

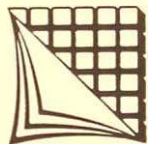


Il Sole  
**24 ORE**  
Convegni

# **La fiscalità degli enti non commerciali**

Una giornata di studio per analizzare tutti  
gli adempimenti fiscali e amministrativi  
degli enti non commerciali

**Milano**  
**15 giugno 1993**  
**Hotel Hermitage**



## Gli enti non commerciali e l'Iva

Marco Giontella

Studio Fantozzi Biscozzi

## GLI ENTI NON COMMERCIALI E L'IVA

### **Presupposti di applicazione dell'IVA**

Per regola generale l'IVA è un'imposta applicabile ove ricorrano congiuntamente i presupposti soggettivi, oggettivi e territoriali. Ai fini che qui interessano assumono particolare rilievo i presupposti soggettivi di applicazione del tributo posto che attraverso di essi, si delinea la figura di ente non commerciale agli effetti dell'IVA.

L'art. 4 della VI Direttiva CEE del 17 maggio 1977 n. 388 dispone che "1) Si considera soggetto passivo **chiunque** esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. 2) Le attività economiche di cui al paragrafo 1 sono tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate. Si considera in particolare attività economica un'operazione che comporti lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi un certo carattere di stabilità".

Il legislatore tributario italiano nel recepire i principi fissati nel provvedimento comunitario, nell'art. 1 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, ha previsto espressamente che "l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle 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".

Da tale disposizione si evince con sufficiente chiarezza che soggetti passivi del tributo sono: gli **imprenditori**

e gli esercenti arti e professioni che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato e tutti coloro che effettuano importazioni.

Con riferimento agli imprenditori e in particolare agli enti, l'art. 4 del medesimo DPR, che definisce il concetto di esercizio di impresa, dispone al secondo comma che si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di impresa, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da enti "compresi i consorzi, le **associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole**".

Il quarto comma del citato art. 4 soggiunge che per gli **enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole** si considerano effettuate nell'esercizio di impresa **soltanto** le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nello svolgimento di attività commerciali o agricole, precisando al riguardo che 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.

Una eccezione a tali criteri è prevista per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, in relazione alle operazioni dalle stesse poste in essere nei confronti dei propri associati o dei partecipanti e dei tesserati, a condizione che le operazioni stesse siano effettuate in conformità alle finalità istituzionali.

L'ultimo comma dello stesso art. 4, con presunzione "iuris et de iure", che pertanto non ammette prova contraria, ritiene una serie di attività commerciali ed altra serie di attività non commerciali.

Sono commerciali per presunzione assoluta 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 e sportive cedute prevalentemente ai propri associati;

- b) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti;
- e) trasporto e deposito di merci;
- f) trasporto di persone;
- g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio;
- h) servizi portuali e aeroportuali;
- i) pubblicità commerciale;
- l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Non sono invece considerate attività commerciali: le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi in conto corrente, di cui siano parti la Banca d'Italia, l'Ufficio Italiano dei Cambi o le banche agenti; 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 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.

Ciò premesso sul piano normativo, va rilevato che, ai fini della individuazione degli enti non commerciali, fra le attività primarie dell'ente non devono essere contemplate attività commerciali o agricole e, ove le stesse siano presenti, devono essere in **funzione sussidiaria o meramente strumentale** rispetto alle attività primarie dell'ente e **mai prevalenti** rispetto a queste ultime. In altri termini l'attività eventualmente qualificabile come commerciale o agricola deve rimanere nell'ambito dell'**accessorietà** rispetto a quella principale non commerciale (cfr. ris. min. n. 10/268 del 17 febbraio 1977; ris. min. 27 luglio 1981, n. 11/714; ris. min. 28 marzo 1980, n. 11/228; ris. min. 10 maggio 1980, n. 11/449; ris. min. 16 gennaio 1981, n. 11/051; ris. min. 6 gennaio 1982, n.

11/020; ris. min. 30 aprile 1982, n. 11/498).

In definitiva, l'attività principale dell'ente pubblico o privato, in funzione della quale l'ente stesso è venuto ad esistenza e per mezzo della quale è consentito il più diretto raggiungimento dei fini istituzionali, ove non sia commerciale, esclude dal campo di applicazione dell'imposta gli atti che ne costituiscono esplicazione, a prescindere dalla remuneratività degli atti stessi.

Per gli enti non commerciali, pertanto, l'IVA si rende applicabile **solo** in relazione alle cessioni di beni o prestazioni di servizi, svolte senza alcuna connessione alla attività principale, che possano qualificarsi come **oggettivamente** commerciali o agricole, a prescindere cioè dalla organizzazione imprenditoriale del soggetto che le effettua.

In altri termini, la "**commercialità**" è da intendersi in senso **oggettivo**, così che debbano qualificarsi come commerciali (o agricole) quelle attività che siano oggettivamente tali, a prescindere dalla qualificazione soggettiva (imprenditore o meno) di colui che le esercita; il riferimento, operato dal legislatore stesso, è agli artt. 2135 e 2195 del codice civile fermo restando però che alle attività indicate in tali norme vanno aggiunte le attività ritenute commerciali per presunzione assoluta dall'art. 4, u.c. del decreto IVA.

Deve quindi attribuirsi rilevanza, ai fini IVA, alle sole attività esercitate da enti non commerciali **non occasionalmente** e con i caratteri di una gestione, di talché si possa configurare una vera e propria attività imprenditoriale che comporti, in capo agli enti stessi, la necessità di operare scelte prettamente economiche circa la sua conduzione. Anche in presenza di un solo affare dovrebbe aversi riguardo alla molteplicità e complessità delle operazioni che il suo svolgimento comporta. Numerose decisioni giurisprudenziali del resto basano la esclusione del requisito della "professionalità abituale" proprio sulla base della rilevanza e complessità del lavoro svolto (fra le altre: C.T. Centrale, Sez. XXIV, 4 dicembre 1986 n. 151; C.T. Centrale, Sez. VIII, 27 febbraio 1988 n. 2092).

Recente e autorevole conferma di quanto esposto proviene dalla Corte di Cassazione nella recente sentenza 2 febbraio 1993, n. 1259, Sez. I (in Corr. Trib. n. 10/1993, p.

673), con la quale, in riferimento alla cessione di un immobile da parte di ente non commerciale, il Supremo Collegio ha sostenuto che l'attribuzione della qualifica di attività commerciali a quelle poste in essere da enti che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, **non discende certo "dal compimento di un singolo negozio"**. (...) "E' necessario, in definitiva, che sia realizzata dall'ente pubblico o privato un'attività non già esclusiva o principale - che ricondurrebbe la fattispecie nell'ambito del secondo comma dell'art. 4 - ma un'attività che si concreti almeno nel compimento di più atti. **Il compimento di un singolo negozio non dà concretezza al concetto di "attività"**, secondaria o marginale. Sicché il compimento del singolo negozio, che non sia riconducibile alla realizzazione di attività, sia pure marginale, in capo all'ente **non è soggetto ad IVA**, bensì all'imposta di cui al DPR n. 634/1972".

Alla stregua di quanto osservato occorrerà pertanto procedere di volta in volta ad un attento esame delle attività poste in essere dagli enti non commerciali al fine di valutarne, sulla base degli elementi sopra descritti, la commercialità.

Ove tale valutazione risulti positiva, le singole operazioni (cessioni o prestazioni) poste in essere dagli enti nel territorio dello Stato saranno soggette ad IVA e ricorreranno pertanto gli obblighi di cui subito si dirà.

## **Obblighi**

Qualora l'attività commerciale posta in essere dall'Ente non commerciale sia svolta in Italia ai sensi dell'art. 7 del decreto IVA e consti di operazioni imponibili ex artt. 2 o 3, o esenti ex art. 10, o non imponibili ex art. 8, 8 bis e 9, o non soggette ma con obbligo agli adempimenti formali ex art. 74 dello stesso decreto, si dovrà procedere alla dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del dpr 633 del 1972.

Si dovranno conseguentemente vidimare a bollare i registri degli acquisti e delle vendite (o dei corrispettivi) ove annotare le relative fatture.

A questo punto l'ente non commerciale sarà divenuto, in relazione alle cessioni e prestazioni fatte nell'esercizio di una

attività commerciale, un soggetto d'imposta.

Tali cessioni e prestazioni dovranno essere regolarmente fatturate al momento di effettuazione dell'operazione, come individuato nell'art. 6 del decreto IVA e le fatture emesse dovranno essere annotate nel registro in cui all'art. 23 dello stesso decreto (salvo le disposizioni di cui agli artt. 22 e 24 del DPR 633 del 1972). Tali attività concorreranno alle liquidazioni periodiche del tributo e agli eventuali versamenti, ove l'imposta sulle operazioni attive risulti maggiore di quella detraibile sugli acquisti. Entro il 5 marzo dell'anno successivo dovrà infine essere presentata regolare dichiarazione annuale.

Resta ovviamente ferma per gli enti non commerciali l'applicazione delle disposizioni relative all'emissione della ricevuta fiscale, della bolla di accompagnamento e di quelle relative al rilascio dello scontrino fiscale, ove ricorrano i relativi presupposti.

Così tracciati in estrema sintesi gli obblighi facenti carico agli enti non commerciali divenuti soggetti IVA vediamo di approfondire alcune peculiarità del regime IVA ad essi applicabile.

### **Detrazione e separazione delle attività**

Il primo comma dell'art. 19 del DPR 633 del 1972 consente la detrazione, dall'imposta dovuta per le operazioni effettuate, dell'IVA assolta dal contribuente in relazione ai beni e servizi acquistati nell'esercizio dell'impresa.

L'applicabilità di tale norma agli enti non commerciali è però condizionata dall'adempimento degli obblighi di cui al successivo art. 19 ter che di seguito si riporta per esteso.

#### **Art. 19 ter**

*"Per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole.*



La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa alla attività principale e conforme alle disposizioni di cui all'art. 20 del DPR 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e ai servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale o agricola.

La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o di statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Per le regioni, province, comuni e loro consorzi, la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.

Le disposizioni del precedente comma si applicano anche agli enti pubblici di assistenza e beneficenza ed a quelli di previdenza nonché all'Automobile club d'Italia e agli automobile clubs".

In buona sostanza con tale norma si impone una contabilità separata agli enti non commerciali che vogliano detrarre l'IVA sugli acquisti effettuati. Altrimenti non sarà consentita alcuna detrazione del tributo.

Al riguardo va precisato che l'imputazione all'attività commerciale di un acquisto di bene o servizio destinato anche all'attività non commerciale va operata all'atto della registrazione della fattura di acquisto: o registrando la sola parte di fattura imputabile all'attività commerciale, o registrando l'intero importo della fattura ma evidenziando, in apposita colonna del registro, la parte di IVA non detraibile.

Va infine rilevato che la detraibilità dell'IVA afferente le attività commerciali è comunque condizionata e limitata, ove tali attività risultino esenti in tutto o in parte, dalle disposizioni di cui all'art. 19 terzo comma e all'art. 19 bis del decreto IVA le quali sanciscono i principi del "pro-rata generale" e del "pro-rata temporis".

In particolare l'art. 19, 3<sup>o</sup> comma del DPR n. 633/1972 dispone che "se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, la detrazione è ridotta dalla percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume di affari dell'anno stesso...".

Tale norma, in buona sostanza, stabilisce il principio del c.d. pro-rata generale di indetraibilità dell'IVA, consentendo al contribuente che effettua operazioni esenti di detrarre il tributo solo per la percentuale corrispondente al menzionato rapporto.

Il successivo 4<sup>o</sup> comma dell'art. 19 soggiunge, peraltro, nel testo risultante dopo le modifiche di cui al d.l. 131 del 1993, in corso di conversione in legge, che "per il calcolo delle percentuali di riduzione l'ammontare delle operazioni esenti è determinato senza tener conto di quelle indicate al n. 11 dell'art. 10 e non si tiene conto nemmeno nel volume di affari, quando non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono accessorie ad operazioni imponibili, delle altre operazioni esenti indicate ai nn. da 1 a 9 del detto articolo".

In buona sostanza, il menzionato 4<sup>o</sup> comma, in parziale deroga alla regola del pro-rata di indetraibilità, non tiene conto nel calcolo della relativa percentuale di alcune operazioni esenti specificatamente indicate e di altre operazioni esenti, alla condizione, per queste ultime, che non formino oggetto dell'attività propria dell'impresa o che siano accessorie ad operazioni imponibili.

A norma dell'art. 19 bis dello stesso decreto (pro-rata temporis) la detrazione afferente acquisti di beni ammortizzabili di costo superiore al milione operata nei quattro anni precedenti va peraltro rettificata, ove la percentuale del pro-rata di indetraibilità di cui al citato art. 19 terzo comma vari per oltre 10 punti.

\*\*\*

## **IVA e nuova disciplina delle Associazioni Sportive Dilettantistiche.**

La l. 16 dicembre 1991, n. 398 ha introdotto una particolare disciplina, agli effetti delle imposte sui redditi e dell'IVA per le associazioni sportive dilettantistiche.

Destinatari delle nuove norme sono solo le associazioni che presentino le seguenti condizioni:

- "1) deve trattarsi di associazioni sportive, e relative sezioni, non aventi scopo di lucro. Ne consegue che i soggetti in argomento sono soltanto quelli di cui all'art. 87, comma 1, lett.c del Testo Unico imposte sui redditi, approvato con il DPR 22 dicembre 1986, n. 917, con esclusione di qualsiasi altro ente o società avente natura commerciale;
- 2) le associazioni devono essere affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, e svolgere attività sportiva esclusivamente dilettantistica, intendendosi per tale quella così definita nell'ambito della normativa regolamentare degli organismi suddetti cui l'associazione è affiliata;
- 3) le associazioni, nel periodo d'imposta precedente, devono avere conseguito, dall'esercizio di attività commerciali, proventi per un importo non superiore a 100 milioni di lire. A tale riguardo è opportuno precisare che nel plafond di 100 milioni di lire trovano collocazione tutti i proventi di cui all'art. 53 del menzionato Testo Unico imposte sui redditi n. 917 del 22 dicembre 1986, sempreché assumano, per l'attività svolta dalle associazioni in argomento, natura commerciale, nonché le eventuali sopravvenienze attive di cui al successivo art. 55 del medesimo Testo Unico imposte sui redditi, relative alle attività commerciali esercitate. Sono, pertanto, esclusi i proventi derivanti dalle attività di cui al secondo periodo del comma 1 dell'art. 108 del Testo Unico imposte sui redditi medesimo, fermo restando il disposto dell'art. 111 dello stesso Testo Unico imposte sui redditi". (Circ. Min. Fin. n. 1/11/151 dell'11.2.1992).

Per i sopraelencati soggetti che optino per l'applicazione della citata legge sono previste una serie di agevolazioni ed in particolare, agli effetti dell'IVA, è stabilito l'esonero da tutti gli adempimenti formali (fatturazione, registrazione, liquidazione, dichiarazione) di cui al tit. II del DPR 633 del 1972.

A tali soggetti è peraltro ugualmente consentito di emettere fattura a fronte delle cessioni o prestazioni rese (si pensi ai corrispettivi delle sponsorizzazioni), ma in tal caso dovrà esser conservata la copia del documento emesso ai sensi dell'art. 2, comma 4, della citata legge 398 del 1991.

L'esonero generale dagli adempimenti non vale, per espressa previsione normativa (cit. art. 2 comma 4), per il rilascio dello scontrino fiscale, per l'emissione della ricevuta fiscale e della bolla di accompagnamento.

I soggetti che fruiscono dell'esonero di cui si è detto, possono peraltro continuare ad applicare l'IVA unitamente all'imposta sugli spettacoli, ex art. 74, quinto comma del DPR 633 del 1972.

La legge 398 del 1991 contiene una norma (art. 4) secondo la quale "le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive di cui alla presente legge sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 9 per cento".

Al riguardo, anche se debbono ritenersi associazioni di cui alla legge citata "le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a lire 100 milioni" (art. 1, primo comma del disegno di legge n. 3041), il Ministero ritiene tale disposizione applicabile a tutte le associazioni sportive **a prescindere dall'ammontare dei proventi** (cit. circ. n. 1/1992).

La disposizione che fissa l'aliquota IVA delle operazioni in questione al 9 per cento, da interpretarsi nel contesto delle finalità agevolative di cui alla citata legge, è norma che attiene al **presupposto oggettivo** di applicazione del tributo.

In buona sostanza la citata norma, nel determinare una aliquota ridotta per tali operazioni, implicitamente dispone che le stesse debbono ritenersi imponibili agli effetti dell'IVA.

Perché le cessioni del c.d. "vincolo" sportivo possano ricondursi nell'ambito di applicazione di tale norma, **devono però sussistere anche i presupposti ulteriori di applicazione dell'IVA (soggettivo e territoriale).**

Ne consegue che laddove sia sostenibile, secondo una interpretazione peraltro fatta propria da alcune federazioni sportive e da altri, la non commercialità dell'attività di compravendita dei giocatori, ai sensi del citato art. 4 quarto comma, secondo periodo, del DPR 633 del 1972, **per essere tali operazioni effettuate in conformità alle finalità istituzionali tra associazioni sportive,** dovrebbe escludersi l'applicabilità di tale norma. In tal caso l'operazione sarebbe esclusa da IVA per carenza del presupposto soggettivo alla stessa stregua di una operazione che, pur soggetta ad IVA con una particolare aliquota, è effettuata da un non soggetto d'imposta.

Al riguardo dovrebbero però ricorrere le seguenti condizioni:

1. l'associazione dovrebbe avere natura sportiva;
2. l'associazione dovrebbe effettuare le cessioni o prestazioni in conformità alle finalità istituzionali che debbono consistere nella pratica sportiva senza alcun fine di lucro;
3. tali operazioni dovrebbero essere effettuate nei confronti di altre associazioni che svolgono la medesima attività;
4. i cessionari o committenti dovrebbero, per legge, o regolamento, far parte di un'unica organizzazione locale o nazionale.

In concreto secondo tale interpretazione - che presta però il fianco all'obiezione che un'attività di "compravendita di giocatori" possa ritenersi "istituzionale" - **sarebbe pertanto sostenibile che le menzionate operazioni in quanto effettuate tra associazioni sportive, rientranti o meno nella citata legge, in conformità alle finalità istituzionali, non siano soggette ad IVA, neanche con aliquota ridotta.**

Non v'è dubbio invece che le operazioni di cui sopra, effettuate tra una associazione sportiva (cedente) ed una società (SpA, Srl, ecc.), siano soggette ad IVA con aliquota ridotta (9

per cento) a differenza di quanto accadeva nel previgente sistema che, non disponendo al riguardo, prevedeva implicitamente per tali operazioni l'aliquota IVA ordinaria del 19 per cento.

Quest'ultima aliquota continuerà ad essere applicabile, invece, alle cennate operazioni effettuate da società anche se nei confronti di associazioni sportive.

\*\*\*

#### **IVA comunitaria ed enti non commerciali**

Il recepimento nel nostro ordinamento delle direttive comunitarie destinate ad assicurare la realizzazione di un mercato unico caratterizzato dalla libera circolazione delle merci è avvenuto, per quanto concerne l'IVA, con il d.l. 28 aprile 1993, n. 131, in corso di conversione in legge, che ha sostituito i decaduti dd.ll. nn. 513 e 47.

A far corso dal 1° gennaio 1993 le operazioni di scambio intracomunitarie sono trattate alla stregua di operazioni interne, salvo l'adozione di particolari accorgimenti procedurali atti al funzionamento e al controllo del nuovo sistema. Scomparse le nozioni di esportazione e di importazione in ambito comunitario, le "frontiere fiscali" dei singoli Stati membri si dilatano sino a coincidere con le frontiere di tutti gli Stati appartenenti alla Comunità.

E' come se tutti i soggetti comunitari operassero in un'unica nazione, secondo un'unica disciplina. I documenti fiscali (fatture) assumono dunque una valenza transnazionale: il cedente emette una fattura non imponibile che l'acquirente di un altro Stato membro trasforma in fattura imponibile nel proprio Stato, annotandola sia nel registro delle vendite che in quello degli acquisti.

A seguito di tali annotazioni l'operazione intracomunitaria "partecipa" dunque, influenzandole, alle liquidazioni IVA del soggetto residente nello Stato membro di destinazione del bene. La duplice annotazione della fattura rende

neutra l'operazione per l'acquirente, così come era (ed è) neutra l'importazione, alla stessa stregua delle operazioni regolate mediante autofatturazione. Unico elemento distintivo rispetto a queste ultime è costituito dal fatto che la detrazione, conseguente all'annotazione nel registro degli acquisti dell'operazione comunitaria, influenzerà la liquidazione eseguita nel secondo mese - e non nel mese - successivo all'annotazione.

Uno spostamento della competenza ("decalage") dell'IVA detraibile, stabilito per recuperare in termini finanziari, il ritardato versamento dell'IVA sullo scambio comunitario, che non avviene più al momento dell'importazione, ma attraverso le ordinarie liquidazioni periodiche.

Il citato d.l. 131 stabilisce dunque che gli acquisti intracomunitari, così come indicati e definiti nell'art. 38, siano imponibili in Italia. Ma vediamo come si atteggi la nuova disciplina per le operazioni poste in essere dagli enti non commerciali che, come si vedrà, sono in essa "coinvolti", **anche se non soggetti d'imposta.**

Per quanto concerne gli acquisti comunitari per regola generale il presupposto soggettivo coincide con la qualifica di soggetto d'imposta dell'acquirente secondo le disposizioni di legge di ciascuno Stato membro.

Va però rilevato che tale coincidenza non è assoluta in quanto **per gli enti non commerciali si prescinde dalla** qualifica di imprenditori perchè possa considerarsi realizzato il presupposto soggettivo di applicazione del tributo sugli acquisti intracomunitari.

Perché tali contribuenti acquistino la veste di soggetti d'imposta "a livello comunitario" come dispone l'art. 38, quinto comma del d.l. 131, è però necessario, salvo contraria opzione, che gli acquisti intracomunitari effettuati nell'anno precedente e in quello in corso abbiano superato un certo ammontare, con esclusione degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi e di prodotti soggetti ad accisa, imponibili a prescindere dal superamento di tale soglia.

Invero il quinto comma dell'art. 38 fa riferimento agli enti non commerciali di cui all'art. 4, quarto comma del decreto IVA, che effettuino l'acquisto **al di fuori di attività commerciali**, enti i quali secondo il nostro ordinamento non

possono considerarsi soggetti passivi d'imposta.

L'acquisizione dello "status" di soggetti d'imposta per tali enti avviene solo dopo il superamento di una certa soglia. L'inapplicabilità dell'IVA sugli acquisti intracomunitari effettuati entro la suddetta soglia non è però cogente essendo concessa ad essi la facoltà di opzione per l'applicazione del tributo a prescindere dal superamento di tale ammontare, opzione vincolante fino a revoca e in ogni caso fino al biennio successivo a quello in cui è esercitata (v. il comma 6<sup>o</sup> dell'art. 38 del d.l. 131).

Per questi soggetti l'IVA sull'acquisto intracomunitario sarà dunque **obbligatoriamente** applicabile solo se nell'anno precedente l'ammontare di tali acquisti abbia superato i 16 milioni; in caso di ammontare inferiore a tale importo nell'anno precedente, il tributo sull'acquisto si renderà applicabile solamente sulla parte imponibile riferentesi agli acquisti intracomunitari effettuati nell'anno in corso eccedente i 16 milioni.

Va peraltro rilevato che per una particolare ipotesi di acquisto, e precisamente quella avente ad oggetto i mezzi di trasporto nuovi, non è richiesta alcuna specifica qualifica del soggetto acquirente e nessun superamento di particolari soglie, ritenendosi tale acquisto imponibile da chiunque effettuato, alla stregua delle previgenti importazioni di beni.

Sulla base della nuova disciplina dell'IVA comunitaria si è dunque ritenuto imponibile - con le limitazioni di cui sopra - l'acquisto della proprietà, dell'usufrutto o dell'uso, a titolo oneroso, da parte degli enti di cui all'art. 4, quarto comma del decreto IVA **non** operanti nella qualità di soggetti passivi d'imposta.

Senza tale previsione normativa l'acquisto "de quo" sarebbe stato escluso da IVA per carenza del presupposto soggettivo di applicazione del tributo alla stessa stregua di un acquisto effettuato da un privato.

Ma v'è di più, perché lo stesso d.l. 131 ha inoltre previsto una particolare ipotesi di assimilazione agli acquisti intracomunitari che riguarda sempre gli enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali i quali **semplicemente introducano** - non acquistino -



nel territorio dello Stato beni in precedenza importati in altro Stato membro.

Tale previsione è stata posta allo scopo di evitare che mediante l'acquisto della proprietà in altro Stato membro e la successiva introduzione di beni già propri nel territorio dello Stato, si potesse eludere l'applicazione del tributo.

Anche per tale ipotesi è plausibile ritenere che torni applicabile l'esclusione fino alla suddetta soglia di 16 milioni, vuoi perché la norma di esonero si riferisce agli acquisti, tra i quali rientrano anche le operazioni assimilate, vuoi perché la "ratio" di tale norma, che è quella di non gravare di particolari adempimenti "soggetti non rilevanti agli effetti del gettito" (così la relazione governativa), non può non esser riferibile anche alle introduzioni di cui alla lett. d) del terzo comma del citato art. 38 del d.l. 131.

Va infine rilevato che per escludere da IVA le operazioni entro la cennata soglia il d.l. 131 ha stabilito, tra le altre, una ipotesi di "non acquisto" che delimita l'imponibilità delle operazioni di cui alle lett. c) e d) del terzo comma del citato art. 38, riguardanti gli enti non commerciali operanti nella veste di non soggetti d'imposta, assimilando ad essi, a tal fine, anche i soggetti con pro-rata di indetraibilità totale dell'IVA e i produttori agricoli forfetari.

Tale norma non considera acquisti intracomunitari: "gli acquisti di beni, diversi dai mezzi di trasporto nuovi e da quelli soggetti ad accisa, effettuati **dai soggetti indicati nel comma 3 lett. c)**, dai soggetti passivi per i quali l'imposta è totalmente indetraibile a norma dell'articolo 19, terzo comma, del decreto dl Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dai produttori agricoli di cui all'articolo 34 dello stesso decreto che non abbiano optato per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari e degli acquisti di cui all'articolo 40, terzo comma, del presente decreto effettuati nell'anno solare precedente non ha superato 16.000.000 di lire e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato. L'ammontare complessivo degli acquisti è assunto al netto dell'imposta sul valore aggiunto e al netto degli acquisti di mezzi di trasporto nuovi di cui al comma 4 e degli acquisti di prodotti soggetti ad accisa".

Come si è già accennato e di seguito si vedrà gli enti non commerciali non soggetti d'imposta sono **comunque** destinatari di una serie di adempimenti **che prescindono dal superamento della citata soglia.**

In conclusione e riassumendo quanto sin qui esposto si ricava che:

1. gli enti non commerciali che abbiano operato acquisti o operazioni assimilate in altro Stato membro nell'anno precedente per ammontare superiore a 16 milioni o che nel corso dell'anno superino tale soglia, devono chiedere la partita IVA ed operare secondo le norme di cui al d.l. 131;
2. se tale soglia non viene superata gli enti non commerciali non divengono soggetti d'imposta per gli acquisti intracomunitari, ma, alla stregua di consumatori finali devono assolvere il tributo nello Stato membro ove acquistano il bene;
3. gli enti non commerciali possono però optare per l'applicazione dell'IVA secondo le norme del d.l. 131 anche senza aver superato la suddetta soglia divenendo così soggetti d'imposta.

Ove tale opzione non venga esercitata **gli enti non commerciali sono comunque tenuti a dichiarare all'Ufficio IVA**, su apposito modello, per ogni acquisto effettuato:

- l'ammontare dell'acquisto in lire italiane;
- l'ammontare degli acquisti già effettuati nell'anno;

ciò al fine di consentire all'Ufficio un controllo dell'eventuale superamento della soglia dei 16 milioni, cui consegue l'attribuzione della partita IVA, che peraltro non comporta per tali soggetti il pagamento della tassa di concessione governativa (art. 61 del d.l. 131).

Ulteriore obbligo per tali enti, anche questo a prescindere sia dall'opzione che dal superamento del limite dei 16 milioni, è la numerazione, conservazione e annotazione in apposito registro tenuto a norma dell'art. 39 del decreto IVA, delle fatture di acquisto intracomunitarie (art. 47, terzo comma d.l. 131).

I seguenti obblighi riguardano invece solo gli enti non commerciali che abbiano optato o superato la suddetta soglia:

- presentazione entro ciascun mese di una dichiarazione relativa agli acquisti del mese precedente (Mod. IVA intra 12) in cui devono essere indicati l'ammontare degli acquisti e dell'IVA dovuta;
- versamento del tributo risultante dalla suddetta dichiarazione;
- presentazione degli elenchi riepilogativi Intrastat degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie.

Quanto sin qui osservato **riguarda gli enti non commerciali non soggetti d'imposta**. Per gli enti non commerciali, **soggetti d'imposta** l'IVA invece si applica su tutti gli acquisti comunitari destinati sia all'attività non commerciale che a quella commerciale.

Gli acquisti inerenti l'attività commerciale dovranno essere annotati nei registri delle vendite e degli acquisti con le modalità di cui agli artt. 46 e 47 del d.l. 131. Gli acquisti relativi all'attività non commerciale dovranno invece essere annotati in apposito registro senza però esser sottoposti all'obbligo della dichiarazione e del versamento periodico (art. 47 d.l. 131) di cui si è detto per gli enti non commerciali, non soggetti d'imposta, che abbiano optato o superato il noto limite. Infine gli acquisti promiscui dovranno essere imputati a ciascuna attività secondo la destinazione effettiva e seguendo le rispettive discipline.

Conclusivamente non può farsi a meno di rilevare il notevole aggravio di adempimenti che la sopravvenuta disciplina ha posto a carico degli enti non commerciali che acquistino beni in ambito CEE.

Marco Giontella

MG/pg/rm  
enti-md479