



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**

Forum sugli Enti non profit: le novità 2015 e le risposte degli esperti

Enti non profit: novità tributarie imposte dirette ed indirette

Gianni Massimo Zito

Dottore commercialista – Componente Commissione enti non profit dell'ODCEC di Roma

Roma, 24 febbraio 2015

Erogazioni liberali: nuova detraibilità per le donazioni alle Onlus

La lett. a) del comma 137 dell'art. 1 della L. 190/2014, c.d. legge di Stabilità 2015 eleva il limite massimo di detraibilità delle erogazioni liberali in denaro delle **persone fisiche** ad Euro 30.000 a decorrere dal 1 gennaio 2015 modificando l'art. 15 comma 1.1 del Tuir. Fino al 31 dicembre 2014 vigeva il precedente limite di Euro 2.065,83.

La **percentuale di detraibilità** era stata già elevata dalla originaria quota del 19% al 24% per l'anno 2013 e al **26%** per l'anno 2014 e seguenti dall'intervento della L. 96/2012.

I soggetti beneficiari:

- Onlus, art.10 D.Lgs 460/97;
- Onlus “di diritto” art.10 c.8 D.Lgs 460/97 (Organizzazioni di Volontariato L.266/91, Cooperative Sociali Onlus L. 381/91);
- Enti individuati con da DPCM per iniziative umanitarie, religiose o laiche, nei paesi non OCSE.



I **sistemi di pagamento** per l'effettuazione dell'erogazione in denaro ammessi sono quelli individuati dall'art. 23 del D.Lgs. 241/97, ovvero:

- bonifico, assegno bancario, assegno circolare;
- carta di credito, carta di debito e carte prepagate.

“Più dai meno versi” (alternatività per le erogazioni in denaro)

L'art. 14 del D.L. 35/2005, Decreto Competitività, prevede la possibilità, di deduzione nel limite del 10% del reddito dichiarato e fino alla concorrenza di Euro 70.000 annui, per le erogazioni liberali in denaro ed in natura verso le Onlus, anche di diritto, ed altri enti.

Presupposti di deducibilità

Le Onlus, come gli altri enti indicati dalla norma, hanno obbligo:

- di sussistenza dei requisiti qualificanti le attività di cui all'art.10 del D.Lgs 460/97 ;
- della tenuta di scritture contabili ai sensi del DPR 600/73 ;
- della redazione di un rendiconto entro quattro mesi dalla chiusura dell'anno.



Deducibilità delle erogazioni liberali in denaro delle imprese

La lett. b) del comma 137 dell'art. 1 della L. 190/2014, c.d. legge di Stabilità 2015 eleva anche il limite massimo di deducibilità delle erogazioni liberali in denaro delle **imprese** ad Euro 30.000 a decorrere dal 1 gennaio 2015 modificando l'art. 100 c.2 lett.h) del Tuir rubricato "Oneri di utilità sociale".

Fino al 31 dicembre 2014 vigeva il precedente limite di Euro 2.065,83.

Rimane fermo il limite "alternativo" del 2% del reddito d'impresa dichiarato.

Identiche sono le disposizioni relative ai soggetti beneficiari e alle modalità di versamento.

Per l'alternatività rispetto al "più dai meno versi", fermi i requisiti di deducibilità dell'art.14 del D.L. 35/2005, occorrerà un'analisi di convenienza.

Risoluzione 89/E del 17 ottobre 2014 Agenzia delle Entrate

Detraibilità IRES delle erogazioni liberali da Enti non commerciali ad Onlus e art. 147 Tuir.

Risoluzione 74/E del 29 luglio 2014 Agenzia delle Entrate

Deducibilità IRES delle erogazioni liberali a persone giuridiche (Fondazioni) e art. 100 c.1 e 2. Lett. a) Tuir.



Enti non commerciali: novità sulla tassazione dei dividendi

Dal 1 gennaio 2014, con effetto retroattivo, i dividendi percepiti dagli enti non commerciali concorrono al reddito soggetto ad Ires per il 77,74% delle somme percepite in luogo del 5% previgente.

Il comma 655 dell'art. 1 della L. 190/2014, c.d. legge di Stabilità 2015, modifica l'art.4, comma 1, lett.q) del D.Lgs. 344/2003 che aveva introdotto per gli enti non commerciali, al pari degli altri soggetti Ires, l'abbattimento del 95% della base imponibile sui dividendi percepiti, riducendone l'effetto al 22,26% del dividendo.

Di fatto la **tassazione effettiva** passa **dal 1,375%** (5% per l'aliquota Ires 27,5%) **al 21,38%**.

Il medesimo comma ha soppresso le parole “**anche nell'esercizio d'impresa**” presenti nella versione originaria del decreto di riforma tributaria. Sono sorti dubbi interpretativi in ordine a tale modifica su di una possibile distinzione tra dividendi dagli enti percepiti nell'ambito delle proprie attività istituzionali (concorrenti al reddito per il 77,74%) e quelli invece percepiti nell'ambito delle attività commerciali (sospettati di una tassazione al 49,72% in modo equiparato alle persone fisiche).



L'Amministrazione Finanziaria nel corso del VideoForum 2015 ha definito l'ambito applicativo della norma nel senso dell'estensione anche ai dividendi percepiti nell'ambito commerciale. Tale interpretazione è stata confermata dalla Circ. 6/E AdE del 19 febbraio 2015.

L'istituto del **Trust**, compreso tra gli enti non commerciali, viene inciso dalla novella in argomento in maniera differenziata in base alle tipologie:

- per il trust c.d. **opaco** nulla cambia rispetto alla tassazione degli altri enti, con tassazione Ires effettiva al 21,38%;
- per il trust c.d. **trasparente** la tassazione avviene in capo ai beneficiari, all'atto della percezione dei dividendi, nella misura del 77,74%, in base all'aliquota Irpef marginale degli stessi.



Retroattività degli effetti tributari

Al medesimo comma della Legge di Stabilità, in sede di definizione del disegno di legge, è stata espressamente prevista la deroga all'art. 3 L. 212/2000 c.d. Statuto del Contribuente, prevedendone di fatto la retroattività al **1 gennaio 2014**.

Riconoscimento del credito d'imposta

Il comma 655 dell'art. 1 della Legge di Stabilità, al fine di mitigare gli effetti della retroattività, dispone che per il maggior carico tributario sostenuto per l'effetto della minore detassazione sui dividendi percepiti, e **nel solo anno 2014**, è riconosciuto il credito d'imposta pari a tale maggiore imposta.

E' stabilito che tale credito d'imposta:

- a. è indicato nel modello dichiarativo per l'anno d'imposta 2015 (Quadro RU 2016)
- b. non concorre alla base imponibile Ires ed Irap ;
- c. non concorre al rapporto di pro rata degli interessi passivi (art.61 Tuir) ;
- d. non concorre al rapporto di deducibilità delle spese d'impresa (art.109 c.5 Tuir)



Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta sarà utilizzabile in compensazione, in tre tranches annuali, decorrenti ciascuna dal 1 gennaio degli anni 2016, 2017 e 2018.

Con successiva risoluzione verranno istituiti i codici tributo per l'utilizzo del credito nel modello F24.



Enti non commerciali e Pubblica Amministrazione Split Payment Iva e Fatturazione Elettronica Obbligatoria

La lett. b) del comma 629 dell'art.1 della L. 190/2014 (c.d. Legge di Stabilità 2015) ha introdotto l'art.17-ter al d.p.r. 633/72. D.M. del 23 gennaio 2015, in attuazione delle norme.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso la Pubblica Amministrazione vengono sottoposte ad un nuovo regime di versamento dell'Iva, prevedendo che il versamento sia a carico del cessionario/committente e non più del cedente/prestatore.

Unica eccezione le operazioni assoggettate al regime di inversione contabile (c.d. Reversa Charge).

Il nuovo meccanismo, definito **Scissione dei Pagamenti o Split Payment**, nasce al fine di evitare fenomeni di evasione e di frode Iva, obbligando la pubblica amministrazione al pagamento del solo imponibile della fattura al cedente/prestatore, e al versamento dell'imposta direttamente all'Erario.



Nulla cambia nella sostanza per la fatturazione del cedente/prestatore salvo il dover indicare nel documento la nota “scissione dei pagamenti”.

Ambito soggettivo di applicazione

Il testo normativo individua i soggetti destinatari quali :

- lo Stato,
- gli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica,
- gli enti pubblici territoriali ed i consorzi tra essi costituiti ai sensi dell’articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni,
- le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura,
- gli istituti universitari,
- le aziende sanitarie locali, gli enti ospedalieri, gli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico,
- gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza.

La successiva Circ. 1/E AdE del 9 febbraio 2015, fa riferimento a quanto previsto, in tema di soggettività, ai soggetti destinatari dell’art.6, 5° comma, del dpr 633/72 , elencando i soggetti dell’amministrazione pubblica indirizzatari del provvedimento rinviando, a maggiore certezza, all’indice IPA ed alla pagina web:

<http://indicepa.gov.it/documentale/ricerca.php>



Esclusioni soggettive

Sono esclusi gli enti previdenziali privati o privatizzati, le aziende speciali (anche delle CCIAA), gli enti pubblici economici con organizzazione di tipo privatistico, ancora gli Ordini professionali, gli Enti di ricerca, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti (Authorities), le Agenzie regionali, le Aci provinciali, ecc.

Decorrenza dell'istituto ed momento di esigibilità dell'imposta

Lo Split payment è da applicare alle operazioni le cui fatture risultano emesse **dal 1 gennaio 2015** per le quali l'esigibilità dell'imposta si verifichi comunque dopo tale data (Comunicato stampa del MEF n.7 del 9 gennaio 2015).

L'esigibilità si verifica al momento del pagamento della fattura, o, su opzione dell'amministrazione cessionaria, al momento della ricezione della fattura.



Casi di esclusione oggettiva

Lo Split Payment non trova applicazione nel caso :

- di operazione soggetta ad inversione contabile (c.d. Reverse charge);
- di compenso assoggettato a ritenuta d'acconto (chiarimento Telefisco 2015 e Circ. 6/E AdE del 19 febbraio 2015);
- di operazione soggette a Regimi Iva speciali che non prevedono l'esposizione Iva in fattura (es. regime del margine L.41/95, agenzie di viaggio art.74-ter dpr 633/72, agricoltura e pesca art.34 dpr 633/72, editoria art. 74, c.1, d.p.r 633/72)

Contabilizzazione dell'Iva da “scissione dei pagamenti”

- annotazione nel registro Iva delle fatture emesse;
- computo nella liquidazione periodica ed annuale dell'imposta esposta in fattura quale Iva dovuta ed, in sottrazione, uguale importo di Iva da scissione dei pagamenti;
- nel libro giornale, ove d'obbligo, l'imposta Iva esposta in fattura andrà ad addebitare il conto “Iva c/ split payment o scissione dei pagamenti” all'atto della registrazione della fattura emessa, mentre si evidenzierà in accredito all'atto dell'esigibilità dell'imposta (pagamento).



Ambito sanzionatorio

Il fornitore di beni e servizi alla PA che commetta irregolarità nella fatturazione è assoggettabile alla sanzione del 100% dell'imposta relativa (art.6, comma 1, D.Lgs 471/97). Non applicabilità periodo 1 gennaio – 9 febbraio 2015 – correzione degli errori. Regularizzazione (Circ. 1/E AdE del 9 febbraio 2015).

Priorità del rimborso Iva

L'eccedenza di imposta detraibile ai fini Iva riferita alle operazioni di cessione di beni e servizi in regime di scissione dei pagamenti avrà un percorso prioritario per il rimborso in applicazione dell'art. 38 bis, comma 10, del d.p.r. 633/72. (comma 630, art.1, Legge Stabilità 2015, art.8 D.M. 23 gennaio 2015).

La decorrenza della priorità già a far data dalle richieste di rimborso trimestrale del periodo gennaio-marzo 2015. D.M. 20 febbraio 2015 (in corso di pubblicazione sulla G.U.) semplifica i rimborsi Iva eliminando il riferimento all'art.2 del D.M. 22.03.2007.

Deroga alla Direttiva CEE

Il meccanismo deroga l'ordinaria applicazione dell'imposta di cui alla Direttiva CE c.d. Sesta Direttiva n. 112/2006/CE. E' stata presentata richiesta di deroga ai sensi dell'art. 395 della Direttiva CE. Nelle more del rilascio della deroga l'istituto trova comunque applicazione.

Fatturazione Elettronica Obbligatoria (commi 209-213, art.1, L.244/2007)

Il Decreto Irpef (D.L. 66/2014), all'art. 25 comma 1, anticipa l'applicazione obbligatoria dell'emissione della fattura elettronica nei rapporti economici tra soggetti economici privati e pubblica amministrazione al 31 marzo 2015, per quelli non ancora indicati dal Decreto Ministero dell'Economia n.55 del 3 aprile 2013.

Fasi dell'implementazione

1. adozione spontanea della PA dal 6 dicembre 2013 con attivazione del Sistema di Interscambio (SDI di cui al D.M. 7 marzo 2008);
2. obbligatorietà di alcuni soggetti PA (Ministeri, Agenzie Fiscali, Enti Nazionali di Previdenza ed Assistenza) dal 6 giugno 2014.

Sistema di fatturazione elettronica verso la PA (D.M. Economia n.55/2013)

- a. individuazione del codice identificativo dell'ufficio della PA (IPA) da indicare nel documento;
- b. emissione della fattura attraverso il SDI, verifica dell'iter conseguente di accettazione, trasmissione all'ufficio indicato, conferma di regolarità;
- c. conservazione in modalità elettronica del documento trasmesso (D.Lgs. 82/2005, D.M. 23 gennaio 2004, D.M. 17 giugno 2014).



Altre novità fiscali

1. Reverse charge art. 17 c.1 lett.a-ter. Ente non commerciale: attività istituzionale ed attività “commerciale” non prevalente – Applicabilità.
2. Monitoraggio fiscale e soglia limite dei c/c esteri (D.L. 167/90). Aumento del valore massimo complessivo da Euro 10.000 ad Euro 15.000.
3. Rivalutazione valore fiscale terreni e partecipazioni (D.L. 282/2002). Proroga termini e aumento imposte sostitutive.



Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Roma
Commissione Enti non Profit - Commissione Società e Associazioni
sportive

“Forum sugli Enti non profit: le novità 2015 e le risposte degli esperti”

Roma, 24 febbraio 2015

Risposte ai quesiti