

ESERCIZIO D'IMPRESA**Prassi**

R.M. 7.9.98 n. 124/E; R.M. 14.12.98 n. 180/E; C.M. 24.5.2000 n. 108/E; R.M. 13.10.2000 n. 155/E; Ris. Agenzia delle Entrate 27.6.2001 n. 95; Ris. Agenzia delle Entrate 24.9.2001 n. 133; Ris. Agenzia delle Entrate 25.9.2001 n. 135; Ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2002 n. 69; Ris. Agenzia delle Entrate 13.3.2002 n. 86; Ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2002 n. 112; Ris. Agenzia delle Entrate 7.8.2002 n. 273; Ris. Agenzia delle Entrate 30.10.2002 n. 339; Ris. Agenzia delle Entrate 29.11.2002 n. 376; Circ. Agenzia delle Entrate 30.11.2002 n. 217; Circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2004 n. 28; Ris. Agenzia delle Entrate 27.1.2006 n. 18; Ris. Agenzia delle Entrate 30.7.2003 n. 160; Circ. Agenzia delle Entrate 16.2.2007 n. 16; Ris. Agenzia delle Entrate 8.3.2007 n. 37; Circ. Agenzia delle Entrate 4.5.2007 n. 25; Ris. Agenzia delle Entrate 10.8.2007 n. 225; Ris. Agenzia delle Entrate 11.10.2007 n. 286; Ris. Agenzia delle Entrate 5.12.2007 n. 352; Ris. Agenzia delle Entrate 31.3.2008 n. 117; Ris. Agenzia delle Entrate 10.7.2008 n. 292; Ris. Agenzia delle Entrate 7.8.2008 n. 348; Circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2009 n. 12; Ris. Agenzia delle Entrate 6.6.2009 n. 122; Ris. Agenzia delle Entrate 1.7.2009 n. 169

Giurisprudenza

C.T.C. 3.1.89 n. 10; C.T.C. 15.7.89 n. 5076; Corte di Giustizia UE 17.10.89 cause C-231/87 e C-129/88; Corte di Giustizia UE 20.6.91 causa C-60/90; Corte di Giustizia UE 22.6.93 causa C-333/91; Cass. 15.2.95 n. 1633; Cass. 8.3.95 n. 2705; Corte di Giustizia UE 20.6.96 causa C-155/94; Corte di Giustizia UE 12.11.98 causa C-149/97; Corte di Giustizia UE 14.12.2000 C-446/98; Corte di Giustizia UE 29.10.2009 causa C-29/08

1 PREMESSA

L'art. 4 del DPR 633/72 disciplina il primo dei due presupposti soggettivi, ed in particolare l'esercizio di impresa. Infatti, come sarà meglio evidenziato in seguito, affinché sussista un'operazione imponibile, è necessario che la cessione o la prestazione sia posta in essere da un soggetto che svolga tale attività in modo abituale e professionale.

Ciò significa, al contrario, che l'effettuazione di un'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) in modo occasionale, quindi sporadico e non ripetitivo, non realizza mai il presupposto soggettivo per il realizzo di un'operazione imponibile, con conseguente esclusione dal tributo dell'operazione stessa.



In particolare, il presupposto soggettivo dell'esercizio di impresa si realizza a seguito dell'esercizio di un'attività commerciale o agricola in modo abituale, ancorché non esclusiva.

Nel dettaglio, il co. 1 dell'art. 4 definisce esercizio d'impresa *“l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma*

d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi se non rientrano nell'art. 2195 del codice civile”.

Dal tenore letterale della riportata disposizione, l'esercizio d'impresa può essere suddiviso in tre grandi gruppi:

- esercizio di attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c.;
- esercizio di attività agricole di cui all'art. 2135 c.c.;
- esercizio di attività organizzate in forma d'impresa e dirette alla prestazione di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c.

In particolare, l'art. 2195 c.c. considera d'impresa:

- l'attività industriale, diretta alla produzione di beni e di servizi;
- l'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- l'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;
- l'attività bancaria o assicurativa;
- le altre attività ausiliarie delle precedenti.

L'art. 2135 c.c., invece, considera imprenditori agricoli coloro i quali esercitano una delle seguenti attività:

- coltivazione del fondo;
- silvicoltura;
- allevamento del bestiame;
- attività connesse.

Relativamente ai primi due gruppi, ci si limita ad osservare che il rinvio alle norme civilistiche facilita l'interprete, nel senso che le attività elencate in tali disposizioni sono in ogni caso considerate rilevanti ai fini IVA, con conseguente realizzo del presupposto soggettivo, a prescindere dalla presenza di un'organizzazione di mezzi e di persone.

Più interessante appare il terzo gruppo, poiché l'art. 4 richiede, a differenza di quanto visto per gli altri due gruppi, la presenza di un'organizzazione d'impresa. Tale gruppo è stato inserito nell'ambito dell'art. 4 a seguito della riscrittura della disposizione stessa per effetto dell'entrata in vigore del DLgs. 313/97.



Tale “aggiunta” è derivata dalla costante giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (sent. 20.6.91 causa C-60/90; sent. 22.6.93 causa C-333/91; sent. 20.6.96 causa C-155/94), secondo cui la presenza di un'attività economica richiede la presenza dei seguenti requisiti:

- attività che può essere esercitata da un'impresa privata in un mercato;
- organizzazione professionale e potenzialmente capace di generare profitti.

A seguito dell'introduzione del DLgs. 313/97, rientra nell'ambito dell'esercizio d'impresa, rilevante ai fini IVA, l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa volte alla prestazione di servizi, anche se non incluse nell'elenco di cui all'art. 2195 c.c.

In tal modo, sono stati risolti numerosi problemi interpretativi per quelle attività, come ad esempio le locazioni, che non sono espressamente incluse nell'elenco di cui all'art. 2195 c.c., e non possono altresì rientrare nella definizione di esercizio di arti e professioni di cui all'art. 5 del DPR 633/72.

La natura "privatistico-imprenditoriale" dell'attività esclude, in sua assenza, la rilevanza ai fini IVA delle operazioni poste in essere. È il caso, oggetto della ris. Agenzia delle Entrate 31.3.2008 n. 117, di un Comitato etico, istituito presso un'Università, che formula pareri per tutelare interessi di rilevanza sociale e pubblicistica; trattandosi dell'esercizio di una funzione di rilievo essenzialmente pubblicistico, che non assume i connotati tipici dell'attività privatistico-imprenditoriale, le tariffe pagate per il rilascio dei suddetti pareri non costituiscono corrispettivi di prestazioni di servizi, ma oneri, stabiliti da disposizioni normative a carico dei soggetti promotori delle sperimentazioni.



2 ABITUALITÀ E PROFESSIONALITÀ

L'esercizio di un'attività commerciale è requisito necessario, ma non sufficiente, per il realizzo del presupposto soggettivo dell'esercizio d'impresa. Infatti, il co. 1 dell'art. 4 richiede che l'attività venga svolta in modo "abituale", cioè continuata e professionale, ancorché non esclusiva.

Di conseguenza, restano escluse dall'applicazione del tributo le operazioni effettuate in via meramente occasionale.

L'individuazione dell'abitualità è sempre stata occasione di dibattito tra gli operatori e la stessa Amministrazione finanziaria è intervenuta più volte in relazione a specifiche fattispecie. Una di queste ha riguardato le prestazioni di vitto e alloggio realizzate nell'ambito dei cd. "bed and breakfast". A tale proposito, è stato evidenziato (R.M. 14.12.98 n. 180/E e R.M. 13.10.2000 n. 155/E) che l'occasionalità, con conseguente esclusione dal tributo, emergerebbe dall'obbligo di residenza dei proprietari o possessori nello stesso immobile in cui sono ospitati i clienti. Ciò farebbe presumere un utilizzo dell'immobile non per scopi commerciali, bensì per quelli che caratterizzano più tipicamente una conduzione familiare. Però, secondo il Ministero, se l'attività è svolta con carattere di abitualità ed in modo sistematico, evidenziando quindi una certa organizzazione d'impresa, l'attività stessa si qualifica come abituale e quindi rientra nel campo di applicazione del tributo.

Un'importante pronuncia dell'Amministrazione finanziaria, che richiama già precedenti prese di posizione (si veda, ad esempio, la R.M. 29.11.88 n. 550326), è quella relativa alla ris. Agenzia delle Entrate 7.8.2002 n. 273, secondo cui, perché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale, non è necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. Da ciò deriva, pertanto, che anche il compimento di un singolo affare può costituire esercizio d'impresa, quando implichi l'esecuzione di una serie di atti economici coordinati tra di loro.



A tale ultimo proposito, interessante è il caso del soggetto privato che costruisce uno o più appartamenti destinati alla rivendita. La giurisprudenza ha più volte ritenuto che:

- l'esercizio di un'impresa edilizia costituisce attività rilevante ai fini IVA, anche se non caratterizzata da costante continuità nel tempo, a meno che la costruzione non risponda ad esigenze familiari del contribuente, nel qual caso non si tratta di attività rilevante ai fini IVA (C.T.C. 3.1.89 n. 10);

- la costruzione di appartamenti denota un certo impegno di capitale, che conferisce all'attività esercitata un carattere di abitudine e quindi rilevante ai fini IVA (C.T.C. 15.7.89 n. 5076).

La posizione della giurisprudenza è stata poi ripresa dalla ris. Agenzia delle Entrate 7.8.2002 n. 273, secondo cui una persona fisica che costruisce e vende un certo numero di box auto (nella fattispecie 31), pone in essere un'attività produttiva di reddito d'impresa di cui all'art. 51 del TUIR e le cessioni degli stessi costituiscono operazioni rilevanti ai fini IVA ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72.

L'occasionalità, con conseguente irrilevanza ai fini IVA, sussiste quindi solo quando l'attività è posta in essere in modo accidentale o sporadico, senza che il soggetto abbia predisposto nulla per effettuarla. L'occasionalità, a fronte dell'irrilevanza ai fini IVA delle operazioni attive, comporta l'indetraibilità dell'imposta assoluta sugli acquisti per carenza del presupposto soggettivo.



La ris. Agenzia delle Entrate 11.10.2007 n. 286 ha analizzato il caso di un ente che realizza e gestisce un parcheggio costituito da n. 115 posti auto. Dopo aver ripercorso le precedenti posizioni, l'Amministrazione finanziaria conclude sostenendo che l'attività è di carattere commerciale, con conseguente rilevanza ai fini IVA, in quanto le dimensioni dell'iniziativa e la complessa per la realizzazione dell'opera costituiscono *"significativi caratteri di commercialità"*.

2.1 SOCIETÀ ED ENTI COMMERCIALI

Il co. 2 dell'art. 4 del DPR 633/72 contiene una presunzione assoluta di "commercialità" delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate da:

- società in nome collettivo ed in accomandita semplice, società per azioni ed in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, società estere di cui all'art. 2509 c.c. e società di fatto (co. 2 n. 1);
- 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.



Le operazioni poste in essere dai suddetti soggetti sono in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa, a prescindere dall'abitudine delle stesse, poiché il legislatore ritiene che tali soggetti agiscano sempre e comunque in modo imprenditoriale.

Il successivo co. 3, a corollario di quanto previsto dal co. 2, contiene una precisazione secondo cui anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai soggetti sopra elencati nei confronti dei propri soci, associati o partecipanti, sono da considerarsi svolte nell'esercizio d'impresa.

2.2 VENDITE A DOMICILIO

In base all'art. 3 della L. 17.8.2005 n. 173, l'attività di incaricato alle vendite a domicilio deve considerarsi di carattere occasionale, con conseguente esclusione da IVA, se il reddito annuo conseguito non è superiore a 5.000,00 euro.

Sul punto, la ris. Agenzia delle Entrate 27.1.2006 n. 18, confermando quanto disposto dalla richiamata normativa, ha precisato che il limite di 5.000,00 euro si riferisce al reddito e non al volume d'affari. Pertanto, al fine di verificare il

superamento del limite, è necessario tener conto anche delle spese sostenute per lo svolgimento dell'attività, le quali, per tali soggetti, sono determinate in via forfetaria nella misura del 22%.

In caso di superamento del limite per individuare il momento a decorrere dal quale il venditore a domicilio assume la soggettività passiva ai fini IVA, occorre far riferimento alla prima operazione che determina il superamento della soglia di 5.000,00 euro. Da tale data, il soggetto deve comunicare l'inizio attività ai sensi dell'art. 35 del DPR 633/72 ed adempiere a tutti gli obblighi previsti in materia di IVA (fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione, ecc.).

Nel primo anno di superamento della soglia indicata, è necessario assoggettare ad imposta solamente gli importi eccedenti il limite, mentre negli anni successivi l'IVA deve essere applicata sull'ammontare complessivo delle operazioni effettuate, pur in mancanza del superamento della soglia di 5.000,00 euro. Secondo l'Agenzia, infatti, il superamento della soglia determina l'abitualità dell'attività svolta da parte del venditore a domicilio, con conseguente obbligo di applicazione dell'IVA.



3 PRESUNZIONE DI “COMMERCIALITÀ” PER LE SOCIETÀ E GLI ENTI COMMERCIALI

Come anticipato, il co. 2 dell'art. 4 del DPR 633/72 individua una presunzione di commercialità per le operazioni poste in essere dalle società commerciali di ogni genere (società di persone, escluse le società semplici, società di capitali, società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, società estere e società di fatto), nonché dagli enti pubblici e privati che hanno come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale o agricola.

Enti commerciali

Per gli enti si pone la questione di come individuare il requisito della “commercialità”, in quanto solamente le operazioni poste in essere in tale ambito hanno una rilevanza ai fini IVA.

La ris. Agenzia delle Entrate 25.9.2001 n. 135, ai fini di tale indagine richiama l'art. 73 co. 4 del TUIR, in materia di imposte sui redditi, secondo cui l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, e che per oggetto principale s'intende “l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”. Pertanto, solo in mancanza di previsioni legali o statutarie, la determinazione dell'attività è effettuata in base all'attività effettivamente svolta.



3.1 CESSIONE DI PARTECIPAZIONI

La cessione di partecipazioni, se posta in essere dalla società che ha prestato, alla partecipata, servizi rilevanti ai fini IVA, integra il presupposto soggettivo d'imposta e, quindi, può essere fatturata in regime di esenzione, ex art. 135 par. 1 lett. e) della Direttiva 2006/112/CE, corrispondente all'art. 10 co. 1 n. 4 del DPR 633/72 (Corte di Giustizia UE 29.10.2009 causa C-29/08).

Distinzione tra partecipazioni statiche e partecipazioni dinamiche

L'individuazione del trattamento IVA della cessione di partecipazioni presuppone

la distinzione tra partecipazioni “statiche” e partecipazioni “dinamiche” (Corte di Giustizia UE 20.6.96 causa C-155/94 e Id. 26.5.2005 causa C-465/03).

In linea di principio, infatti, la cessione di una partecipazione non è un'attività economica, nel senso indicato dall'art. 2 della Direttiva 2006/112/CE, in assenza di un'interferenza (diretta o indiretta) nella gestione delle società partecipate, rappresentata, come nel caso di specie, dalla prestazione di servizi da parte della capogruppo, consistenti in servizi gestionali, amministrativi e commerciali.



La cessione di partecipazioni, se qualificata come “dinamica”, dà diritto alla controllante di detrarre l'IVA pagata sugli acquisti necessari per effettuare tale cessione, consistenti nella valutazione dei titoli e nell'assistenza legale per la stipula dei relativi contratti, purché essi siano inerenti rispetto all'attività economica da essa stessa svolta (e non alla cessione delle partecipazioni).

3.2 FONDI COMUNI DI INVESTIMENTO IMMOBILIARE

Le società che gestiscono fondi comuni, autorizzate ai sensi della L. 25.1.94 n. 86, come modificata dal DL 351/2001 (conv. L. 410/2001), sono considerate soggetti passivi ai fini IVA per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative all'attività dei fondi.

Pertanto, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria il responsabile dell'imposta non è il fondo, bensì la società che gestisce il fondo stesso, la quale deve porre in essere tutti gli adempimenti previsti in materia di IVA, separatamente e per sé, ad eccezione dei seguenti adempimenti:

- dichiarazione annuale: va presentato un unico frontespizio, un modulo per le operazioni proprie e un modulo per ogni altro fondo gestito;
- versamento dell'imposta: va eseguito in forma cumulativa, fermo restando l'obbligo di determinare e liquidare l'imposta distintamente per ciascun fondo.

Un ulteriore aspetto riguarda gli apporti ai fondi immobiliari chiusi costituiti da una pluralità di immobili prevalentemente locati al momento dell'apporto (art. 3-*quater* del DL 200/2004, che apporta modifiche al co. 1-*bis* del DL 350/2001). Tali operazioni non sono considerate cessioni ai fini IVA, in quanto ricomprese nell'ipotesi di cui all'art. 2 co. 3 lett. b) del DPR 633/72, scontando altresì l'imposta in misura fissa di registro, ipotecaria e catastale.

3.3 CONFIDI

L'attività di garanzia collettiva dei fidi, svolta dai consorzi cd. “confidi”, non realizza il presupposto soggettivo ai fini IVA, ai sensi dell'art. 13 del DL 30.9.2003 n. 269.



Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2004 n. 28, l'esclusione da IVA spetta solamente all'attività di garanzia fidi, mentre restano rilevanti ai fini IVA eventuali ulteriori e diverse attività svolte da tali soggetti, quali i servizi connessi o strumentali a tali attività, ovvero quelli riguardanti l'attività bancaria.

4 SOCIETÀ DI GODIMENTO

Con l'introduzione del DLgs. 313/97, la presunzione di commercialità delle operazioni eseguite dai soggetti sopra descritti ha trovato una deroga di tipo "antielusivo". Infatti, il secondo periodo del co. 5 dell'art. 4 esclude dal novero delle attività commerciali, con le conseguenze che saranno descritte in seguito:

- il possesso e la gestione, da parte di società ed enti, di beni immobili abitativi, di unità da diporto, di aeromobili da turismo o di qualsiasi altro mezzo di trasporto, di complessi sportivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, ricovero ed al servizio delle unità da diporto;
- il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli similari costituenti immobilizzazioni.

4.1 GODIMENTO DI BENI IMMOBILI, UNITÀ DA DIPORTO ED ALTRI BENI

L'esclusione del requisito soggettivo di esercizio di attività commerciale per il possesso e la gestione dei suddetti beni non è generalizzata, poiché la disposizione richiede la presenza anche dei seguenti ulteriori requisiti alternativi:

- la partecipazione alla società o ente deve consentire il godimento, personale o da parte dei familiari, gratuito o con un corrispettivo inferiore al valore normale, dei beni in oggetto;
- il godimento di tali beni deve essere consentito, alle condizioni favorevoli sopra descritte, indirettamente dai soci o partecipanti, attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni.

La disposizione intende escludere la detrazione dell'imposta sugli acquisti nelle ipotesi in cui il bene non sia utilizzato strumentalmente per l'esercizio di un'attività d'impresa, bensì per un godimento personale dei soci o dei loro familiari.

L'esclusione dall'esercizio di attività commerciale non si applica nelle seguenti ipotesi:

- il godimento del bene a favore dei soci o dei loro familiari è consentito dietro pagamento di un corrispettivo "congruo", ossia non inferiore a quello corrisposto dagli altri soggetti, ossia i non soci;
- il corrispettivo pagato dal socio, pur inferiore al valore normale, è corrisposto per l'utilizzo del bene nell'esercizio di un'attività imprenditoriale svolta dal socio stesso, e quest'ultimo fornisce gli elementi per dimostrare l'effettivo utilizzo del bene (C.M. 24.5.2000 n. 108/E).

4.2 ATTIVITÀ FINANZIARIE

Anche per il possesso dei beni di cui sopra, l'esclusione dalla commercialità non è generalizzata, poiché si applica soltanto se:

- il possesso è finalizzato alla percezione di dividendi, interessi o altri frutti;
- la società non è dotata di strutture dirette all'esercizio di attività finanziarie, ovvero di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate.

4.3 CONSEGUENZE DALL'ESCLUSIONE DELLA COMMERCIALITÀ

Le conseguenze che si determinano per effetto della presunzione di non commercialità delle suddette attività sono:

- la perdita del diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti;
- l'autoconsumo dei beni e servizi acquistati ed in origine relativi ad un'attività commerciale che successivamente è divenuta un'attività di mero godimento (si tratta delle stesse conseguenze che si determinano in caso di cessazione dell'attività).

5 SOCIETÀ NON OPERATIVE

Le società non operative sono individuate dall'art. 30 co. 1 primo periodo della L. 23.12.94 n. 723, così come riformulato dall'art. 35 co. 15 del DL 4.7.2006 n. 223, che richiede il raggiungimento di ricavi minimi calcolato in base ad alcune percentuali forfetarie applicate su determinati *asset* patrimoniali.

Interessate da tale disciplina sono, in linea generale, tutte le società di capitali, nonché le società di persone, residenti nel territorio dello Stato, e le società e gli enti non residenti che hanno una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.



Si veda la voce "Società non operative", in "Accertamento", *Guide e Soluzioni*, IPSOA.

Limitazioni all'utilizzo/rimborso del credito IVA

Tralasciando gli aspetti relativi alle imposte sui redditi, ai fini IVA, nei confronti delle società non operative sono poste alcune limitazioni nell'utilizzo e nel rimborso del credito IVA. In particolare, il credito IVA non può essere utilizzato in compensazione, né richiesto a rimborso, ma può solamente essere riportato a nuovo. Tuttavia, nel caso in cui la società sia considerata non operativa per tre anni consecutivi, si decade anche dal diritto al riporto del credito nell'ambito delle liquidazioni periodiche. Sul punto, sono intervenuti alcuni chiarimenti ministeriali, che si rende necessario ricordare. In particolare:

- la circ. Agenzia delle Entrate 16.2.2007 n. 11 (§ 6.2) ha chiarito il corretto ambito applicativo del co. 4 dell'art. 30 della L. 724/94, come modificato dall'art. 35 del DL 223/2006 (conv. L. 248/2006), laddove precisa che la perdita del diritto al riporto del credito si realizza solo laddove, per tre anni consecutivi, la società non svolga operazioni rilevanti ai fini del tributo per un ammontare non inferiore all'importo dei ricavi presunti;
- la circ. Agenzia delle Entrate 4.5.2007 n. 25 conferma l'impostazione della precedente circ. 11/E/2007, ricordando altresì che il credito IVA non può essere utilizzato né in compensazione, né chiesto a rimborso, né essere oggetto di cessione ai sensi dell'art. 5 co. 4-ter del DL 14.3.88 n. 70;
- la ris. Agenzia delle Entrate 10.8.2007 n. 225, evidenziando che le limitazioni al riporto a nuovo si applicano solo a decorrere dal periodo d'imposta 2006, ha precisato che *"se dalla dichiarazione relativa al 2006 (UNICO 2007), dovesse emergere un'eccedenza IVA a credito, formata in tutto o in parte da credito maturato nel periodo d'imposta 2005 o in anni a quest'ultimo precedenti, il divieto di utilizzazione in compensazione si*

estenderebbe all'intera eccedenza detraibile (indistintamente) risultante dalla medesima dichiarazione". Infatti, l'eccedenza a credito, pur essendo formata, in tutto o in parte, da crediti "nati" in periodi precedenti l'applicazione delle nuove limitazioni al riporto del credito IVA, "risulterebbe dalla dichiarazione annuale relativa al primo periodo d'imposta di applicazione delle nuove (e più penalizzanti) disposizioni".

Si veda il successivo cap. 26 "Rimborsi IVA".

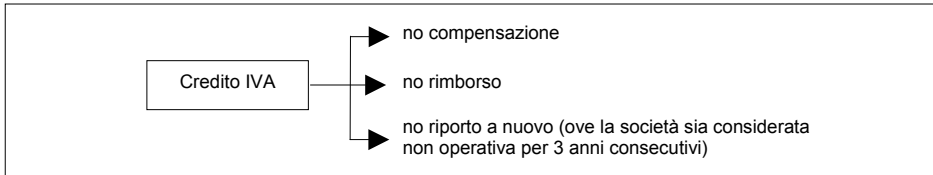


Fig. 1 - Limitazioni ai fini IVA poste alle società non operative

6 ENTI NON COMMERCIALI

Gli enti non commerciali, in quanto non svolgenti attività di natura commerciale, non sono soggetti rilevanti ai fini IVA, per carenza appunto del presupposto soggettivo. Ciò non significa, però, che tali soggetti siano esclusi dal campo di applicazione dell'IVA, poiché il co. 4 dell'art. 4 del DPR 633/72 considera effettuate nell'esercizio d'impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Per tali enti, pertanto, è necessario distinguere le seguenti attività:

- non commerciali, oppure tipiche, per le quali non si verifica il presupposto soggettivo dell'esercizio d'impresa;
- commerciali, per le quali scattano tutti gli obblighi ed adempimenti previsti dal DPR 633/72.



In linea di principio, sono considerati enti non commerciali i seguenti soggetti:

- enti pubblici territoriali (Stato, Regioni, Province, Comuni, ecc.);
- enti pubblici non territoriali;
- enti privati che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole (associazioni, circoli, comitati, fondazioni, ecc.).

Si ricorda, peraltro, che a seguito delle modifiche operate ai criteri di territorialità da parte del DLgs. approvato il 22.1.2010, il nuovo art. 7-ter co. 2 del DPR 633/72 prevede che, ai soli fini della territorialità delle prestazioni, si considerano in ogni caso soggetti passivi dell'imposta:

- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4 co. 4, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni non soggetti passivi, titolari di partita IVA.



Il nuovo art. 30-bis del DPR 633/72 prevede, per gli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio dell'attività istituzionale, per i quali sia stata applicata l'imposta ex art. 17 co. 2, specifici adempimenti di registrazione, dichiarazione e versamento dell'imposta dovuta. Si veda, sul punto, il cap. 34 "Acquisti e cessioni intracomunitarie degli enti non commerciali".

6.1 ATTIVITÀ COMMERCIALI

Il co. 5 dell'art. 4 del DPR 633/72 contiene due elenchi di attività che, rispettivamente, devono in ogni caso considerarsi di natura commerciale, anche se esercitate da enti pubblici, e altre attività che non sono considerate commerciali, in quanto riferite a particolari soggetti.

Sono in ogni caso “commerciali” le seguenti attività:

- 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;
- erogazioni di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- trasporto e deposito di merci;
- trasporto di persone;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, prestazioni alberghiere o di alloggio;
- servizi portuali e aeroportuali;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni commerciali.



Le attività elencate sono quindi considerate in ogni caso commerciali, anche se per alcune di esse altre disposizioni del DPR 633/72 riservano l'esenzione o la non imponibilità.

Passando alle attività non commerciali, lo stesso co. 5 elenca le seguenti:

- 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;
- 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;
- 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;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali;
- le cessioni di beni e le 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;

- 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.

Come si evince dall'elencazione proposta, le suddette attività non sono di natura commerciale in quanto poste in essere da particolari soggetti "istituzionali", ovvero in particolari occasioni.



6.2 ENTI PUBBLICI

Come sopra anticipato, gli enti pubblici rientrano tra gli enti non commerciali ai fini IVA ed, in quanto tali, sono soggetti passivi d'imposta solo qualora esercitino un'attività commerciale. Per tali soggetti, come si vedrà nel seguito, non è agevole verificare la soggettività passiva dell'imposta.

A tale proposito, è necessario prendere le mosse dall'art. 4 par. 5 della VI Direttiva CEE (ora art. 13 par. 1 della Direttiva 28.11.2006 n. 2006/112/CE), secondo cui *"gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche Autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni"* (ris. Agenzia delle Entrate 7.8.2008 n. 348).

Dopo aver sancito tale principio, lo stesso art. 4 precisa che *"se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza"*.

Relativamente al significato di "pubblica autorità", che costituisce una sorta di discrimine per la rilevanza ai fini IVA delle attività poste in essere dagli enti pubblici, la Corte di Giustizia UE (sent. 17.10.89 cause C-231/87 e C-129/88) ha affermato che occorre prendere in considerazione non tanto l'oggetto o il fine dell'attività dell'ente, bensì è necessario individuare il regime giuridico applicato in base al diritto nazionale. Pertanto, secondo la Corte, sono attività svolte in quanto "pubblica autorità" quelle poste in essere dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del regime giuridico loro proprio, escluse le attività svolte in forza dello stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati.



Tale principio è stato attuato dalla ris. Agenzia delle Entrate 9.4.2002 n. 112, secondo cui ciascun ente deve individuare le attività svolte in quanto pubblica autorità quando l'obiettivo è di curare effettivamente gli interessi pubblici e quando sono poste in essere nell'esercizio di poteri amministrativi.

Tuttavia, se tali attività possono essere svolte in concorrenza con soggetti privati, è necessario verificare che il mancato assoggettamento ad IVA da parte dell'ente pubblico non provochi distorsioni nella concorrenza. In ogni caso, sono da ricomprendere nelle attività commerciali quelle svolte secondo norme di diritto privato, ossia qualora l'ente non agisca con poteri di diritto amministrativo, bensì in base al diritto privato.

La ris. Agenzia delle Entrate 5.12.2007 n. 352 si occupa della corretta interpretazione del concetto di pubblica autorità, ribadendo, anche alla luce della sent. Corte di Giustizia UE 14.12.2000 causa C-446/98, che affinché una determinata attività

resa da un ente pubblico possa dirsi esercitata nella veste di pubblica autorità *“occorre avere riguardo alle modalità di svolgimento della medesima attività previste dall’ordinamento nazionale”*. Tale indagine serve per *“stabilire se tale attività sia esercitata nell’ambito del regime giuridico proprio degli enti pubblici o se, viceversa, essa sia svolta alle stesse condizioni giuridiche degli operatori economici privati”*.



La fattispecie affrontata nella citata ris. 352/E/2007, si occupa delle vendite di legname eseguite da parte del Corpo Forestale dello Stato. Secondo l’Agenzia, ciò che rileva per la qualificazione ai fini IVA delle vendite effettuate, non è lo *status* giuridico dell’ente, bensì la natura dell’attività esercitata. Nella fattispecie, poiché la vendita del legname non rappresenta una manifestazione di poteri pubblicistici ed è quindi suscettibile di generare una distorsione di concorrenza, l’attività assume rilevanza ai fini IVA.

Casistica

Nel corso degli anni, numerosi sono stati gli interventi dell’Agenzia delle Entrate in tema di rilevanza o meno dell’attività svolta dagli enti pubblici. Ad esempio, la risoluzione 30.10.2002 n. 339 ha precisato che la costruzione, da parte di un Comune, di una funicolare, successivamente affidata in gestione ad una società di capitali, non costituisce attività rilevante ai fini IVA, con conseguente indetraibilità dell’IVA sugli acquisti, in quanto l’ente agisce in veste di pubblica autorità.

L’eventuale addebito di un canone alla società che gestisce l’impianto è escluso da IVA in quanto non provoca importanti distorsioni nella concorrenza.

Importante è ricordare anche la citata sent. Corte di Giustizia UE 14.12.2000 causa C-446/98, secondo cui l’attività di gestione di parcheggi, svolta da un ente pubblico anche mediante affidamento a terzi, non costituisce attività commerciale rilevante ai fini IVA, in quanto implica l’uso di poteri relativi alla pubblica Autorità come, ad esempio, quelli relativi alla limitazione o all’autorizzazione del parcheggio in una determinata area pubblica, ovvero quello di sanzionare lo stazionamento oltre il tempo autorizzato. Si tratta, in altre parole, di attività sottoposta ad un regime di diritto pubblico e, come tale, non soggetto ad IVA.

La ris. Agenzia delle Entrate 10.7.2008 n. 292 ha, invece, esaminato il caso in cui l’ente pubblico svolga un’attività commerciale. Si tratta, in particolare, della concessione di uno stadio fatta da un Comune ad una società calcistica. In base a tale concessione:

- vengono affidati alla società calcistica, oltre al campo da gioco con gli spogliatoi, anche le strutture, gli accessori e le pertinenze, gli impianti di ricezione agli spalti e i posti riservati agli spettatori;
- la società calcistica può anche gestire la pubblicità in occasione degli incontri di calcio;
- il Comune si impegna a fornire le utenze, con rimborso delle relative spese, e ad effettuare la manutenzione straordinaria del complesso sportivo, la manutenzione programmata degli impianti elettrici, la rilevazione di incendi e la manutenzione antincendi e degli impianti elevatori;
- il Comune percepisce per i servizi svolti un canone annuo unitario.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'attività svolta dal Comune assume rilevanza sotto il profilo economico, costituendo un'attività commerciale da cui il Comune ritrae un canone periodico che, in quanto unitario, viene corrisposto a fronte di tutte le prestazioni rese. Per tali motivi, il canone deve essere assoggettato ad IVA con aliquota ordinaria e la convenzione stipulata tra le parti, data l'alternatività tra IVA e imposta di registro, deve essere registrata in misura fissa ai sensi dell'art. 40 co. 1 del DPR 131/86.

Da ultimo, con la ris. 6.5.2009 n. 122 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'affidamento ad una società del servizio di fognatura e la concessione in uso della rete fognaria comunale, realizzati verso corrispettivo, configura attività commerciale se:

- il Comune concedente ha stipulato il relativo contratto non in veste di “pubblica autorità”;
- tale attività presenta i requisiti di professionalità e abitudine dell'attività, anche se non esercitata in via esclusiva.

Nel caso di specie, al Comune non è stata riconosciuta la veste di “pubblica autorità”; la prestazione è stata, al contrario, ricondotta ad un contratto privatistico che prevede obbligazioni reciproche e che concretizza una modalità di svolgimento dell'attività tipica degli operatori privati.



6.2.1 Esproprio di terreni edificabili

L'art. 36 co. 19-*bis* del DL 331/93 considera non rilevanti ai fini IVA le assegnazioni di terreni edificabili acquisite dai Comuni in via espropriativa, in quanto trattasi di operazioni unitarie, ossia poste in essere dallo stesso soggetto nell'espletamento dei propri compiti in veste di pubblica autorità. Come precisato dalla ris. Agenzia delle Entrate 30.7.2003 n. 160, trattasi di norma che non può essere oggetto di interpretazione estensiva, con la conseguenza che si deve considerare rilevante ai fini IVA l'assegnazione posta in essere da un'Azienda Territoriale per l'Edilizia Residenziale (ATER) di una provincia.


6.2.2 Cessione di aree edificabili a scomputo di oneri di urbanizzazione

Prima dell'entrata in vigore della L. 342/2000, l'Amministrazione finanziaria (nota 20.4.79 n. 363977 e nota 14.6.84 n. 397527) aveva ritenuto che l'esclusione da IVA, che si realizza nel caso in cui vi sia pagamento in denaro degli oneri di urbanizzazione, non potesse essere riconosciuta laddove il titolare della concessione si fosse obbligato a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione a scomputo totale o parziale della quota di contributo dovuta al Comune.


In tale ipotesi, infatti, si sarebbe realizzato un “*distinto rapporto in base al quale l'impresa concessionaria si obbliga ad eseguire nell'interesse del comune i lavori relativi alle opere di urbanizzazione*”, configurabile quindi come “*prestazione di servizi imponibile all'Iva ai sensi dell'art. 3, co. 1, del D.P.R. n. 633/72, il cui corrispettivo è costituito dagli importi parzialmente o totalmente scomputati a favore del titolare della concessione*”.

Tale posizione non era condivisa dalla prevalente giurisprudenza tributaria, in quanto, partendo dal presupposto che gli oneri di urbanizzazione costituiscono

prestazioni tributarie, come tali non soggette ad IVA, concludeva per il non assoggettamento ad IVA anche nell'ipotesi in cui i medesimi oneri non venissero corrisposti in denaro, bensì mediante l'esecuzione diretta delle opere di urbanizzazione (si vedano C.T. I° Alessandria 26.6.86 n. 380; C.T. II° Alessandria 27.10.88 n. 505 e C.T. I° Piacenza 5.7.86 n. 482).


 La questione è stata definitivamente risolta dal legislatore con l'art. 51 della L. 342/2000, secondo cui *“non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni al diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione”*.

La citata disposizione, dunque, che supera il precedente orientamento ministeriale, sancisce definitivamente l'irrelevanza ai fini IVA della cessione di aree ed opere di urbanizzazione ai comuni, a scomputo della quota dovuta per oneri di urbanizzazione, in analogia a quanto già ritenuto per il pagamento in denaro degli oneri stessi.

 Si evidenzia che l'art. 51 riportato precisa esplicitamente che l'esclusione da IVA della cessione del terreno non comporta alcuna limitazione al diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti in capo al cedente stesso.

6.2.3 Concessione di aree cimiteriali

L'art. 1 co. 14 del DL 30.12.91 n. 417 (conv. L. 6.2.92 n. 66) prevede che la concessione di aree, di loculi cimiteriali e di altri manufatti per sepoltura, da parte dei Comuni, non costituisce esercizio di attività commerciale ai fini IVA.

 Come precisato dalla ris. Agenzia delle Entrate 29.11.2002 n. 376, tale esclusione da IVA è accordata solo laddove l'attività sia posta in essere da un soggetto espressamente previsto dall'art. 4 n. 5 della VI Direttiva CEE (ora art. 13 par. 1 della Direttiva 2006/112/CE), ossia Regioni, Province, Comuni ed altri organismi di diritto pubblico, e non anche quando tali attività sono poste in essere da società commerciali, nel qual caso si applica la già descritta presunzione di commercialità.

6.2.4 Aziende Sanitarie Locali (ASL)

Secondo quanto precisato dalla ris. Agenzia delle Entrate 25.9.2001 n. 135, le ASL, pur essendo aziende di tipo privatistico, svolgono un ruolo primario nell'erogazione dei servizi pubblici di carattere sanitario e assistenziale. Per tale motivo, nonché per effetto di quanto previsto in materia di imposte sui redditi dall'art. 88 co. 2 lett. b) e dall'art. 4 co. 5 del DPR 633/72, che considera non commerciali le prestazioni sanitarie soggette al pagamento di quote di partecipazione alla spesa sanitaria erogare dalle unità sanitarie locali e dalle aziende ospedaliere del SSN, i soggetti in questione sono classificati tra gli enti non commerciali.

Eventuali ulteriori attività diverse tra quelle collocabili nell'art. 4 co. 5 del DPR 633/72 devono essere assoggettate ad IVA. Tra queste rientrano:

- il servizio mensa per i dipendenti;
- le cessioni di beni materiali fuori uso;

- i servizi di analisi degli alimenti;
- i servizi in materia di prevenzione e di sicurezza.

La ris. Agenzia delle Entrate 13.3.2002 n. 86 ha inoltre precisato quanto segue:

- le prestazioni sanitarie svolte da una ASL a favore di cittadini extra-comunitari, per i quali non sussistono i requisiti per fruire dell'assistenza sanitaria in regime di servizio sanitario nazionale, non possono essere escluse da IVA, ma rientrano nel regime di esenzione ai sensi dell'art. 10 del DPR 633/72;
- la locazione di un immobile da destinare a struttura sanitaria pubblica è fuori campo IVA, purché l'utilizzo avvenga nell'ambito di attività istituzionali non commerciali;
- le cessioni di immobili, relativamente a beni acquisiti per donazione o a seguito di lasciti testamentari, e non utilizzati nell'ambito della struttura aziendale, non sono rilevanti ai fini IVA, in quanto rappresentano lo smobilizzo di un patrimonio immobiliare e non l'esercizio d'impresa.

6.2.5 Servizi resi da una società controllata da un ente locale

La ris. Agenzia delle Entrate 8.3.2007 n. 37 si occupa del caso della società Alfa srl, partecipata al 100% da un Comune, la quale è affidataria, da parte del Comune, per la gestione di sistemi informatici e telematici del Comune medesimo.

Questa società ritiene di non possedere una distinta soggettività rispetto all'ente comunale e che non ricorrano i presupposti di imponibilità IVA delle prestazioni rese, essendo essa dipendente di un ente non commerciale.

Secondo l'Agenzia, la società istante, soggetto giuridicamente distinto dall'ente locale che la controlla, è stata costituita nella forma giuridica di srl e, conseguentemente, ai fini IVA assume veste di soggetto passivo del tributo ai sensi dell'art. 4 co. 2 n. 1 del DPR 633/72 (ai sensi del quale *“si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese: 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società a responsabilità limitata...”*).

L'art. 4 co. 4 del DPR 633/72 stabilisce che per, gli enti non commerciali, ivi compresi quelli pubblici, si considerano *“effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di attività commerciali”*. Trattando il caso di una società costituita come ente commerciale non è applicabile questo capo di legge.

Il rapporto sinallagmatico che si è instaurato tra i due soggetti giuridici, inoltre, non permette di escludere l'imponibilità delle prestazioni effettuate.

In definitiva, analizzati i presupposti oggettivi e soggettivi della fattispecie, l'Agenzia delle Entrate indica che devono essere assoggettati ad IVA i proventi corrisposti dal comune quale corrispettivo per l'attività di gestione dei servizi informatici e telematici.

6.2.6 Attività di gestione del patrimonio immobiliare da parte di enti locali

L'attività di gestione del patrimonio immobiliare degli enti locali, svolta attraverso atti di compravendita e/o locazione, può rientrare nel campo di applicazione del

tributo sul valore aggiunto se integra lo svolgimento di un'attività commerciale, ossia se sussiste una struttura imprenditoriale diretta a realizzare un risultato economico stabile (ris. Agenzia delle Entrate 1.7.2009 n. 169).

Previgente orientamento dell'Amministrazione finanziaria

È stato, pertanto, ribaltato il precedente orientamento espresso, sul punto, dall'Amministrazione finanziaria (C.M. 14.6.93 n. 8/478013), secondo cui l'attività svolta da enti non commerciali concernente locazione di beni immobili, comunque acquisiti, nell'ambito delle finalità istituzionali non è idonea di per sé a far assumere agli enti stessi la soggettività passiva agli effetti del tributo. Inoltre, *“l'esistenza anche di una apposita struttura organizzata di persone e di beni nell'ambito dell'ente locale, con compiti di amministrazione del proprio patrimonio immobiliare, non può conferire all'attività stessa natura commerciale, in quanto trattasi pur sempre di attività strumentale per conseguire la naturale fruttuosità degli immobili”*.

Organizzazione in forma d'impresa - Criteri identificativi

La nuova posizione è conforme alla normativa comunitaria (art. 9 della Direttiva 2006/112/CE) e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di soggettività passiva, posto che:

- rispetto alla nozione di “attività economica”, il cui esercizio costituisce il presupposto soggettivo dell'IVA, la stessa va intesa come lo sfruttamento di un bene (materiale o immateriale) per ricavarne un introito avente carattere di stabilità, fermo restando che la qualifica di imprenditore può conseguire anche dal compimento di un solo affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui il medesimo si articola;
- la sussistenza di tale finalità deve essere verificata avendo riguardo, in particolare, alla natura del bene;
- in caso di locazione di un bene, assumono a tal fine rilevanza, tra gli altri, la durata effettiva della locazione, l'entità della clientela e l'importo degli introiti.

7 ENTI ASSOCIATIVI

Nell'ambito della disciplina IVA non esiste una definizione di “ente associativo”. Essi soggiacciono alla disciplina degli enti commerciali o non commerciali, a seconda dell'attività effettivamente svolta.

Tali enti, indipendentemente dalla loro natura commerciale o non commerciale, devono essere unitariamente considerati per l'attività svolta nei confronti dei propri associati, poiché il legislatore, come si vedrà nel seguito, ha previsto una particolare disciplina per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi svolte a favore dei citati associati.

In relazione a tale attività “interna”, l'art. 4 co. 4 secondo periodo del DPR 633/72 prevede che debbano considerarsi attività 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 (...)". Tale disposizione, la cui finalità è chiaramente antielusiva, è improntata all'unico criterio della corrispettività delle controprestazioni, a prescindere dall'abitudine dell'attività, che normalmente costituisce il discrimine per le attività di tipo "esterno", ossia rivolta a favore di soggetti diversi dagli associati.

Si può pertanto schematizzare la rilevanza ai fini IVA dell'attività "interna" in relazione alla presenza dei seguenti requisiti:

- l'oggetto deve riguardare la cessione di beni o la prestazione di servizi;
- la remunerazione deve essere "supplementare", ossia mediante un corrispettivo specifico che esula da quanto versato in relazione allo status di associato (quota associativa).

La difficoltà dell'interprete riguarda il significato che si deve attribuire al concetto di "corrispettivo specifico", in relazione al quale la giurisprudenza di merito (C.T. I° Gorizia, 29.8.91 n. 501; C.T. I° Firenze 9.11.90 n. 553) ha osservato come il legislatore voglia sottoporre a tassazione le operazioni che gli enti in questione svolgono a favore di singoli associati, ovvero per un gruppo ristretto di essi. Ciò discenderebbe dal fatto che le operazioni svolte nei confronti dei singoli non possono essere riconducibili alla gestione ordinaria dell'ente, parificandole pertanto alle attività svolte nei confronti dei terzi non associati.



Inoltre, l'assoggettamento ad IVA è condizionato alla "specificità" del corrispettivo in relazione alla controprestazione stessa, con la conseguenza che sono esclusi da tassazione tutti questi contributi generici versati *una tantum* dagli associati al solo fine di sovvenzionare la gestione dell'ente per il perseguimento degli scopi istituzionali.

Il requisito della specificità, infine, oltre a riguardare il profilo qualitativo, deve involgere anche quello quantitativo, poiché il corrispettivo deve essere commisurato al tipo ed all'entità della controprestazione, anche se non è necessario che sia allineato al valore di mercato, ben potendo l'ente prestare la propria attività a favore degli associati a prezzi più bassi rispetto a quelli mediamente praticati dal mercato.

Agevolazioni per alcuni enti associativi

Il co. 4 dell'art. 4 del DPR 633/72, dopo aver sancito la commercialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi eseguite nei confronti degli associati in base al principio della "corrispettività specifica", stabilisce che non sono eseguite nell'esercizio di impresa commerciale le cessioni e le prestazioni, effettuate in conformità alle finalità istituzionali, eseguite da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, rese nei confronti:

- dei soci, associati partecipanti;
- ovvero, verso associazioni che svolgono la stessa attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale e verso i tesserati delle relative organizzazioni.

Operativamente, l'esclusione da IVA deve essere verificata caso per caso in base alla presenza dei seguenti requisiti relativi:

- natura dell'ente;
- conformità istituzionale delle attività esercitate;
- destinatari dell'attività dell'ente.

Oltre a tali requisiti, il co. 7 secondo periodo dell'art. 4 del DPR 633/72 richiede che l'ente sia in grado di soddisfare anche una serie di requisiti attinenti, in generale, alla natura associativa dell'ente.

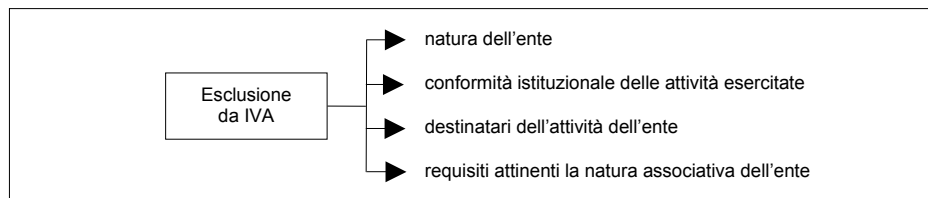


Fig. 2 - Requisiti ai fini dell'esclusione da IVA

7.1 NATURA DELL'ENTE

Relativamente a tale primo requisito, solo gli enti espressamente indicati dalla norma sono esclusi da IVA.

Non è sempre facile individuare la presenza di tali enti, cosicché, ad esempio, la Corte di Giustizia UE (sent. 12.11.98 causa C-149/97) ha stabilito che, per associazione sindacale, “s'intende un'unica organizzazione che ha come obiettivo principale la tutela degli interessi collettivi dei suoi membri (...) e la rappresentanza di questi ultimi nei confronti dei terzi interessati, ivi comprese le attività pubbliche”.

Il DLgs. 460/97 ha ampliato la platea degli enti associativi che godono del regime agevolato, includendovi anche le ONLUS. Tali soggetti sono costituiti da associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative e altri enti di carattere privato, con o senza personalità giuridica che, stando agli statuti ovvero agli atti costitutivi, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, svolgono attività in uno o più dei seguenti settori:

- assistenza sociale e socio-sanitaria;
- assistenza sanitaria;
- beneficenza;
- istruzione;
- formazione;
- sport dilettantistico;
- tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla L. 1.6.39 n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al DPR 30.9.63 n. 1409;
- tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'art. 7 del DLgs. 5.2.97 n. 22;
- promozione della cultura e dell'arte;

- tutela dei diritti civili;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero rese da fondazioni ovvero da esse affidata ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo.

Tali enti, pertanto, assumono la soggettività passiva IVA solo nell'ipotesi in cui pongano in essere operazioni commerciali con abitualità, tenendo presente che l'art. 10 del DPR 633/72 considera esenti una serie di prestazioni, qualora rese da ONLUS, quali il trasporto, la cura e l'assistenza di malati o feriti ed i servizi educativi, didattici, di formazione, riqualificazione e aggiornamento o riconversione del personale.

Entrando nel merito di alcune tipologie di associazioni, il citato DLgs. 460/97 ha esteso il regime di non commercialità ai seguenti soggetti:

- associazioni di promozione sociale: rientrano in tale categoria, secondo quanto precisato dalla C.M. 12.5.98 n. 124/E, gli enti che *“promuovono la solidarietà e il volontariato nonché l'aggregazione sociale attraverso lo svolgimento di attività culturali o sportive al fine di innalzare la qualità della vita, come ad esempio le ACLI e l'ARCP”*;
- associazioni di formazione extra-scolastica della persona: si tratta di enti che privilegiano le attività quali la crescita intellettuale dell'individuo e mirate allo sviluppo della personalità nel suo complesso.

7.2 CONFORMITÀ ISTITUZIONALE DELLE ATTIVITÀ ESERCITATE

Per la conformità istituzionale delle attività esercitate, nessun dubbio sussiste per lo svolgimento delle attività volte a realizzare l'oggetto dell'associazione. Più problematica appare invece la distinzione tra le attività commerciali vere e proprie, per le quali sussiste la rilevanza IVA, e quelle “commerciali” ma che indirettamente sono funzionali all'attività principale dell'ente.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha interpretato in modo sempre restrittivo l'ambito applicativo, ritenendo conformi alle finalità istituzionali, e quindi non rilevanti IVA, solo le attività commerciali che si pongono in un rapporto di “strumentalità diretta” con i fini dell'ente (Cass. 15.2.95 n. 1633 e Id. 8.3.95 n. 2705). A tale proposito, appare interessante evidenziare come il riferimento alla strumentalità diretta richiama la disciplina delle imposte sui redditi, in cui, a seguito delle modifiche apportate dal DLgs. 460/97, il trattamento agevolato è limitato alle sole attività svolte in *“diretta attuazione degli scopi istituzionali”*.



7.3 DESTINATARI DELL'ATTIVITÀ DELL'ENTE

Relativamente ai destinatari della norma agevolativa, la non commercialità riguarda sia le operazioni “interne”, ossia svolte nei confronti degli associati, sia quelle eseguite nei confronti di altre associazioni, nonché dei rispettivi associati, che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale.

7.4 REQUISITI ATTINENTI LA NATURA ASSOCIATIVA DELL'ENTE

A seguito delle modifiche apportate all'art. 7 co. 4 dall'art. 5 co. 2 del DLgs.

460/97, il regime agevolativo si applica a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nell'atto costitutivo o statuto, redatto nella forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata:

- 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;
- 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'art. 3 co. 190 della L. 23.12.96 n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2352 co. 2 c.c., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore all'1.197, preveda tali modalità di voto ai sensi dell'art. 2532 u.c. c.c. e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

7.5 COMUNICAZIONE TELEMATICA ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE DI DATI E NOTIZIE FISCALMENTE RILEVANTI (MODELLO "EAS")

Ai sensi dell'art. 30 co. 1 - 3-*bis* del DL 185/2008 (conv. L. 2/2009), la "decommercializzazione" dei corrispettivi, delle quote e dei contributi degli enti associativi è subordinata alla trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati e delle notizie fiscalmente rilevanti.



Come evidenziato dalla circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2009 n. 12, la disciplina in esame persegue gli obiettivi di:

- tutelare le vere forme associazionistiche incentivate dal legislatore fiscale;
- isolare e contrastare l'uso distorto dello strumento associazionistico;
- concentrare l'azione di controllo fiscale sulle "pseudo-associazioni", con esclusione di quelle correttamente organizzate che operano nell'interesse degli associati.

In attuazione di tale disciplina, con il provv. Agenzia delle Entrate 2.9.2009, come modificato dal provv. 29.10.2009:

- è stato approvato il modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali (modello “EAS”), con le relative istruzioni per la compilazione;
- sono stati stabiliti i termini e le modalità di presentazione di tale modello.

7.5.1 Ambito applicativo della comunicazione

Le disposizioni in esame si applicano:

- agli enti associativi, sia già esistenti che di nuova costituzione;
- alle società sportive dilettantistiche di cui all'art. 90 della L. 27.12.2002 n. 289.

Sono invece esclusi dall'ambito applicativo del nuovo obbligo (art. 30 co. 1 e 3-*bis* del DL 185/2008):

- le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI e iscritte nel relativo registro, che non svolgono attività commerciale;
- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri istituiti dalle Regioni o dalle Province autonome di Trento e Bolzano, di cui all'art. 6 della L. 266/91, aventi la qualifica di ONLUS sulla base della nuova disciplina;
- le associazioni *pro-loco* che optano per l'applicazione del regime fiscale di cui alla L. 398/91.

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2009 n. 12 (§ 1.2.1.2), sono quindi tenute all'obbligo in esame le associazioni sportive dilettantistiche che:

- oltre all'attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI, effettuano cessioni di beni (es. somministrazione di alimenti e bevande, vendita di materiali sportivi e *gadget* pubblicitari) e prestazioni di servizi (es. prestazioni pubblicitarie, sponsorizzazioni) rilevanti ai fini dell'IVA;
- effettuano operazioni “strutturalmente” commerciali, anche se non imponibili ai sensi dell'art. 4 del DPR 633/72.

La circ. Agenzia delle Entrate 29.10.2009 n. 45 (1.4) ha chiarito che non sono altresì tenuti all'invio della comunicazione dei dati mediante il modello “EAS”, per mancanza dei presupposti:

- gli enti associativi che, non avendo i requisiti per assumere la qualifica di enti non commerciali, non accedono ai benefici recati dall'art. 4 del DPR 633/72;
- gli enti non commerciali che non hanno natura associativa (es. fondazioni);
- le associazioni con la qualifica di ONLUS;
- gli enti associativi destinatari di una specifica disciplina fiscale (es. fondi pensione).

7.5.2 Contenuto della comunicazione

I soggetti obbligati devono compilare il modello “EAS” in ogni sua parte.

Tuttavia, al fine di evitare duplicazioni di dati e di semplificare gli adempimenti dei soggetti obbligati, le circ. Agenzia delle Entrate 29.10.2009 n. 45 (§ 1.3 e 1.4) e 1.12.2009 n. 51 hanno previsto la possibilità di compilazione semplificata del modello da parte degli enti i cui dati rilevanti ai fini fiscali sono già in possesso di un'Amministrazione pubblica o disponibili presso pubblici registri.



La possibilità di compilazione semplificata riguarda:

- le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI, che non abbiano i requisiti per l'esonero;
- le società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI;
- le associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri di cui alla L. 7.12.2000 n. 383;
- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla L. 11.8.91 n. 266, diverse da quelle esonerate;
- gli enti associativi con la qualifica di ONLUS "parziali", in relazione alle attività diverse da quelle indicate nell'art. 10 co. 1 lett. a) del DLgs. 460/97;
- le associazioni che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica e che siano quindi iscritte nel registro delle persone giuridiche tenuto dalle Prefetture, dalle Regioni o dalle Province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi del DPR 10.2.2000 n. 361;
- le associazioni religiose riconosciute dal Ministero dell'interno come enti che svolgono in via preminente attività di religione e di culto, nonché le associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese;
- i movimenti e i partiti politici tenuti alla presentazione del rendiconto di esercizio per la partecipazione al piano di riparto dei rimborsi per le spese elettorali, ai sensi della L. 2.1.97 n. 2, o che hanno comunque presentato proprie liste nelle ultime elezioni del Parlamento nazionale o del Parlamento europeo;
- le associazioni combattentistiche e d'arma, iscritte nell'apposito albo tenuto dal Ministero della Difesa, ai sensi dell'art. 20 della L. 11.7.78 n. 382 e del DM 5.8.82;
- le federazioni sportive nazionali, riconosciute ai fini sportivi dal CONI;
- le associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro (CNEL), le associazioni per le quali la funzione di tutela e rappresentanza degli interessi della categoria risulti da disposizioni normative o dalla partecipazione presso amministrazioni e organismi pubblici di livello nazionale o regionale, nonché le loro articolazioni territoriali e/o funzionali e gli enti bilaterali costituiti dalle anzidette associazioni;
- gli istituti di patronato che svolgono le attività istituzionali proprie delle associazioni sindacali promotrici, in luogo di queste ultime, ai sensi dell'art. 18 co. 2 della L. 30.3.2001 n. 152;
- le associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento o la promozione della ricerca scientifica, individuate dal DPCM 25.2.2009.

La compilazione del modello "EAS" in forma semplificata avviene:

- compilando i riquadri riguardanti i dati identificativi dell'ente e del relativo rappresentante legale;
- fornendo i seguenti dati e notizie:
 - la presenza o meno di articolazioni territoriali e/o funzionali (rigo 4);
 - l'indicazione se l'ente è un'articolazione territoriale e/o funzionale di un altro ente e, in caso affermativo, riportando il relativo codice fiscale (rigo 5);
 - se l'ente è affiliato a federazioni o gruppi (rigo 6);
 - il settore prevalente di operatività (rigo 25);
 - le specifiche attività poste in essere (rigo 26).

Le associazioni che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica devono altresì barrare la casella “sì” del rigo 3).

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono compilare anche il rigo 20), riguardante gli eventuali proventi derivanti da attività di sponsorizzazione o di pubblicità.

7.5.3 Modalità di presentazione della comunicazione

Il modello EAS deve essere presentato all’Agenzia delle Entrate:

- esclusivamente in via telematica;
- direttamente ovvero tramite gli intermediari abilitati (dottori commercialisti, esperti contabili, consulenti del lavoro, ecc.);
- utilizzando il prodotto informatico “MODELLOEAS”.

La comunicazione da parte dell’Agenzia delle Entrate in merito alla completezza dei dati e delle notizie trasmessi avviene:

- per via telematica;
- al soggetto che ha effettuato la trasmissione del modello.



7.5.4 Termini di presentazione della comunicazione

Secondo quanto disposto dal provv. Agenzia delle Entrate 29.10.2009, il modello di comunicazione dei dati deve essere presentato:

- dagli enti già costituiti al 16.10.2009, entro il 15.12.2009 (termine successivamente prorogato al 31.12.2009);
- dagli enti costituitisi successivamente, entro 60 giorni dalla data di costituzione.

7.5.5 Conseguenze dell’omessa comunicazione dei dati

L’omessa presentazione del modello “EAS” nei termini previsti comporta l’inapplicabilità dei benefici fiscali di cui all’art. 4 del DPR 633/72.

Si vedano le circ. Agenzia delle Entrate 9.4.2009 n. 12 (§ 1.2) e 29.10.2009 n. 45 (§ 1.1).

In ogni caso, restano fermi gli ordinari poteri di controllo dell’Agenzia delle Entrate e le relative conseguenze ai fini fiscali.



7.5.6 Comunicazione delle variazioni e della perdita dei requisiti

In caso di variazione dei dati precedentemente comunicati (salvo alcune eccezioni), il modello “EAS” deve essere nuovamente presentato, entro il 31 marzo dell’anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione.

In caso di perdita dei requisiti necessari per usufruire dei benefici fiscali, il modello “EAS” deve essere ripresentato entro 60 giorni dalla data in cui si verifica tale circostanza, compilando l’apposita sezione “Perdita dei requisiti”.

8 ONLUS

A proposito della qualificazione come organizzazione senza scopo di lucro, è importante ricordare l’indirizzo espresso dalla Corte di Giustizia UE (sent. 21.3.2002), secondo cui sono indispensabili le seguenti condizioni:

- l'assenza di scopo di lucro deve essere individuata in base all'insieme delle attività svolte dall'ente;
- la produzione marginale di ricavi non inficia il requisito della mancanza di lucro, a condizione che tali introiti siano destinati all'esecuzione delle prestazioni che l'organizzazione normalmente svolge;
- dalla produzione di utili non devono conseguire retribuzioni più elevate per i soggetti incaricati della gestione o dell'amministrazione dell'ente;
- l'esistenza di dipendenti non determina la decadenza del requisito "no profit", in quanto la "gratuità" si riferisce solamente ai soggetti che svolgono incarichi di gestione e direzione dell'ente.

In ogni caso, nella denominazione ed in qualsiasi segno distintivo rivolto al pubblico, deve essere necessariamente riportata la dicitura:

- organizzazione non lucrativa di utilità sociale;
- ovvero, ONLUS.

8.1 REGIME IVA PER LE ONLUS

Le attività svolte dalle ONLUS, dirette ad attuare operazioni di rilevanza sociale, sono considerate esenti da IVA, ai sensi dell'art. 10 del DPR 633/72.

Per quanto riguarda gli acquisti effettuati dalle ONLUS, nessuna particolare disposizione è prevista, ragion per cui tali soggetti possono detrarre l'IVA secondo i principi generali, ovvero sia laddove tali acquisti siano destinati al compimento di operazioni soggette al tributo.

Una particolare disposizione è prevista dall'art. 20 del DL 269/2003 per l'acquisto di autoambulanze da parte delle ONLUS, utilizzate per l'esecuzione di operazione esenti (il trasporto di malati). In particolare, è prevista l'attribuzione di un contributo pari al 20% del prezzo complessivo di acquisto dei beni, calcolato al netto dell'IVA. Il contributo è applicabile sia per l'acquisto diretto del bene, sia per l'acquisizione tramite contratto di locazione finanziaria.

Il venditore, o la società di *leasing*, recupera la somma corrispondente alla riduzione applicata alla ONLUS mediante compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97. Inoltre, tali soggetti devono esplicitare nella fattura di vendita la norma agevolativa di riferimento, mentre per la compensazione è stato attribuito lo specifico codice tributo "6769" (circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2004 n. 28).

Si ricorda, inoltre, che:

- ai sensi del n. 12 dell'art. 10 del DPR 633/72, le donazioni effettuate a favore delle ONLUS sono esenti da IVA;
- le ONLUS sono esonerate dalla certificazione dei corrispettivi, limitatamente però alle operazioni riconducibili a quelle istituzionali.

8.2 COOPERATIVE SOCIALI

Le cooperative sociali, di cui all'art. 1 della L. 381/91, sono considerate – dall'art. 10 co. 8 del DLgs. 460/97 – ONLUS di diritto, in quanto hanno lo scopo di

perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana ed all'integrazione sociale dei cittadini attraverso le seguenti attività:

- gestione di servizi socio-sanitari ed educativi;
- altre attività agricole, industriali, commerciali o di servizi, purché finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate.

8.3 ORGANIZZAZIONI NON GOVERNATIVE

La L. 16.2.87 n. 49 ha istituito le cd. "ONG", ossia le Organizzazioni Non Governative, di diritto privato, che hanno come scopo quello di svolgere attività di cooperazione allo sviluppo in favore delle popolazioni del terzo mondo, senza il perseguimento di scopi di lucro.

Tali organismi devono ottenere il preventivo riconoscimento di idoneità da parte del Ministero degli affari esteri e sono considerate ONLUS di diritto.

8.4 ASSOCIAZIONI DI VOLONTARIATO

Le associazioni di volontariato sono disciplinate dalla L. 266/91 e sono definite come organismi costituiti al fine di svolgere attività senza fini di lucro anche indirettamente ed esclusivamente per fini di solidarietà, purché si avvalgano in modo determinate e prevalente di prestazioni personali, volontarie e gratuite dei propri aderenti.

Per accedere alle agevolazioni fiscali, tali organismi devono essere iscritti in apposito registro istituito dalle Regioni e dalla Province autonome, ed acquisiscono con l'iscrizione lo *status* di ONLUS di diritto.

Ai fini IVA, le cessioni e le prestazioni poste in essere da tali soggetti per fini di solidarietà non sono rilevanti ai fini IVA. Sul fonte degli acquisti, la circ. Agenzia delle Entrate 30.11.2002 n. 217 ha precisato che tutte le prestazioni di servizi e le cessioni di beni poste in essere nei confronti di tali associazioni devono essere assoggettate ad IVA, non potendo in alcun modo fruire di regimi di esonero o di esclusione.

Tale presa di posizione contrasta con la precedente C.M. 25.2.92 n. 3/11/152 che aveva escluso il pagamento dell'IVA per l'acquisto di beni mobili registrati indispensabili per l'attività di volontariato.

9 CONSORZI

I consorzi possono costituirsi sia tra imprese al fine di creare una comune organizzazione che disciplina determinate fasi delle rispettive imprese, sia tra privati o persone giuridiche per il raggiungimento di proprie finalità consortili.

Normalmente, l'attività del consorzio ha rilevanza meramente interna, e diretta a regolare i rapporti tra i soci, con la conseguenza che non assume rilevanza ai fini IVA. Tuttavia, detti organismi possono esercitare anche attività con rilevanza "commerciale", con la conseguenza che in tal caso scattano tutti gli obblighi previsti dalla normativa IVA.

9.1 CONSORZI CON ATTIVITÀ ESTERNA

Nei consorzi con attività esterna, pertanto, si pone la questione di come individuare l'eventuale rilevanza fiscale delle operazioni poste in essere. Per tali soggetti, gli elementi da considerare sono i seguenti:

- l'oggetto dell'attività svolta, in particolare distinguendo tra attività commerciale, rilevante ai fini IVA, ed attività non commerciale, non rilevante;
- la configurazione dei rapporti giuridici tra il consorzio ed i singoli consorziati.

Si possono pertanto configurare le due seguenti fattispecie:

- il consorzio agisce in nome proprio ma per conto dei consorziati, nel qual caso opera come mandatario senza rappresentanza. In tale ipotesi, il consorzio assume la qualifica di soggetto passivo d'imposta autonomo nei confronti dei consorziati e dei terzi;
- il consorzio agisce in nome e per conto delle imprese consorziate, nel qual caso si configura una mandato con rappresentanza, con conseguente rapporto giuridico diretto tra terzi e consorziati (intermediario cd. "trasparente").

9.2 CONSORZI TRA IMPRESE - FATTISPECIE

L'Amministrazione finanziaria si è spesso occupata della soggettività d'imposta dei consorzi costituiti tra imprese. Schematicamente, si illustrano alcune fattispecie pratiche affrontate in varie pronunce:

- R.M. 7.9.98 n. 124/E: i consorzi di industrializzazione costituiti per lo sviluppo di determinate aree geografiche sono soggetti passivi d'imposta (assimilabili alle spa), con la conseguente possibilità di detrarre l'imposta sugli acquisti inerenti, pur in assenza di operazioni attive;
- ris. Agenzia delle Entrate 24.9.2001 n. 133: i consorzi di sviluppo industriale esercitano stabilmente ed in via principale una serie di attività di natura commerciale; pertanto, sia in relazione alla veste soggettiva di "ente pubblico economico", sia in relazione alla natura commerciale delle attività svolte in via principale, tali soggetti hanno natura di ente commerciale. Ciò comporta che le attività di locazione degli immobili consortili e la cessione dei lotti industriali rientrano nel campo di applicazione dell'IVA;
- ris. Agenzia delle Entrate 27.6.2001 n. 95: un consorzio tra proprietari di fondi rustici ed immobili urbani costituito per la vigilanza e la custodia dei beni, essendo preordinato alla realizzazione di prestazioni di servizi per le quali è necessaria un'organizzazione di capitali e di lavoro, è da considerarsi ente commerciale soggetto ad IVA e alle imposte sui redditi;
- ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2002 n. 69: nell'ambito di un consorzio costituito per l'assistenza alla riproduzione degli animali, i contributi aggiuntivi versati dai comuni in qualità di soci a fronte di servizi supplementari quali l'assistenza sanitaria, la raccolta di cani randagi e relativo trasporto al canile, devono essere assoggettati ad IVA.