



TRATTAMENTO FISCALE AI FINI IVA DEGLI ENTI NON-COMMERCIALI

a cura del Dott. Stefano Setti

Ai sensi dell'art. 4, quarto comma, del DPR n. 633/72 per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali (o agricole)¹.

Ciò vale a dire che le operazioni effettuate in ambiti diversi da quello commerciale (o agricolo) non assumono rilevanza ai fini della normativa IVA e quindi non si rendono obbligatori gli adempimenti da questa previsti (tenuta dei registri, fatturazione, annotazione, ecc.).

¹ Alla regola generale della imponibilità IVA delle sole operazioni compiute nell'esercizio di attività commerciale (od agricola) il legislatore affianca una generica presunzione di "commercialità" introducendo il principio della imponibilità delle attività svolte dall'ente in favore dei soci e da questi remunerate specificamente.

Più precisamente si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti di enti non commerciali verso pagamento:

- di corrispettivi specifici (non si tratta delle quote ordinarie che pertanto rimangono escluse da IVA);
- di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

In questo ultimo caso deve essere assoggettata ad IVA la parte differenziale tra contributo ordinario e supplementare.

Rispetto al principio della imponibilità delle operazioni effettuate a favore dei soci dietro pagamento di un corrispettivo specifico, vi è una importante deroga che riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da:

- associazioni politiche,
- associazioni sindacali,
- associazioni di categoria,
- associazioni religiose,
- associazioni assistenziali,
- associazioni culturali,
- associazioni sportive dilettantistiche,
- associazioni i promozione sociale
- associazioni di formazione extra scolastica della persona,

rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Vai al sito: <http://www.misterfisco.it> o al sommario <http://www.misterfisco.it/saggi/saggi.asp>



Per gli enti non commerciali di cui all'art. 4, quarto comma, DPR n. 633/72, nonché per gli enti pubblici di assistenza e beneficenza, per quelli di previdenza e gli Automobil Club, il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto, relativa agli acquisti (di beni e servizi) e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali (o agricole), deve essere esercitato secondo le norme contenute negli artt. 19 e 19-*bis*, DPR n. 633/72.

La detrazione dell'imposta da parte degli enti non commerciali è subordinata al fatto che l'attività commerciale (o agricola) sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale (art. 19-*ter*, DPR n. 633/72).

Va da sé che per le attività di natura commerciale l'ente non-commerciale dovrà:

- istituire il registro delle fatture emesse e quello degli acquisti, previsti rispettivamente dagli artt. 23 e 25 del DPR n. 633/72;
- emettere fattura, al momento del pagamento del corrispettivo (o anche in un momento antecedente) nei confronti delle persone che fruiscono dei servizi commerciali;
- effettuare le conseguenti liquidazioni periodiche e dichiarazioni annuali, nonché i versamenti dell'imposta dovuta.

Il legislatore, con l'art. 19-*ter*, DPR n. 633/72, in sostanza, nel mentre ha voluto escludere dal campo di applicazione dell'imposta gli atti dai medesimi compiuti e che costituiscono esplicazione della loro essenziale attività istituzionale, ha inteso comunque assoggettare a tributo gli atti da essi posti in essere se effettuati nell'esercizio di attività commerciali ed agricole, dando, quindi, esclusivo rilievo alla qualità oggettiva dell'attività nell'ambito della quale il bene è ceduto o il servizio è prestato, pur se il soggetto che la esplica non può qualificarsi imprenditore commerciale o agricolo secondo i principi del diritto comune.



Inoltre, nell'ipotesi in cui i beni o servizi acquistati siano utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale (o agricola) e dell'attività principale, è ammessa in detrazione solo la parte dell'imposta relativa a tali acquisti imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola. In pratica, la distinzione fra la parte dell'imposta detraibile e quella non detraibile va fatta in concreto caso per caso, in base all'effettiva utilizzazione ed imputazione del bene o servizio all'una o all'altra attività in fatto riscontrabile.

L'assenza di contabilità (anche per l'attività principale) o la sua tenuta con modalità tali da renderla inattendibile impedisce la detrazione, mancando l'obiettivo riferimento per evidenziare l'imposta relativa agli acquisti ed alle importazioni effettuati nell'esercizio di attività commerciali (o agricole) (art. 19-ter, terzo comma, DPR n. 633/72).

Si precisa che ai sensi dell'art. 4, quinto comma, sono da considerare in ogni caso attività commerciali le attività indicate di seguito, a nulla rilevando il soggetto che le pone in essere o il successivo trattamento di esenzione (art. 10 del DPR n. 633/72) o di non imponibilità (artt. 8, 8-bis e 9):

- a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati;
- b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;



- j) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Alcune attività o talune cessioni non sono, invece, considerate di natura commerciale se poste in essere da certi soggetti. Nell'elenco che segue sono indicate le operazioni escluse da IVA sulla base di elementi oggettivi o soggettivi:

- a) le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi anche in conto corrente, effettuate dalla Banca d'Italia e dall'Ufficio italiano dei cambi,
- b) la gestione, da parte delle amministrazioni militari o dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale ed a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruirne per particolari motivi inerenti al servizio;
- c) la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità;
- d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali;
- e) le cessioni di beni e prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali;
- f) le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogate dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale.

Non sono considerate, inoltre, attività commerciali, anche in deroga al secondo comma dell'art. 4 del DPR n. 633/72:

- a) il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze, ad esclusione delle unità classificate o classificabili nella categoria catastale A10, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli



destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto, da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta, gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni e degli impianti stessi, ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni;

- b) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

Alla luce di quanto esposto precedentemente, a puro titolo esemplificativo si pensi ai contributi ricevuti dall'ente non commerciale, il quale non svolge attività commerciale (o agricola) rientrante nel campo dell'IVA; i versamenti e le oblazioni di terzi effettuati verso l'ente, non sono da assoggettare ad IVA; infatti, essi possono considerarsi operazioni fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2 DPR n. 633/72, terzo comma, lett. a), cioè cessioni che hanno per oggetto denaro.

Qualora invece l'ente non commerciale compia cessioni di beni e/o prestazioni di servizi a vantaggio direttamente o indirettamente degli associati – effettuate non in conformità alle finalità istituzionali di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive – o a favore di terzi (si pensi alle sponsorizzazioni o ad altre prestazioni di servizi e cessioni di beni), i contributi che l'ente riceve vengono ad avere la natura di corrispettivi per la prestazione di servizi – o cessioni di beni – resi dall'ente non commerciale e come tali vanno assoggettati ad IVA.



Nel caso che i contributi siano da assoggettare ad IVA l'ente non commerciale dovrà emettere fattura, con numerazioni progressive per la riscossione dei contributi ed assolvere a tutti gli obblighi IVA previsti.

Infine, se l'ente non commerciale svolge anche attività commerciali, sarà cura dello stesso procedere alla dichiarazione di inizio attività ai sensi dell'art. 35 del DPR n. 633/72 (mediante la compilazione del "nuovo" modello AA 7/8 utilizzato dai soggetti diversi dalle persone fisiche, come ad es. società ed enti); infatti l'art. 35 prevede che i soggetti che intraprendono nel territorio dello Stato l'esercizio di un'impresa, arte o professione hanno l'obbligo di presentare, entro 30 giorni, una dichiarazione di inizio attività. Conseguentemente l'Agenzia delle Entrate attribuirà telematicamente al contribuente un numero di partita IVA che resterà invariato anche nelle ipotesi di variazioni di domicilio fiscale fino al momento della cessazione dell'attività e che deve essere indicato nelle dichiarazioni, nella home page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto.

Articolo pubblicato in data 31 marzo 2008