

Enti Non Commerciali e disciplina IVA

di [Commercialista Telematico](http://www.commercialistatelematico.com)

Pubblicato il 4 Luglio 2011

Gli Enti Non Commerciali sono contribuenti "particolari": analizziamo come applicano e detraggono l'I.V.A. A cura di Leonardo Leo e Maria Leo.

Premessa – Qualifica di ente non commerciale

Fine del presente scritto è analizzare la disciplina ai fini IVA degli enti non commerciali. A tale scopo non è di ausilio la normativa che il legislatore ha posto per l'IVA giacché in essa non si rinviene una definizione di "ente non commerciale". Essa si ricava da quella fornita dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 (di seguito TUIR) ai fini delle imposte sui redditi, secondo cui sono tali gli enti, pubblici o privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. La nozione di "attività principale" di un ente è una nozione di tipo qualitativo. Infatti, per determinare quale attività deve essere considerata "principale"



occorre scindere quell'attività che realizza direttamente il fine per il quale l'ente è stato costituito (cd. attività-fine), da quell'attività che detto fine realizza solo in modo mediato (cd. attività-mezzo), trovandosi in rapporto strumentale con la prima¹. L'attività principale è data dalla cd. attività fine, dall'attività essenziale per il raggiungimento degli scopi dell'ente. Nessun ruolo giocano, quindi, nella verifica della prevalenza di una certa attività rispetto ad un'altra, elementi di carattere quantitativo quali ad esempio l'entità delle entrate di ciascuna gestione (ben potendo l'attività definibile come principale essere del tutto improduttiva sotto questo profilo) oppure l'entità delle spese (ben potendo l'attività principale assorbire risorse minori rispetto a quella secondaria e dunque richiedere un minor impegno organizzativo). Identificata l'attività esclusiva o principale dell'ente si deve stabilire se questa è o non è un'attività commerciale. Ai sensi dell'art. 73, cc. 4 e 5, del TUIR, l'oggetto esclusivo o principale dell'ente deve essere identificato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente

esercitata nel territorio dello Stato. La definizione del requisito della commercialità viene recepito dalle indicazioni dalla dottrina commercialistica secondo la quale non possono mai essere definite tali quelle attività che sono programmaticamente gestite in modo che i ricavi o sono del tutto assenti o non riescono a coprire i costi della produzione, perché i beni o i servizi prodotti sono ceduti o prestati senza corrispettivo, oppure verso un corrispettivo fissato in misura inferiore ai costi suddetti. Alla luce di quanto detto, si definisce come ente non commerciale quell'ente che esercita soltanto attività di tipo non commerciale oppure, nel caso di più attività sia commerciali sia non commerciali, eserciti come attività principale un'attività di tipo non commerciale. E' necessario però precisare che lo stesso TUIR prevede delle ipotesi in cui viene meno la qualifica di non commercialità (art 149 TUIR). Ai fini della perdita della qualifica di ente non commerciale, a differenza della qualificazione iniziale dell'ente, si tiene conto non più di un criterio di tipo qualitativo, ma di parametri oggettivi, di tipo "quantitativo", ossia:

1. prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
2. prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
3. prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
4. prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Trattamento ai fini Iva delle operazioni compiute dagli Enti Non Commerciali

Tralasciando l'esame degli enti pubblici e concentrando la propria attenzione su quelli di natura privata, si rende necessario individuare tre tipologie di soggetti, rispetto ai quali è dato rinvenire tre diverse discipline normative:

1. enti (di tipo "istituzionale") la cui attività è rivolta prevalentemente all'esterno (fondazioni, comitati);
2. enti (di tipo "associativo") la cui attività si rivolge soprattutto a vantaggio dei propri associati;
3. Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS): enti caratterizzati da una finalità di solidarietà sociale, rispetto ai quali il legislatore ha voluto una disciplina ad hoc (d.lgs. n. 460/97).

a) Enti (di tipo “istituzionale”) la cui attività è rivolta prevalentemente all'esterno (fondazioni, comitati).

Per questi enti si applica la regola generale secondo cui gli enti non commerciali non sono soggetti passivi d'imposta per l'esercizio delle attività istituzionali ma solamente per le attività commerciali (o agricole) eventualmente esercitate in via secondaria (art.4, c. 4, del DPR n. 633/1972). Tuttavia, si applica il regime di esclusione per le occasionali raccolte pubbliche di fondi. Sono tali le raccolte di somme di denaro realizzate in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. Unico obbligo previsto ai fini dell'attivazione del citato regime di esclusione è quello di redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito rendiconto, accompagnato da una relazione illustrativa, da cui devono emergere le entrate e le spese relative ad ogni manifestazione in relazione alla quale si è svolta la pubblica sottoscrizione di fondi. Sono in ogni caso considerate come commerciali (cd. presunzione di commercialità) le attività indicate dall'art. 4, c. 5, del DPR n. 633/1972.

b) Enti (di tipo “associativo”) la cui attività si rivolge soprattutto a vantaggio dei propri associati.

Anche per tali enti valgono le prime due regole esposte con riferimento agli enti di cui al punto a), ossia l'esclusione della commercialità per quelle operazioni effettuate nell'esercizio delle attività istituzionali e quelle consistenti in occasionali raccolte pubbliche di fondi. A differenza degli enti di cui al punto a), le associazioni si caratterizzano per la prevalenza delle attività svolte nei confronti dei propri componenti. In relazione all'attività “interna”, l'art. 4, comma 4, secondo periodo, del DPR n. 633/1972 prevede che debbano considerarsi commerciali “le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari in funzione delle maggiori o diverse prestazioni cui danno diritto” (la norma ha una chiara finalità antielusiva). La remunerazione dell'attività interna (cessione di beni e prestazione di servizi a favore degli associati) deve essere “supplementare”, cioè deve consistere in un corrispettivo specifico che esula da quanto versato in relazione allo status di associato (quota associativa). Come si vede, l'attribuzione della natura commerciale dell'operazione realizzata è improntata all'unico criterio della corrispettività delle controprestazioni, a prescindere quindi dall'abitudine dell'attività, che invece costituisce il discrimine per le attività di tipo “esterno”, ossia rivolte a soggetti diversi dagli associati. Tuttavia, per alcuni enti associativi che realizzano finalità aventi tutela costituzionale, sono previste disposizioni specifiche volte ad ampliare il novero delle attività considerate non commerciali: infatti, si presumono non commerciali anche alcune attività svolte nei confronti dei propri associati. La presunzione è tuttavia condizionata, in alcuni casi, alla sussistenza di determinati requisiti statuari che garantiscono il rispetto dell'elemento tipico delle organizzazioni di natura associativa, vale a dire collegialità e scopo di reciprocità. Ad

esempio, riguardo le associazioni sindacali di categoria, politiche, religiose, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da esse effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, anche a fronte di corrispettivi specifici, nei confronti propri soci, associati o partecipanti, sono considerate non commerciali purché l'atto costitutivo o lo statuto, redatto in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, contenga le seguenti clausole:

- divieto di distribuire, anche in modo indiretto, durante la vita dell'associazione, sotto qualsiasi forma, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve e capitale (a meno che la distribuzione sia imposta dalla legge);
- obbligo di devoluzione del proprio patrimonio ad altre associazioni con scopi simili o comunque a fini di pubblica utilità, in caso di scioglimento dell'associazione;
- obbligo di redigere un rendiconto economico e finanziario annuale;
- intrasmissibilità della quota degli associati per atto tra vivi e divieto di rivalutazione della stessa.

c) Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS).

Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale si identificano, essenzialmente, per l'attività istituzionalmente svolta e per le finalità di solidarietà sociale, entrambe stabilite dalla legge (art. 10 del d.lgs. n. 460/97). Vi sono alcuni soggetti (enti pubblici, fondazioni bancarie, società diverse dalle cooperative) che non possono mai assumere la qualifica di ONLUS. Al contrario, altri soggetti (organizzazioni di volontariato ex legge n. 266/91) sono di diritto ammessi ad usufruire della disciplina dettata per le ONLUS. Infine, vi sono soggetti che possono assumere la qualifica di ONLUS a condizione che si adeguino a determinate clausole statutarie previste dalla legge. Per l'esame di queste clausole si rimanda all'art. 10, c. 1, del d. lgs. n. 460/97. Ora, mentre riguardo agli enti non commerciali di cui ai punti a) e b), il regime tributario applicabile si appunta sulla distinzione tra attività commerciali ed attività non commerciali, le operazioni effettuate dalle ONLUS rientrano nel campo di applicazione dell'IVA e ad esse si applicano le regole ordinarie, indipendentemente dal fatto che si tratti di attività istituzionali o di attività connesse commerciali. Alcune attività vengono però considerate esenti: in relazione ad esse le ONLUS non applicano l'imposta ma rimangono soggette a tutti gli ordinari obblighi previsti dalla normativa (fatturazione, registrazione, dichiarazione). È poi previsto l'esonero dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi, mediante ricevute o scontrino fiscale, per le attività istituzionali (art. 15 del d. lgs. n. 460/1997).

Detrazione dell'IVA per gli enti non commerciali

Per gli enti non commerciali (enti di cui ai punti 2.a e 2.b), l'istituto della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto è disciplinato dall'art. 19ter del DPR n. 633/1972, il quale limita la detraibilità agli acquisti

fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Fondamentale si rileva quindi, al fine di stabilire la spettanza del diritto alla detrazione IVA, verificare in primo luogo l'inerenza di una spesa rispetto all'attività d'impresa svolta. Oltre a questa condizione di natura sostanziale, l'art. 19ter, comma 2 impone il rispetto di altre due condizioni di natura formale:

- l'attività commerciale o agricola deve essere gestita con contabilità separata rispetto a quella istituzionale;
- la contabilità deve essere conforme alle disposizioni in materia di corretta tenuta delle scritture contabili (art. 20 del DPR n. 600/1973).

Inoltre, il terzo comma dello stesso art. 19ter sanziona con il disconoscimento del diritto di detrazione l'omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto e la tenuta irregolare della stessa contabilità tale da renderla inattendibile. Se, poi, un determinato bene o servizio viene utilizzato promiscuamente, per l'esercizio dell'attività commerciale e dell'attività istituzionale, è ammessa in detrazione l'IVA per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale. Se, quindi, il compenso percepito da un collaboratore è dovuto non solo a titolo di remunerazione della prestazione espletata per la realizzazione di un'operazione attinente all'attività commerciale, ma riguarda, per esempio, anche l'attività istituzionale della fondazione, allora in questo caso si dovrà determinare la quota di costo attinente all'attività commerciale. In tal senso, soccorrono criteri "oggettivi" quali, ad esempio, le ore di lavoro prestate per ciascuna attività e l'incidenza dei compensi sulle spese complessive di ciascuna attività. L'adozione di criteri "oggettivi" per la determinazione della quota di imposta afferente l'attività commerciale, ergo detraibile dall'imposta gravante sulle operazioni attive, risulta coerente con le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria secondo cui i criteri adottati devono essere oggettivi e coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati (Circ. Min. 24 dicembre 1997, n. 328). La circolare propone l'esempio della ripartizione delle spese di riscaldamento di un fabbricato utilizzato promiscuamente per l'attività istituzionale e per quella commerciale in base alla cubatura dei rispettivi locali. Nell'ambito degli acquisti di tipo "promiscuo", due sono quindi le proprietà che deve avere il criterio di delimitazione dell'imposta detraibile:

- coerenza, cioè i beni e servizi acquistati devono essere parcellizzabili, tali quindi da ammettere una valutazione prorata;
- oggettività, ossia la valutazione di detraibilità deve essere eseguita sulla base dei criteri e parametri esterni alla sfera personale del soggetto passivo (nell'esempio del costo di lavoro del collaboratore, le ore lavorate o la percentuale di incidenza dei compensi sulle spese complessive di ciascuna attività dell'ente).

L'art. 19ter del DPR IVA fa comunque salva l'applicazione degli articoli precedenti, ossia la disciplina delle limitazioni, riduzioni e rettifiche di cui agli artt. 19bis1 (Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi) e 19bis2 (Rettifica della detrazione). Riguardo le ONLUS, come già detto, non rileva la distinzione tra attività principale e attività secondaria, essendo assoggetta l'ONLUS al regime

ordinario dell'IVA. Ne deriva che anche le regole di detrazione saranno quelle ordinarie (senza dunque nessuna distinzione tra acquisti realizzati per l'esercizio di attività commerciali e acquisti realizzati per l'esercizio di attività non commerciali), con la possibilità conseguente di usufruire dell'applicazione del pro-rata nel caso di operazioni esenti. 4 luglio 2011 Leonardo Leo Maria Leo **NOTE**

1 Nell'analisi della qualificazione a fini tributari di un determinato ente (diverso dalla società) occorre perciò scindere l'oggetto (lo scopo dell'ente) dall'attività strumentale alla realizzazione di quel determinato oggetto. Si noti bene che, in virtù di ciò, anche un'organizzazione senza scopo di lucro può avere come attività-fine un'attività di tipo commerciale: si pensi a un teatro, ad un ente che gestisce una casa di cura, a una scuola privata, a un circolo ricreativo che esercita come attività principale la gestione di un bar.