autofattura si tratta) e potrebbero in tal modo recuperare l'IVA. Per le diverse modalità con cui emettere la fattura in formato elettronico si rimanda alla [precedente newsletter](#).

In conclusione, si ricorda comunque che le associazioni o comunque gli altri enti non profit dotati di una partita IVA e che non abbiano aderito al regime 398 rimangono pienamente soggetti agli obblighi di fatturazione elettronica.

1.2. Le associazioni prive di Partita IVA

Un'ulteriore precisazione riguarda le associazioni che non svolgono alcun tipo di attività commerciale, e che quindi non hanno una partita IVA ma solo un codice fiscale.

Tali soggetti sono equiparati ad un consumatore finale e non hanno alcun obbligo in tema di fatturazione elettronica: essi non devono quindi comunicare alcun codice particolare ai propri fornitori, i quali dovranno indicare il valore "000000" nel "Codice destinatario" della fattura, e **dovranno comunque consegnare all'associazione una copia della fattura elettronica o in formato analogico (cartaceo) della stessa**. Questo è quanto dispone la normativa e quanto ad oggi l'Agenzia delle entrate ha precisato nelle proprie [FAQ sull'argomento](#). Sembra evidente comunque che un fornitore, pur potendo in teoria limitarsi a consegnare una copia della fattura elettronica (la quale è rappresentata da un documento

pressoché impossibile da comprendere), se vuole davvero che il cliente riesca a leggere in modo corretto i dati contenuti nella fattura, **gli dovrà trasmettere anche una versione cartacea della stessa.**

Se l'associazione volesse visionare la fattura nel formato originale (elettronico), è necessario che sia quanto meno abilitata al servizio gratuito "Fisconline" dell'Agenzia delle entrate, al quale si può accedere direttamente dal [sito dell'Agenzia delle entrate](#) oppure recandosi presso le sedi provinciali dell'Agenzia (compilando e consegnando il [Modulo di richiesta](#) e il [Modulo relativo ai gestori incaricati](#), assieme ad una fotocopia di un documento di identità).

2) Le modifiche del Decreto fiscale al Codice del Terzo settore

Il Decreto fiscale (in particolare la [Legge di conversione](#) dello stesso), all'art.24-ter ha disposto alcune modifiche al [Codice del Terzo settore \(CTS\)](#).

In primo luogo, è **stata estesa anche alle ODV la possibilità di svolgere attività di interesse generale** (ex art.5 del Codice) **in forma commerciale**: ciò è avvenuto con una modifica dell'**art.33, c.3, del CTS**. Qualora un'ODV svolgesse tale attività con modalità commerciali, la stessa non sarà però più considerata rientrare fra quelle di interesse generale, ma **rientrerà fra le attività diverse (ex art.6 del CTS)**, e quindi dovrà essere effettuata in modo secondario e strumentale.

Altra modifica importante ha riguardato l'**art.79** del Codice, al quale è stato aggiunto un **comma 2-bis**, al fine di consentire un piccolo "ricarico" sulle attività di interesse generale svolte: con la modifica **si consente ad un ETS di svolgere attività di interesse generale avendo ricavi che superino anche i costi relativi, ma in misura non superiore al 5% degli stessi costi**. Se ci si mantiene all'interno di questo limite le attività in questione non sono considerate commerciali, a meno che ciò non avvenga per due esercizi consecutivi, nel qual caso l'attività torna ad essere considerata commerciale.

Le modifiche in questione sono sicuramente molto importanti e, in parte, vanno a mettere ripiego a delle evidenti rigidità che la versione originaria del Codice presentava; nei prossimi mesi vi sarà il tempo per analizzarle meglio e per capirne la reale portata. Occorre comunque sempre ricordare che le modifiche appena menzionate fanno entrambe riferimento (direttamente o indirettamente) alla **parte fiscale della Riforma, la quale non è ancora in vigore** e lo sarà solamente a seguito dell'approvazione da parte della Commissione europea, e comunque non prima del periodo di imposta successivo a quello in cui il Registro unico nazionale sarà reso operativo.

Altra modifica di un qualche rilievo riguarda l'**art.77** del CTS, nel quale è stata ampliata la possibilità per gli istituti di credito di emettere **titoli di solidarietà** a tutti gli ETS (mentre nella versione precedente tale possibilità era limitata solamente agli ETS non commerciali).

3) L'abrogazione dell'agevolazione IRES per gli enti non profit

Sulla fine dell'agevolazione IRES per gli enti non profit si sono come detto scatenate forti polemiche negli ultimi giorni dell'anno, spesso senza particolare cognizione di causa.

Vediamo però brevemente di cosa realmente si tratta.

La Legge di bilancio del 2019 ha abrogato l'art.6 del D.P.R. 601/1973, il quale prevedeva il dimezzamento dell'aliquota IRES (in base a quella attuale, dal 24 al 12%) nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) enti ed istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
- d) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.

L'agevolazione si applicava solamente se i soggetti menzionati fossero stati **in possesso della personalità giuridica**.

Per i soggetti menzionati il ripristino dell'aliquota ordinaria è sicuramente pesante e penalizzante per i rispettivi bilanci, questo è fuori dubbio e non deve essere taciuto. Identificare però, come è stato fatto, tali soggetti con tutto il "non profit" o con tutto "il terzo settore", significa non considerare (o, più probabilmente, non sapere) che il settore in questione è fatto anche da tantissime organizzazioni che svolgono solamente attività istituzionale (in quanto tale non tassabile) e che quindi non sono interessate da tale misura. Ancora, significa non tenere in conto che moltissimi enti non profit che svolgono attività commerciale (penso in particolare alle APS, ASD, Pro-loco, associazioni culturali in generale), e che quindi producono redditi tassabili, hanno delle agevolazioni di altro tipo (in particolare il regime 398) e anch'esse non sono minimamente toccate da tale disposizione.

Infine, non si tiene in considerazione il fatto che **agli enti del Terzo settore**, fra i quali probabilmente rientreranno moltissimi, se non tutti, degli enti menzionati alle lettere dalla a) alla d) dell'elenco precedente, **la norma appena abrogata** (che disponeva appunto il

dimezzamento dell'aliquota IRES) **non si sarebbe comunque potuta applicare**: e questo in forza dell'art.89, c.5, del CTS.

4) L'esenzione dall'imposta di bollo per le ASD

Come ultima novità, si evidenzia che **dal 1° gennaio del 2019 anche le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e le società sportive dilettantistiche (SSD) riconosciute dal CONI** (e quindi iscritte nel Registro telematico tenuto dallo stesso) **sono esenti dall'imposta di bollo**.

Tale esenzione è stata disposta dalla Legge di bilancio 2019 con la modifica dell'**art.27-bis della Tabella di cui all'allegato B del D.P.R. 642/1972**: l'esenzione comprende **tutti gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni ed attestazioni poste in essere o richiesti dalle ASD o SSD**.

Rientrano tra i documenti esenti da bollo, riprendendo quanto indicato nella recente Circolare 18/E del 1° agosto 2018, anche *“le ricevute per indennità, rimborsi spese analitici, rimborsi spese forfettari, richiesti a fronte di somme erogate”* da associazioni e società sportive dilettantistiche.

Si consiglia quindi a tali soggetti di far valere tale esenzione, iniziando a farlo presente anche agli istituti di credito dove tali soggetti sono titolari di un conto corrente (sul quale pagano l'imposta di bollo).

Tale esenzione è collegata con quella disposta dall'art.82, c.5, del Codice del Terzo settore per tutti gli ETS: si ricorda che, pur in assenza del Registro unico, l'esenzione dal bollo è in vigore dal 1° gennaio 2018 anche per le APS (mentre le ODV e le Onlus erano già in passato esenti da tale imposta).

A cura di Daniele Erler

Per informazioni:

Tel. 0461/916604

consulenza@volontariatotrentino.it