

ASSOCIAZIONE CANONISTICA ITALIANA

XLV CONGRESSO NAZIONALE



**ESPERIENZE ASSOCIATIVE
NELLA CHIESA**
Aspetti canonistici e fiscali

SALERNO
2-5 settembre 2013

Il trattamento fiscale delle strutture associative

Don Lorenzo Simonelli

*Avvocato Generale
Curia Arcivescovile di Milano*

IMPOSTE DIRETTE E IMPOSTE INDIRETTE

Per semplicità accostiamo il sistema fiscale distinguendo tra:

- **imposte dirette** (le associazioni sono soggette a IRES, D.P.R. n. 917/1986)
- **imposte indirette** (anzitutto IVA, D.P.R. n. 633/1972, ma anche l'imposta di Registro, l'IMU, l'imposta sulle successioni e donazioni, ecc.)

In prima approssimazione:

- le imposte dirette colpiscono **il reddito** complessivo riconducibile ad un preciso soggetto (persona fisica, società, altri soggetti diversi dalle società); è pertanto rilevante la natura e il fine del soggetto;
- le imposte indirette colpiscono, invece, **la manifestazione della ricchezza** (per esempio i consumi, il patrimonio, il trasferimento dei beni).

IMPOSTE DIRETTE E IMPOSTE INDIRECTE

Questa partizione fondamentale nel diritto tributario italiano suggerisce di:

1. trattare in modo distinto la rilevanza delle Associazioni in ciascuno dei due ambiti,
2. focalizzare l'attenzione sulle norme fondamentali senza trascurare i principi che reggono il sistema tributario.

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Il Titolo II del D.P.R. 917/86 distingue tra:

- **enti commerciali** , ovvero quei soggetti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (per presunzione di legge sono tali le società) [art. 73, co. 1, lett. a) e b)]
- **enti non commerciali**, ovvero quei soggetti (diversi dalle società) che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale [art. 73, co. 1, lett. c)]

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Il concetto di “non lucratività” è diverso da quello di “non commercialità”

La “non lucratività” in senso *oggettivo* **si riferisce all’attività** e significa che l’ente non può avere utili o avanzi di gestione dall’attività. Tale concetto di “non lucratività” è richiesto solo in casi particolari dall’ordinamento, es. art. 143, co. 1: *«non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi [...] rese [...] verso corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione».*

La “non lucratività” in senso *soggettivo* **si riferisce all’ente** e significa che l’utile o l’avanzo di gestione non può essere distribuito ma deve restare all’interno dell’ente.

Nel caso delle associazioni cfr art. 148, co. 8, lett. a: *«divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione [...]».*

Questo concetto è quello utilizzato per identificare il mondo “non profit” e gli enti non lucrativi.

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

È essenziale non confondere la “non commercialità” con la “non lucratività”.

Purtroppo sui due concetti si creano frequentemente equivoci e non solo tra chi non è un addetto ai lavori.

Deve essere dunque affermato con chiarezza che l'ente **non lucrativo** può essere, a seconda delle attività che svolge:

- ente “**commerciale**” (art. 73, lett. b)
- ente “**non commerciale**” (art. 73, lett. c)

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Questa partizione è decisiva in quanto da essa dipende il modo di determinare il reddito complessivo:

- per gli Enti Commerciali il reddito complessivo *«da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione»* [art. 81 ss]
- per gli Enti Non Commerciali il reddito complessivo è – invece – formato *«dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva»* [art. 143]

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Si tenga presente che:

- se tutto confluisce nel reddito di impresa, tutti i proventi (in denaro e in natura) concorrono a determinare la base imponibile;
- la presenza del reddito di impresa, comporta l'obbligo di predisporre la cosiddetta "contabilità" ai sensi dell'art. 13 del D.P.R. n. 600/1973:

«Ai fini dell'accertamento sono obbligati alla tenuta di scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo:

a) le società soggette alla imposta sul reddito delle persone giuridiche;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

Sono inoltre obbligate alla tenuta di scritture contabili, a norma degli artt. 19 e 20;

g) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali».

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Nota Bene

Non è corretto ritenere che solo se vi è reddito di impresa l'ente deve tenere una contabilità.

Infatti le norme statutarie, nonché quelle canoniche e civili, prescrivono agli amministratori di presentare il rendiconto della loro attività ai superiori e agli associati.

Dunque:

- tutta la vita dell'associazione è oggetto di Rendiconto
- se l'associazione gestisce un'attività commerciale deve predisporre anche la Contabilità di cui all'art. 13 del D.P.R. 600/1973 (limitatamente alle operazioni riconducibili all'attività commerciale)
- la contabilità "fiscale" deve essere separata da quella "istituzionale" (144, co. 2)

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Quando un'attività è considerata "commerciale"?

Art. 55

«1. Sono redditi d'impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., [...].

2. Sono inoltre considerati redditi d'impresa:

a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;

b) i redditi derivanti dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne;

c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio delle attività agricole di cui all'articolo 32, pur se nei limiti ivi stabiliti, ove spettino alle società in nome collettivo e in accomandita semplice nonché alle stabili organizzazioni di persone fisiche non residenti esercenti attività di impresa.

3. Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo».

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Le attività commerciali degli Enti non commerciali. Peculiarità.

Non sono assoggettati a tassazione (ovvero sono irrilevanti ai fini delle imposte dirette):

- *le prestazioni di servizi [...]*
 - *rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente,*
 - *senza specifica organizzazione e*
 - *verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione [art. 143, co. 1]*
- *i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione [art. 143, co. 3, lett. a];*
- *i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento ... di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi [art. 143, co. 3, lett. b];*

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Le attività commerciali degli Enti non commerciali di natura associativa. Peculiarità.

Nonostante il disposto dell'art. 55 non costituiscono attività commerciale (e, dunque non costituiscono reddito di impresa):

1) art. 148, co. 1

l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni (se rimangono Enti non commerciali);

2) art. 148, co. 1

le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi (se rimangono Enti non commerciali).

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

**Le attività commerciali degli Enti non commerciali di natura associativa.
Peculiarità.**

3) art. 148, co. 3

le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati;

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

**Le attività commerciali degli Enti non commerciali di natura associativa.
Peculiarità.**

4) art. 148, co. 4

Tuttavia sono sempre considerate commerciali le seguenti attività :

- *cessione di nuovi prodotti*
- *prestazioni alberghiere, di alloggio*
- *gestione di spacci aziendali e di mense*
- *organizzazioni di viaggi e soggiorni turistici* (salvo quelli promossi da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose e rese a iscritti, associati o partecipanti di cui al co. 3; cfr art. 148, co. 6)
- *gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale*
- *pubblicità commerciale*
- *telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari*

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Le attività commerciali degli Enti non commerciali di natura associativa.

Peculiarità.

Affinché le attività di cui al co. 3 possano essere considerate non commerciali, l'art. 148, co. 8 prescrive che le seguenti clausole siano inserite *«nell'atto costitutivo o lo statuto, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:*

- a) *divieto di distribuire anche in modo indiretto, gli utili, o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;*
- b) *obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 662/1996, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;*
- c) [non rileva per le associazioni religiose];
- d) *obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizione statutarie;*
- e) [non rileva per le associazioni religiose];
- f) *intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimento i causa di morte e non rivalutabilità della stessa».*

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Quando un'attività “commerciale” è considerata “oggetto principale o prevalente” di un ente /associazione?

Art. 73, co. 4 e 5

«4. L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

5. In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti».

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Si deve considerare anche la clausola dell'art. 149:

«1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;

c) 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;

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

...

4. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche».

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

Griglia di lettura

per collocare correttamente l'Associazione e le sue attività

1. Verificare quali attività devono essere considerate commerciali (slide 10).
 - 1.1 Qualora nessuna attività sia da considerare commerciale, allora l'Associazione mantiene la qualifica di Ente non commerciale e si applica la regola di cui al punto 1.2.2. ad esclusione del reddito di impresa;
 - 1.2 Qualora vi sia/siano attività considerate commerciali, è necessario verificare se sono “principali o prevalenti” (slides 16 e 17).

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

- 1.2.1. Se le attività commerciali sono “principali o prevalenti” l’Associazione – nel caso non sia un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto [art. 149, co. 4] – è considerata un ente commerciale e – per presunzione assoluta – il reddito complessivo è costituito solo dal reddito di impresa (nel quale confluiscono anche le situazioni che darebbero vita al reddito fondiario, al reddito di capitale e ai redditi diversi).
- 1.2.2. Se le attività commerciali non sono “principali o prevalenti” l’Associazione rimane un Ente non commerciale ed il reddito complessivo è costituito [art. 144] dalla somma dei:
- redditi fondiari (possesso di immobili) [artt. 25-43];
 - redditi di capitale [artt. 44-48];
 - redditi d’impresa [artt. 55-66];
 - redditi diversi [artt. 67 – 71].

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

In relazione all'ipotesi 1.2.2. l'art. 144 precisa come si determina il reddito complessivo:

«I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie.

Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, il reddito medio ordinario di cui all'articolo 37, comma 1, è ridotto del 50 per cento e non si applica comunque l'articolo 41.

Per i redditi derivanti da immobili locati non relativi all'impresa si applicano comunque le disposizioni dell'articolo 90, comma 1, quarto e quinto periodo».

L'art. 146 riconosce il diritto di dedurre dal reddito complessivo una serie di oneri indicati alle lettere a), f) e g) dell'art. 10, co. 1., giungendo, così, al reddito imponibile (la quantificazione precisa avviene in sede di Dichiarazione dei redditi).

IMPOSTE DIRETTE

Imposta sui Redditi delle Società - IRES

artt. 72-161 – Titolo II – D.P.R. 917/1986

L'imposta è calcolata applicando al reddito imponibile l'aliquota IRES ad oggi fissata al 27,5% [art. 77].

Si deve però considerare anche il disposto dell'art. 6, D.P.R. 601/1973 che prevede l'aliquota agevolata (pari alla metà dell'aliquota vigente):

«L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:

a) enti e 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;

c-bis) ...

2. Per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica».

L'art. 147 riconosce il diritto di detrarre dall'imposta il 19% di una serie di oneri indicati alle lettere a), g), h), h-bis), i), i-bis), i-quater) e i-octies) dell'art. 15).

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

Ai sensi dell'art. 1 sono soggette ad IVA

“... le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate “.

Requisiti:

1.cessione di beni o prestazioni di servizi [art. 2 e 3],

2.effettuate nel territorio dello Stato,

3.nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni [art. 4 - 5],

4.da chiunque effettuate.

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

1° Requisito. Cessione di beni o prestazioni di servizi [art. 2 e 3]:

Art. 2

1. Costituiscono **cessioni di beni** gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Art. 3

1. Costituiscono **prestazioni di servizi** le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte.

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

1° Requisito. Cessione di beni o prestazioni di servizi [art. 2 e 3]:

2. *Costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo:*

4) le somministrazioni di alimenti e bevande;

3. *Le prestazioni indicate nei commi primo e secondo, sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono, per ogni operazione di valore superiore a lire cinquantamila prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), e delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici ...*

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

3° Requisito. Esercizio di imprese, arti o professioni [art. 4 e 5]:

Art. 4

Esercizio di imprese

1. ***Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.***
2. ***Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:***
 - 1) *le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del Codice civile e dalle società di fatto;*
 - 2) *le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.*

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

3° Requisito. Esercizio di imprese, arti o professioni [art. 4 e 5]:

3. Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti.

4. **Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, 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.**

Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, **ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni** politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se 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.

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

3° Requisito. Esercizio di imprese, arti o professioni [art. 4 e 5]:

5. Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le seguenti attività:
- 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;
 - d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
 - g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

3° Requisito. Esercizio di imprese, arti o professioni [art. 4 e 5]:

7. Le disposizioni di cui ai commi quarto, secondo periodo [slide 26], ... si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:
- a) *divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;*
 - b) *obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;*
 - d) *obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;*
 - f) *intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.*

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA (D.P.R. 633/1972)

3° Requisito. Esercizio di imprese, arti o professioni [art. 4 e 5]:

8. Le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.
9. Le disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale di cui all'articolo 149 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, si applicano anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

Griglia di lettura
per collocare correttamente l'Associazione e le sue attività

L'Associazione diviene soggetto passivo IVA quando:

realizza cessione di beni o prestazione di servizi

e

nell'esercizio di impresa
(anche se non in modo prevalente o esclusivo)

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

Griglia di lettura

per collocare correttamente l'Associazione e le sue attività

Caso 1.

Se manca uno (o entrambi) i predetti requisiti, l'Associazione non è un soggetto passivo IVA e si “dimentica” la questione IVA.

Caso 2.

Se invece si danno entrambi i requisiti, allora si prospettano due scenari [art. 4, co. 2 e co. 4]:

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

Griglia di lettura

per collocare correttamente l'Associazione e le sue attività

1. se l'Associazione svolge attività di impresa in via esclusiva o prevalente

“2. Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

1) ...

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole”.

Quindi:

- a) tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizio rese in forma organizzata rilevano ai fini IVA (sia in ordine all'applicazione dell'imposta, sia in ordine agli obblighi prescritti dalle norme sulla contabilità IVA,
- b) rimangono però irrilevanti le liberalità (donazioni, eredità e legati).

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

Griglia di lettura

per collocare correttamente l'Associazione e le sue attività

2. se l'Associazione svolge attività di impresa MA NON in via esclusiva o prevalente

“4. Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, 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”.

Quindi:

- a) **solo** le cessioni di beni e le prestazioni di servizio rese nell'esercizio dell'impresa rilevano ai fini IVA (sia in ordine all'applicazione dell'imposta, sia in ordine agli obblighi prescritti dalle norme sulla contabilità IVA,
- b) **rimangono, dunque, irrilevanti** le liberalità (donazioni, eredità e legati) e **tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizio rese al di fuori dell'impresa.**

IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

Griglia di lettura per collocare correttamente l'Associazione e le sue attività

2. se l'Associazione svolge attività di impresa MA NON in via esclusiva o prevalente

“4. Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, 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”.

Un'immagine aiuta a non dimenticare questa distinzione: la vita dell'Associazione si distingue in due sfere tra loro radicalmente incomunicabili e ciascuna attività (cessione di bene e prestazione di servizi) deve essere imputata a solo una delle due sfere:



IMPOSTE INDIRETTE

Imposta sul valore aggiunto – IVA

D.P.R. 633/1972

Sfera NON
d'impresa

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizio **NON** sono soggette ad IVA,
- b) per queste attività **NON** si deve tenere alcuna contabilità IVA,
- c) l'IVA pagata per acquistare beni o servizi relativi alla sfera **NON** d'impresa non è detraibile.

Sfera
d'impresa

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizio **sono soggette alla disciplina IVA**,
- b) per queste attività **si deve tenere la contabilità IVA**,
- c) **l'IVA pagata** per acquistare beni o servizi relativi alla sfera d'impresa **è detraibile** (in prima approssimazione).