

# LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E LE PROLOCO

(AVV. GABRIELE SEPIO 19 GIUGNO 2020)

## ASPETTI FISCALI E CONTABILI PER LE PRO LOCO

### Il regime fiscale delle Pro Loco

Le Pro Loco sono normalmente costituite nella forma di enti associativi.

Ai fini delle imposte dirette, alle proloco sono quindi applicabili, in generale, le regole per la determinazione del reddito previste per gli enti non commerciali (artt. da 143 a 150 TUIR), comprese le specifiche disposizioni previste con riferimento agli enti di tipo associativo (art. 148 del TUIR).

In linea generale, ai fini IVA, relativamente alle attività svolte dalle stesse, non opera la presunzione assoluta di commercialità di cui all'art. 4 co. 2 n. 1) del DPR 633/72.

Ove le bande musicali svolgano in via prevalente attività istituzionale, qualificandosi come enti non commerciali ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72, sono soggette alla medesima disciplina prevista per questi ultimi.

Quindi:

❖ sono soggette ad IVA le operazioni effettuate nell'ambito di attività commerciali (ad esempio: organizzazione di corsi musicali a pagamento e organizzazione di spettacoli e concerti a pagamento nei confronti di terzi non associati);

❖ Ai sensi dell'art. 4, comma 4 D.P.R. 633/72, sono invece fuori campo IVA le operazioni effettuate nell'ambito di attività istituzionali.

Attualmente quindi, in linea generale, per le operazioni effettuate dalle proloco:

❖ si considerano non commerciali le operazioni effettuate nell'ambito delle attività istituzionali;

❖ Sono esclusi dal campo di applicazione dell'Iva e delle imposte sui redditi i contributi e le quote versate dagli associati per sovvenzionare l'attività dell'ente, in quanto afferenti alla sfera istituzionale;

❖ Sono altresì esclusi dal campo di applicazione dell'Iva e delle imposte sui redditi i contributi supplementari o i corrispettivi specifici versati dai soci nell'ambito delle finalità istituzionali, ai sensi dell'art. 148, comma 3 del TUIR e art. 4, comma 4 del d.P.R. n. 633/1972 (es. corsi didattici musicali e organizzazione di spettacoli erogati a favore dei soci) a condizione che siano rispettati specifici requisiti statutari, indicati dall'art. 148 TUIR e dall'art. 4 del d.P.R. n. 633/1972, e sia trasmesso il modello EAS, ai sensi dell'art. 30 co. 1 del DL 185/2008; ciò vale anche nell'ipotesi in cui dette operazioni siano svolte nei confronti di altre associazioni (e relativi associati) che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto, fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale.

## Disciplina IVA attività spettacolistiche

Per quanto riguarda le prestazioni rilevanti ai fini IVA, va rilevato che i concerti vocali e strumentali, nonché le esecuzioni di musica dal vivo diverse da questi, si classificano come attività di spettacolo ai sensi della Tabella C, allegata al DPR 633/72, per cui sono soggette ad IVA nei modi ordinari, anche se sono previste regole specifiche per quanto concerne l'individuazione del momento di effettuazione delle operazioni e le modalità di certificazione dei corrispettivi ex art. 74-quater del DPR 633/72.

In particolare:

❖ le prestazioni relative ai concerti vocali e strumentali sono soggette ad aliquota IVA del 10% (ai sensi del n. 123) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72);

❖ le altre esecuzioni musicali dal vivo sono soggette ad aliquota IVA ordinaria.

Trattandosi di attività spettacolistiche, possono eventualmente applicarsi le semplificazioni previste dall'art. 74-quater co. 5 del DPR 633/72 e dall'art. 8 del DPR 544/99 per i soggetti "minori".

In particolare, le proloco possono poi usufruire delle semplificazioni di cui all'art. 8 del d.P.R. n. 544/99 (cd. «contribuenti minori») per le attività di intrattenimento o di spettacolo di cui alla Tabella C, allegata al DPR 633/72, a condizione che nell'anno solare precedente, abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a 50mila euro. In relazione a tali attività, le proloco devono:

- documentare i corrispettivi mediante il rilascio di ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi, integrati con le indicazioni di cui all'art. 74-quater co. 3 del d.P.R. 633/72 (art. 8 comma 1);
- beneficiare dell'esonero dall'obbligo di annotazione dei corrispettivi, liquidazione periodica e dai relativi versamenti (art. 8 comma 2).

Restano fermi gli obblighi di:

- numerazione delle fatture ricevute;
- conservazione dei documenti;
- versamento annuale dell'imposta;
- presentazione della dichiarazione annuale IVA.

In relazione a tali attività di intrattenimento e spettacolo è inoltre prevista la possibilità di optare per uno specifico regime forfetario ai fini IVA (art. 74-quater, comma 5 del d.P.R. 633/1972), a condizione che:

- l'associazione non opti per il regime di cui alla L. n. 398/1991; e
- realizzi un volume d'affari non superiore a 25.822,84 euro nell'esercizio delle attività di cui alla Tabella C, allegata al DPR 633/72 nell'anno solare precedente.

L'art. 74-quater, co.5 del d.P.R. n. 633/1972 prevede che la base imponibile IVA è determinata nella misura del 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi, con totale indetraibilità dell'imposta assolta in sede di acquisto.

Si evidenzia, che la riforma del Terzo settore non incide sulla possibilità di fruire di tale regime, che pertanto continuerà ad applicarsi anche agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore che svolgono le suddette attività.

La riforma del Terzo settore ha introdotto significative novità per le generiche «associazioni senza scopo di lucro» (ivi incluse le proloco), eliminando la possibilità per tali enti di optare - per la tassazione delle eventuali attività commerciali - per il regime fiscale agevolativo di cui alla L. n. 398/1991.

Le modifiche introdotte dalla riforma, per quanto concerne in questa sede, saranno efficaci a partire dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione da parte della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo a quello di prima operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (art. 104, co. 2 del CTS).

Nel dettaglio, l'art. 9-bis del D.L. n. 417/1991 estende alle «associazioni senza fini di lucro» e alle «associazioni bande musicali» l'applicazione della L. n. 398/1991, che prevede un regime forfetario opzionale per le attività commerciali.

Tale regime si applica a condizione che:

- le associazioni in esame non abbiano scopo di lucro in base a specifica previsione statutaria;
- nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento non siano stati conseguiti proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali superiori a 400.000 euro (250.000 euro fino al 2016).

In caso di opzione per il regime di cui alla L. n. 398/1991, il reddito imponibile è determinato:

- applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3%;
- aggiungendo a tale importo le plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 del TUIR.

Si ricorda in ogni caso che (attualmente) per le associazioni di promozione sociale e per le associazioni culturali non sono rilevanti ai fini delle IRES i corrispettivi di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR (attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli iscritti, verso corrispettivi specifici).

Come vedremo, una volta divenute efficaci le disposizioni fiscali introdotte dalla riforma, un regime analogo a quello di cui all'art. 148 comma 3 sarà previsto solo per gli enti iscritti nel Registro unico nazionale come associazioni di promozione sociale.

Per le associazioni che optano per il regime di cui alla L. 398/1991, l'Iva dovuta nell'ambito delle attività commerciali esercitate in connessione all'attività istituzionale è determinata in base all'art. 74, comma 6, del d.P.R. n. 633/1972, vale a dire applicando una percentuale forfetaria di detrazione all'ammontare dell'IVA a debito derivante dai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali.

In sostanza, per tali soggetti, lo speciale regime disciplinato dal citato art. 74 per le attività di intrattenimento (di cui alla Tariffa allegata al d.P.R. n. 633/1972), trova applicazione anche per quei proventi percepiti in relazione ad attività non soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

Nel dettaglio, per gli enti che optano per il regime di cui alla L. n. 398/1991, l'Iva da versare (relativa ai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali) è determinata sottraendo all'Iva incassata sulle operazioni attive una detrazione forfetaria pari:

- Al **50%** dell'imposta calcolata sulle operazioni imponibili, comprese le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione;
- Al **33%** dell'imposta calcolata sulle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica effettuate nell'esercizio dell'attività.

Il regime ordinario continua ad applicarsi per le attività **non direttamente connesse agli scopi istituzionali**.

All'opzione per il regime forfetario di cui alla L. n. 398/1991 è legata

l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 25 comma 2 della L. n. 133/1999 (estesa alle bande musicali dal comma 1-bis del medesimo articolo), in base alle quali sono esclusi dal reddito imponibile:

- i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- i proventi conseguiti per il tramite di raccolte pubbliche di fondi effettuate in conformità all'art. 143, co. 3 lett. a) del TUIR.

I proventi sono esclusi dalla formazione del reddito a condizione che:

- Siano conseguiti nell'ambito di un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno;
- Non venga superato il limite annuo complessivo fissato con apposito decreto ministeriale (attualmente pari a **51.645,69 euro**).

Ne deriva che costituisce reddito imponibile:

- la parte dei proventi eccedenti l'importo di 51.645,69 euro;
- i proventi conseguiti oltre l'ambito delle due manifestazioni per periodo d'imposta.

I proventi che superano i limiti previsti, sulla base dell'art. 148, comma 2 secondo periodo del TUIR, devono considerarsi:

- ■ come redditi diversi ex art. 67 co. 1 lett. i) del TUIR, nel caso in cui i proventi siano stati conseguiti nell'ambito di due eventi, ma superino il limite di 51.645,69 euro;
- ■ come componenti del reddito di impresa, nel caso in cui i proventi siano stati conseguiti dal terzo evento.

Al fine di beneficiare delle disposizioni di cui all'art. 25 comma 2 della L. n. 133/1999, le bande musicali sono tenute a redigere un apposito rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. n. 600/73, nel quale annotare le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione. Come evidenziato dall'Agenzia delle entrate nella **Circolare n. 18/E del 2018** (in tema di associazioni sportive dilettantistiche), la previsione agevolativa di cui all'art. 25, comma 2, della L. n. 133 del 1999 opera **solo agli effetti dell'IRES e non dell'IVA**.

Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini IVA degli eventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, la Circolare n. 18/E ha specificato che (in considerazione di quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE) esse costituiscono comunque **operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA**, atteso che l'esercizio dell'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 (cui è condizionata la fruibilità dell'agevolazione di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999) presuppone lo svolgimento già di attività qualificabili come commerciali e, quindi, la soggettività passiva dell'ente.

## **Attività commerciali connesse agli scopi istituzionali**

Per quanto riguarda la nozione di «attività commerciali connesse agli scopi istituzionali», l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere

**strutturalmente funzionali** alle attività istituzionali e **rese in concomitanza** con lo svolgimento della medesima (cfr. Circolare n. 43/2000 e 18/2018).

Rientrano ad esempio tra tali attività:

- La somministrazione di alimenti e bevande;
- La vendita di materiali sportivi o di gadgets pubblicitari;
- Le sponsorizzazioni,
- cene sociali, lotterie, ecc.

## **Obblighi contabili e semplificazioni**

Le proloco sono ordinariamente soggette, per le attività commerciali, agli obblighi di cui al Titolo II del DPR 633/72 in materia di fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta, dichiarazione.

L'art. 39 co. 13-sexies del DL 269/2003 prevede che le semplificazioni in materia di certificazione dei corrispettivi di cui all'art. 6 co. 3-bis del DPR 640/72 e di cui al DPR 69/2002 si estendano anche alle proloco (oltre che ai cori e alle compagnie teatrali amatoriali).

Pertanto, anch'esse beneficiano delle seguenti agevolazioni:

❖esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante titoli di accesso di cui al DM 13.7.2000 relativamente alle manifestazioni organizzate in favore dei soci (art. 6 co. 3-bis del DPR 640/72 e circ. 28/E/2004);

❖ facoltà di certificare i corrispettivi derivanti dalle manifestazioni organizzate dalle bande musicali mediante l'emissione di titoli d'ingresso e abbonamenti, in luogo dei titoli di accesso di cui al DM 13.7.2000 (si veda il DPR 69/2002).