

ASSOCIAZIONE
PERDITA DELLA QUALIFICA DI ENTE NON COMMERCIALE

Si deve premettere cosa è un "Ente non Commerciale"

L'art. 73 del TUIR (Testo Unico per le imposte sul reddito D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917) comma 1 lettera C specifica: "Sono soggetti all'imposta sul reddito della società gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato".

L'art. 143 del TUIR precisa per il medesimi enti: "Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) della comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 (1) del codice civile rese in conformità alla finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

L'art. 4 Legge IVA comma 4 (D.P.R. 633/72) indica: "Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

L'art. 144 del TUIR stabilisce al comma 2: "Per l'attività commerciali esercitata gli enti commerciali hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata".

L'art. 148 del TUIR (1° comma): "Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo".

(1) art. 2195 c.c. Imprenditori soggetti a registrazione - Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese (2188 ss) gli imprenditori che esercitano:

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi;
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;
- 3) un'attività di trasporto per terra (1678) per acqua per aria;
- 4) un'attività bancaria (1834 ss) o assicurativa (1882);
- 5) altre attività ausiliare delle precedenti (1742, 1754).

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alla imprese che le esercitano (att. 100)

La citata Circolare 12 maggio 1998 n. 12 specifica: "Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione":

ed inoltre "Si segnala che è rimasta invariata la previsione di non commercialità delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzioni dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi diretta imputazione".

L'art. 13 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (Accertamento sui redditi) che stabilisce i soggetti obbligati alle tenuta delle scritture contabili non prevede le "associazioni", mentre l'art. 20 (scritture contabili degli enti non commerciali) statuisce al comma 1: "Le disposizioni degli art. 14 (Scritture contabili), art. 15 (Inventario e bilancio), art. 16 (Registro beni ammortizzabili), art. 17 (libro magazzino - abrogato) e art. 18 (contabilità semplificata) si applicano relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitata, anche agli enti soggetti all'IRPEG che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività' commerciali".

L'art. 149 del TUIR statuisce al comma 1: "Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta"

L'art. 6 del Dlgs 4 dicembre 1997 n. 460, che ha introdotto l'art. 11 bis del TUIR e come anche specificato nella Circolare Ministeriale 12 maggio 1998 n. 12, precisa che ai fini della qualificazione commerciale si tiene conto anche dei seguenti parametri:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni relativi all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessione o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi le sovvenzioni le liberalità e le quote associative;
- d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Sintonizzando le varie norme si può concludere:

- 1) Le Associazioni "pure" non sono tenute a rispettare le norme previste per le imprese.
- 2) Le Associazioni che svolgono anche attività commerciali devono tenere una contabilità separata per determinare il risultato (eventualmente tassabile) di tale attività.

Si deve tenere presente che per dettata normativa le seguenti attività sono sempre commerciali:"

- erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere;
- prestazioni di alloggio;
- prestazioni di trasporto;
- prestazioni di deposito;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di ferie ed esposizioni a carattere commerciale;

- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari".

3) Le Associazioni che hanno perso la qualifica di Ente Commerciale devono comportarsi come un'azienda soggetta a IRES ed IRAP e quindi seguirne tutta la normativa separando sotto l'aspetto contabile l'attività istituzione da quella commerciale.

Le associazioni che hanno perso la qualifica di ente non commerciale devono perciò:

a) istituire dall'inizio dell'anno un impianto contabile che tenga chiaramente in evidenza la separazione delle due attività quella istituzionale da quella commerciale. Infatti il comma 3 dell'art. 149 del TUIR statuisce: "Il mutamento di qualifica opera a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'art. 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

L'iscrizione nell'inventario deve essere effettuata entro sessanta giorni dall'inizio del periodo di imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica secondo i criteri di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689".

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli enti non commerciali devono tenere una contabilità separata per l'attività commerciale eventualmente esercitata. La tenuta di una contabilità separata non prevede l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separa per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettaglio nelle singole voci che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni annualità.

b) Liquidare l'imposta sul reddito prodotto dall'attività commerciale.

c) I componenti comuni alle due attività devono essere imputati a voci di conto separate dai restanti conti e ripartiti tra i conti dell'attività istituzionale e quelli dell'attività commerciale, al termine dell'esercizio, in base alla percentuale sopra determinata. Non è, quindi accettabile l'ipotesi di una ripartizione in base ad un pro rata determinato in via provvisoria (risoluzione Agenzia Entrate 13.3.2002 n. 86/E).

d) Per quanto riguarda la tenuta della contabilità sia ai fini delle imposte sul reddito sia ai fini IVA il tutto è pienamente completato dalla Risoluzione dell' Agenzia Entrate n. 86/E del 13.3.2002 che risponde ad un quesito precisa:

"Per quanto sopra si ritiene che i componenti comuni alle due attività devono essere imputati a voci di conto separate dai restanti conti, e ripartiti tra i conti dell'attività istituzionale e quelli dell'attività commerciale, al termine dell'esercizio, in base alla percentuale sopra determinata. Non è, quindi, accettabile l'ipotesi di una ripartizione in base ad un pro-rata determinato in via provvisoria all'inizio dell'anno.

Con riferimento agli adempimenti richiesti dalla normativa in materia di IVA, premesso che gli enti interessati possono esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, previsto dall'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972, a condizione che le attività rilevanti agli effetti dell'IVA siano gestite con contabilità separata da quella relativa all'attività esclusa dal tributo e tenuta in conformità alle disposizioni di cui all'articolo 20 del DPR n. 600 del 1973 (risoluzione n. 461463 del 19 dicembre 1987), l'Azienda prospetta la seguente soluzione: gli acquisti inequivocabilmente riferiti all'attività commerciale sarebbero registrati nei modi e termini previsti dal DPR n. 633 del 1972, mentre gli acquisti promiscui sarebbero ripartiti tra attività istituzionale e commerciale sulla base del pro-rata calcolato ai fini IRPEG, conseguentemente sarebbe detratta l'IVA relativa a quest'ultima attività (nei limiti previsti dall'articolo 19-bis del citato DPR n. 633 del 1972). A parere dell'interpellante anche la quota degli acquisti relativa alla attività istituzionale, ancorché Cinisello Balsamo, 5 giugno 2019

esclusa dall'imposta ai sensi dell'articolo 4 del DPR n. 633 del 1972, sarebbe, comunque, registrata nei registri IVA; solo al termine dell'esercizio verrebbe effettuato il conguaglio in base al pro-rata definitivo di scissione dell'attività commerciale da quella istituzionale.

Al riguardo si osserva che l'articolo 19, comma 4 del DPR n. 633 del 1972 prevede che "per i beni e servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati".

Come già chiarito con la circolare n. 328 del 24 dicembre 1997, la norma non detta alcuna regola specifica lasciando al contribuente la scelta del criterio più appropriato alle diverse situazioni che si possono verificare. Tuttavia con la suddetta circolare si è precisato che, "il contribuente dovrà effettuare una valutazione prospettica, in sede di acquisto, del futuro utilizzo dei beni e dei servizi, al fine di determinare in quale misura l'impiego stesso si collegherà ad operazioni soggette al tributo (o ad esse assimilate ai fini della detrazione) e in quale misura, invece, in operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, in modo da calcolare in definitiva, la quota d'imposta detraibile".

La risoluzione n. 137 dell' 8 settembre 1998, ha, a sua volta, fornito delle indicazioni per superare le difficoltà di adottare dei criteri specifici d'imputazione degli acquisti destinati promiscuamente all'attività commerciale e non commerciale, riconoscendo, in tali circostanze, la possibilità di stabilire la misura dell'IVA detraibile in base alla percentuale rappresentata dall'attività commerciale nell'ambito di tutta l'attività, salvo conguaglio finale.

Con circolare n. 108 del 24 maggio 2000 è stato, infine, precisato che "la percentuale di indetraibilità sugli acquisti, determinata in un periodo d'imposta, può essere applicata provvisoriamente alle liquidazioni periodiche del periodo successivo, salvo conguaglio in sede di dichiarazione annuale in relazione all'effettivo rapporto che si è verificato nell'anno tra operazioni soggette ed operazioni escluse dall'IVA.".

Per quanto sopra illustrato si ritiene che l'Aziendadeve calcolare la quota degli acquisti promiscui imputabile all'attività commerciale applicando la percentuale determinata nel periodo d'imposta precedente, fatti salvi gli eventuali conguagli in sede di dichiarazione annuale".

In definitiva l'Associazione tenendo la contabilità separata pagherà eventuali imposte sull'attività commerciale e nessuna imposta sull'attività istituzionale.

Dr. Sergio Saiani