

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

PERCORSO FORMATIVO PER ENTI NON COMMERCIALI

Profili civilistici

La categoria degli enti senza scopo di lucro è frutto dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale, in quanto il codice civile non formula una definizione di tali enti collettivi. Tradizionalmente, in giurisprudenza e in dottrina, gli "enti senza scopo di lucro" sono individuati dalle figure regolate dalle norme delle associazioni, fondazioni e comitati, di cui agli artt. 14 - 42 del libro I del c.c..

Tali organizzazioni vengono nell'insieme contrapposte alla categoria degli enti collettivi con scopo di lucro, costituita dai diversi tipi di società regolamentati, invece, dagli artt. 2247 e ss. del libro V del codice civile.

La disciplina civilistica si presenta sostanzialmente scarna ed essenziale. Nel nostro ordinamento vige il principio della tipicità, in quanto i privati non possono, diversamente da quanto avviene in materia contrattuale, dar vita ad uno schema giuridico-organizzativo per il raggiungimento di scopi ideali, dovendo obbligatoriamente optare per uno di quelli normativamente esistenti. Di conseguenza, uno scopo non lucrativo si potrà perseguire costituendo :

- una associazione (riconosciuta o non riconosciuta);
- una fondazione;
- un comitato.

Sebbene il codice civile non fornisca una esplicita definizione, l'associazione, che rappresenta la forma più utilizzata per il perseguimento di scopi non lucrativi, può essere definita come un'organizzazione collettiva costituita per il perseguimento di uno scopo di natura ideale.

L'associazione, al tempo stesso, va collocata nel novero dei contratti; essa, infatti, prende vita da un atto di autonomia contrattuale, il contratto di associazione.

Fra i contratti, l'associazione si caratterizza: come contratto plurilaterale con comunione di scopo: le parti possono essere due o più di due e, in ogni caso, le prestazioni di ciascuna sono dirette al conseguimento di uno scopo comune.

La grandissima maggioranza delle associazioni oggi esistenti è costituita nella forma di Associazione non riconosciuta, prevista e disciplinata negli artt. 36 e seguenti del Codice Civile.

Le associazioni riconosciute sono quelle che hanno chiesto ed ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica, mentre le associazioni non riconosciute sono quelle che o non lo hanno richiesto o che, pur avendolo chiesto, non lo hanno ottenuto.

Va peraltro evidenziato come, secondo la giurisprudenza prevalente, alle associazioni non riconosciute sia direttamente applicabile ogni norma legislativamente formulata per le associazioni riconosciute che non presupponga il riconoscimento della personalità giuridica.

Nelle associazioni che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica, delle obbligazioni assunte in nome dell'associazione risponde soltanto l'associazione stessa con il suo patrimonio, con esclusione di una responsabilità personale degli amministratori o di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Viceversa, per le associazioni non riconosciute, l'art. 38 c.c. detta la precisa regola secondo la quale "per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione".

L'elemento che differenzia le associazioni non riconosciute da quelle riconosciute sta dunque nella diversa posizione degli amministratori, i quali sono personalmente responsabili delle obbligazioni dell'associazione, solo nelle associazioni non riconosciute, qualora il fondo comune non sia sufficiente a soddisfare i diritti dei creditori.

Per contro, nelle associazioni riconosciute risponde verso i creditori soltanto l'associazione con il suo patrimonio.

Costituzione di una associazione non riconosciuta

I percorsi da seguire, gli atti e i documenti da predisporre per la costituzione di una associazione non richiedono alcuna forma particolare.

Sebbene la legge consenta di dare vita ad un'Associazione non riconosciuta anche per mezzo di un semplice accordo verbale, la complessità dei rapporti giuridici nascenti da tale costituzione, le problematiche fiscali connesse e l'esigenza di evitare possibili contestazioni riguardo al contenuto dell'accordo comportano l'opportunità di formalizzare la nascita dell'associazione con un atto costitutivo scritto con il quale i soci fondatori stabiliscono di dare vita al sodalizio stesso ed approvano lo statuto, che ne disciplina la vita.

Detta necessità è stata ribadita dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 il quale costituisce il principale punto di riferimento normativo per il mondo dell'associazionismo.

Il contratto associativo non richiede, quindi, forme particolari. È sufficiente una scrittura privata semplice, senza la necessità di ricorrere all'intervento di un notaio.

Le Associazioni riconosciute, previste e disciplinate dagli artt. 14-24 del Codice Civile, devono:

- costituirsi con atto pubblico (voce 4 glossario);
- chiedere ed ottenere il riconoscimento della personalità giuridica;
- risultare di conseguenza iscritte negli appositi registri previsti dalla legge.

Il riconoscimento della personalità giuridica, come principale conseguenza, assicura il beneficio della limitazione della responsabilità al patrimonio associativo.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

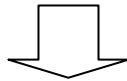
Qualificazione fiscale

La qualificazione fiscale degli enti non commerciali è contenuta nell'art. 73, comma 1, lettera c, del Tuir che considera "**non commerciale**" l'ente pubblico e privato diverso dalle società, che **non ha per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività di natura commerciale**.

La corretta qualificazione soggettiva dell'ente è indispensabile in quanto costituisce il presupposto fondamentale al fine della individuazione della disciplina contabile e tributaria applicabile.

L'elemento caratterizzante degli enti non commerciali è costituito, quindi, dal fatto di non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 55 del Tuir.

Ente non commerciale



Ente che non ha per oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività di natura commerciale

Va precisato che ai fini della verifica della natura tributaria in argomento non assumono alcun rilievo:

- la natura pubblica o privata del soggetto;
- la rilevanza sociale delle finalità perseguite;
- l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati.

Ciò significa che un ente potrà benissimo avere scopi di natura ideale o altruistica ma essere qualificato, in base all'attività svolta per raggiungere i suddetti scopi, tra gli enti commerciali.

In concreto la qualificazione dell'ente dovrà essere effettuata sulla base delle attività che l'ente si propone di esercitare in funzione della realizzazione dei fini per i quali è stato costituito.

Individuazione dell'attività prevalente

Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, vale a dire quella che tipizza l'ente medesimo.

Se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente si può qualificare come non commerciale, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'imposta sul valore aggiunto, nonché ai fini della disciplina contabile.

Diversamente, l'ente, ancorché dichiarati finalità non lucrative, è considerato ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Nell'ipotesi di svolgimento di un'unica attività sarà la natura di questa unica attività a determinare la qualificazione fiscale dell'ente.

Nell'ipotesi, invece, di svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente occorre fare riferimento all'attività che per lo stesso risulta essere essenziale, vale a dire quella che, come sopra indicato, consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipicizza l'ente medesimo.

Criteri per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività

L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

È sufficiente, quindi, per l'individuazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività dell'ente non commerciale, l'esistenza dell'atto costitutivo o dello statuto nella forma della scrittura privata registrata, in alternativa all'atto pubblico o alla scrittura privata autenticata.

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

Definizione di attività commerciale

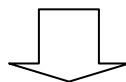
Per definire l'attività commerciale la disciplina di riferimento è dettata dagli artt. 55 e 143 del Tuir.

L'art. 55, comma 1, prevede che per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del Codice civile, ossia:

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

anche se non organizzate in forma d'impresa.

**Se l'attività prevalente dell'ente ossia quella che consente di realizzare gli scopi primari è
riconcucibile in una delle attività indicate nell'art. 2195 del c.c.**



l'ente è qualificato come commerciale

Antonino Guella

Dottore Commercialista


Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Se l'ente, invece, in base all'attività concretamente esercitata, non svolge nessuna delle attività indicate dall'art. 2195 del c.c., e, pertanto, si qualifica come ente non commerciale l'art. 143, comma 1, del Tuir, detta una disposizione agevolativa che prevede per le prestazioni di servizi realizzate (ad esempio attività culturali, ricreative, sociali, assistenziali, ecc.) l'esclusione del carattere della commercialità a condizione che siano presenti i seguenti requisiti:

- le prestazioni sono rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente;
- senza specifica organizzazione;
- verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Quanto sopra deve tenere conto di quanto disposto dall'art. 55, comma 2, del Tuir, secondo il quale vanno, comunque, considerate commerciali anche le attività dirette alla prestazione di servizi che pur non essendo riconducibili in quelle indicate dall'art. 2195 del c.c. sono **organizzate in forma d'impresa**.

Tabella 1

Un'attività è commerciale quando ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

1) è svolta con professionalità
2) è abituale ossia posta in essere con regolarità, stabilità, sistematicità
3) rientra in quelle elencate nell'art. 2195 c.c. oppure
4) pur non rientrando in quelle elencate nell'art. 2195 c.c. è organizzata in forma d'impresa. Tra gli elementi identificativi di organizzazione si possono indicare l'esistenza di locali, di personale di segreteria, di collaboratori, ecc.
5) i beni e i servizi realizzati sono destinati al mercato ovvero ad essere scambiati
6) è economica, ossia i corrispettivi che se ne ricavano sono in grado di remunerare i diversi fattori produttivi impiegati

Distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale

Gli enti non commerciali possono svolgere sia attività istituzionale che attività commerciale.

L'attività di tipo istituzionale (es. culturale, ambientale, ricreativa, sociale, assistenziale, di solidarietà, ecc.) deve essere sempre presente.

L'attività di natura commerciale è eventuale e viene esercitata strumentalmente allo scopo di reperire fondi.

Ai fini della qualificazione fiscale la distinzione tra le due attività, come sopra indicato, è fondamentale.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

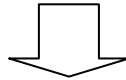
Sono enti non commerciali, infatti, non sono gli enti che svolgono soltanto attività istituzionale ma anche gli enti che, pur svolgendo anche attività commerciale, non la svolgono in modo esclusivo né in modo prevalente, essendo la loro finalità istituzionale o principale di natura ideale (non commerciale).

Perdita della qualifica di ente non commerciale

La qualificazione come ente non commerciale deve essere mantenuta durante tutta l'esistenza dell'ente stesso.

La norma fondamentale, per verificare in termini sostanziali l'attività prevalente e, quindi, la natura effettiva dell'ente dichiarata nell'atto costitutivo o nello statuto, è dettata dal primo comma dell'art. 149 del Tuir che contiene una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, qualora, indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente eserciti quale attività principale un'attività commerciale (in base all'art. 55 del Tuir).

Perdita della qualifica di ente non commerciale



Svolgimento prevalente di attività commerciale per un intero periodo d'imposta

La qualifica di ente non commerciale, dichiarata nell'atto costitutivo o nello statuto, va verificata, pertanto, prendendo in esame l'attività effettivamente esercitata.

Si tratta di una presunzione legale di perdita della qualifica di ente non commerciale, le cui conseguenze valgono sia ai fini delle imposte sui redditi sia ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Va precisato che relativamente al concetto di prevalenza esso implica un raffronto tra attività istituzionale ed attività commerciale che non si pone in termini meramente quantitativi, ma postula un contrasto tra le dichiarazioni statutarie e la reale attività svolta dall'ente.

Per la qualificazione commerciale dell'ente, il secondo comma dell'articolo 149 fornisce un elenco di elementi connessi all'attività effettivamente esercitata che, comunque, devono essere presi in considerazione insieme alle altre caratteristiche dello stesso ente.

La qualificazione commerciale dell'ente avviene, pertanto, in base ai seguenti parametri:

- prevalenza delle immobilizzazioni (al netto degli ammortamenti) relative all'attività commerciale rispetto ad altre attività; tra le prime devono essere comprese le immobilizzazioni materiali, immateriali (brevetti, diritti d'autore, avviamento spese di impianto, ecc.) e anche finanziarie; tra le seconde gli investimenti relativi alle attività istituzionali, comprese gli investimenti relativi alle attività decommercializzate;

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

- prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali, rispetto alle entrate istituzionali (sovvenzioni, liberalità, quote associative); per redditi derivanti da attività commerciali, si devono intendere i componenti positivi del reddito di impresa: In nessuno dei due termini di confronto devono invece essere compresi i contributi percepiti per lo svolgimento delle attività aventi finalità sociale in regime di sovvenzione o accreditamento, i quali sono esclusi da imposizione ai sensi dell'articolo 143, comma 2 , del Tuir;

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

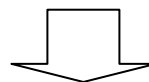
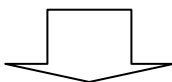
La citata circolare n. 124, precisa che i parametri sopra indicati costituiscono soltanto "*fatti indice di commercialità*", e non comportano automaticamente la perdita di qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata.

Questa norma, in sostanza, non contiene una presunzione assoluta di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi anche conto (e non solo quindi) unitamente ad altri elementi di giudizio.

In sostanza, non è, pertanto, sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal secondo comma dell'art. 149, per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare le caratteristiche complessive dell'ente.

Circa il requisito temporale in cui dovrebbe manifestarsi la prevalenza dell'attività commerciale, il Ministero delle Finanze ha chiarito che il riferimento all'"intero periodo di imposta" deve intendersi solo quale proiezione temporale di osservazione, essendo sufficiente, in concreto, che la prevalenza dell'attività commerciali, ai fini della perdita del requisito della non commercialità sussista per la maggior parte del periodo di imposta" (CM 124/E del 12 maggio 1998).

Conseguenze della perdita della qualifica di ente non commerciale



Cambiamento delle regole di determinazione del reddito

Assoggettamento ad Iva di tutte le operazioni attive che rientrano nel campo di applicazione del tributo

L'eventuale perdita della qualifica di ente non commerciale produce i propri effetti in via retroattiva, a decorrere dall'inizio dello stesso periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che consentono di

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

fruire delle agevolazioni e comporta l'obbligo di includere tutti i beni dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del DPR 600 del 1973. L'iscrizione nell'inventario deve avvenire entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta in cui si è verificata la perdita della qualifica di ente non commerciale.

In ragione del fatto che le valutazioni sugli indicatori che possono determinare la perdita della qualifica di ente non commerciale sono fatte, in genere, in prossimità del termine del periodo d'imposta può risultare problematico adempiere l'obbligo di iscrivere, entro 60 giorni dall'inizio dell'esercizio, i beni patrimoniali nell'inventario dell'ente.

Per questo motivo, è stata evidenziata la necessità di operare fin dall'inizio del periodo di imposta, una valutazione prospettica della propria attività, ai fini della corretta qualificazione tributaria.

Attività decommercializzate

1. Raccolta fondi

La raccolta di fondi costituisce, da sempre, una delle principali fonti di finanziamento dell'attività degli enti non commerciali. In questo contesto si inserisce l'art. 143, comma 3, che mira ad incentivare tale forma di finanziamento.

Tale disposizione, in pratica, sottrae dall'imposizione, ai fini delle imposte sui redditi, i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali anche con scambio/offerta di beni di modico valore (es. cessioni di piante o frutti) o di servizi a coloro che fanno le offerte.

È prevista, inoltre:

- l'esclusione anche dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto;
- l'esenzione da ogni altro tributo, sia erariale che locale.
- Tale agevolazione è subordinata alle seguenti condizioni:
- deve trattarsi di iniziative occasionali;
- la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- i beni ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore.

A tutela della fede pubblica è previsto a carico dei soggetti che realizzano tali iniziative l'obbligo di predisporre un apposito rendiconto, da effettuarsi entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, separato e ulteriore rispetto al rendiconto annuale economico e finanziario, in cui devono essere riportati, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese afferenti a ciascuna iniziativa.

L'obbligo di predisporre il rendiconto prescinde dalla circostanza che l'ente svolga o meno attività commerciale.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Il rendiconto deve essere predisposto anche dall'ente non commerciale che svolga esclusivamente attività commerciale

Tal rendiconto deve, inoltre, essere accompagnato eventualmente, da una relazione illustrativa concernente le spese e le entrate relative (articolo 20, comma 2, DPR n. 600/73).

Il rendiconto va conservato, agli effetti fiscali, fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta cui il rendiconto stesso si riferisce e, quindi, in caso di controversia, anche oltre il termine decennale previsto dall'art. 2220 del codice civile.

2. contributi da enti pubblici in regime di convenzione o di accreditamento

Un'ulteriore agevolazione è prevista per i contributi corrisposti agli enti non commerciali da parte enti pubblici per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o di accreditamento (tale ultimo regime è tipico dell'area sanitaria).

Anche in questa ipotesi l'agevolazione è subordinata alla presenza di specifiche condizioni:

- deve trattarsi di attività aventi finalità sociali;
- le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Per fruire dell'agevolazione le finalità sociali devono rientrare fra le finalità tipiche dell'ente

Circa la natura dei contributi agevolati si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi (CM n. 124/98).

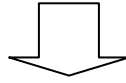
In materia di contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente non è prevista alcuna agevolazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

I contributi in argomento rappresentano veri e propri corrispettivi

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento



L'ente non commerciale è tenuto all'osservanza di tutti gli obblighi (fatturazione, registrazione, dichiarazione, ecc.) imposti dal D.P.R. n. 633/72

Non commercialità delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del C. C.

Secondo quanto disposto dall'art. 143, comma 1, del Tuir, 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;
- verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

L'esclusione dalla commercialità riguarda anche i servizi prestati ai non associati

Tale disposizione va letta in simmetria con le previsioni dell'art. 55, commi 1 e 2, del Tuir sopra esaminate (cfr. paragrafo sulla *Definizione di attività commerciale*).

Secondo la disposizione in commento ogni attività consistente in una prestazione di servizi non compresi nell'art. 2195 del codice civile, se svolta senza coprire i costi diretti sostenuti e, in presenza delle altre condizioni sopra indicate, è in ogni caso non commerciale.

Le prestazioni che rientrano nell'agevolazione sono quelle tipiche degli enti non commerciali, ad esempio, quelle culturali, di ricerca, di studio, ricreative, sociali, assistenziali, ecc.

Il requisito della conformità alle finalità istituzionali dell'ente risulta dalle indicazioni statutarie e, naturalmente, da una verifica effettiva dell'attività svolta.

L'assenza di una specifica organizzazione risulta dalla circostanza che le prestazioni stesse sono eseguite senza un apposito organigramma di persone destinate allo svolgimento della prestazione.

Si ritiene, ad esempio, che l'esistenza di una segreteria generale che si occupi di tutti i compiti istituzionali non configuri una specifica organizzazione.

I corrispettivi conseguiti possono remunerare soltanto i costi sostenuti per la realizzazione delle prestazioni stesse. È esclusa la possibilità che il corrispettivo comprenda una quota parte dei costi generali.

La concreta applicazione della disposizione dipende dalla presenza congiunta delle quattro condizioni sopra riportate

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Ai fini dell'Iva non esiste una analoga disposizione di esclusione dalla commercialità delle citate prestazioni. Si ritiene, comunque, che le prestazioni in commento possano non rientrare nel campo di applicazione dell'Iva per mancanza del presupposto soggettivo in quanto non organizzate in forma di impresa.

Malgrado l'obiettivo di tale previsione agevolativa sia quello di esonerare da inutili adempimenti contabili e fiscali enti di ridotte dimensioni in assenza di un concreto interesse in termini di materia imponibile per l'erario, la sua reale applicazione deve essere il frutto di una attenta verifica.

Gli enti di tipo associativo

L'ordinamento legislativo ha da sempre riconosciuto un particolare regime fiscale di favore agli enti non commerciali che perseguono, in forma associata, finalità di indubbio interesse sociale generale considerate meritevoli di particolari forme di tutela e di incentivazione.

Tale "regime" di favore consiste nella disciplina dettata ai fini delle imposte dirette dall'art. 148, del Tuir e ai fini dell'Iva dall'art. 4, del D.P.R. n. 633/72, e prevede che le attività rese all'interno della vita associativa fruiscono di un trattamento agevolato in presenza delle condizioni espressamente indicate a tal fine dalla legge.

La norma prevede taluni vincoli a fronte dell'attribuzione dei vantaggi fiscali, al fine di evitare l'utilizzo elusivo della forma giuridica associativa.

Gli enti di tipo associativo agevolati indicati dalla norma sono le associazioni:

- politiche
- sindacali e di categoria
- religiose
- assistenziali
- culturali
- sportive dilettantistiche
- di promozione sociale
- di formazione extra-scolastica della persona

Occorre precisare che:

- gli enti di tipo associativo devono preliminarmente qualificarsi come enti non commerciali sulla base dell'oggetto principale dell'attività, intesa, come in precedenza evidenziato, quale attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente. In concreto gli enti di tipo associativo costituiscono un sottoinsieme degli enti non commerciali;
- la disciplina fiscale applicabile agli enti non commerciali in generale è applicabile anche agli enti di tipo associativo. Le specifiche disposizioni (agevolative) applicabili agli enti di tipo associativo non sono, invece, applicabili agli enti non commerciali in generale.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Per l'inquadramento di un ente nell'ambito di una delle tipologie associative sopra individuate non è sufficiente l'autoqualificazione dell'ente stesso (come associazione politica, sindacale, di categoria, religiosa, culturale, ecc.) sulla base della sola definizione statutaria ma, risulta fondamentale una valutazione della reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata, alla stregua di obiettivi criteri desumibili dall'insieme delle norme dell'ordinamento

Requisiti statutari richiesti

Per l'applicazione delle disposizioni agevolative concesse a favore degli enti di tipo associativo è necessario che gli atti costitutivi o gli statuti degli stessi enti siano redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

La possibilità di fruire delle agevolazioni fiscali è, inoltre, subordinata alla presenza, negli atti costitutivi o negli statuti, delle seguenti clausole, dirette a garantire il perseguimento di finalità ideali e non lucrative all'interno di una struttura che, assicurando l'effettiva partecipazione degli associati alla vita dell'ente, risulti realmente democratica.

- divieto di distribuire durante la vita dell'associazione, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale. Si considera distribuzione indiretta, in base al disposto dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97, applicabile propriamente alle Onlus ma esteso, in via interpretativa, anche agli enti associativi, le seguenti operazioni:
 - le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a condizioni più favorevoli a soci, associanti o partecipanti, ai fondatori, ai componenti degli organi amministrativi, ai soggetti che operano per l'ente, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali, ai parenti entro il terzo grado, e ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllati;
 - l'acquisto di beni e servizi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale;
 - la corresponsione ai componenti di organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal DPR n. 239/94 per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni;
 - la corresponsione di interessi passivi a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari autorizzati, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di riferimento;
 - la corresponsione a lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori al 20% rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche;
- obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento, ad un'associazione con finalità analoghe;

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività dello stesso rapporto;
- obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario, la redazione del bilancio soddisfa tale obbligo;
- eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti;
- intrasmissibilità della quota o del contributo associativo, ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte.

Gli enti associativi possono adeguare gli statuti anche successivamente alla loro costituzione: in tal caso il regime fiscale agevolativo si renderà applicabile:

- ai fini delle imposte dirette fin dall'inizio del periodo d'imposta in cui avviene la modifica statutaria;
- per l'imposta sul valore aggiunto, invece, a partire dalle operazioni effettuate dalla data in cui l'adeguamento viene eseguito.

Regime fiscale

Gli enti di tipo associativo sono assoggettati, in via generale, alla disciplina dell'imposizione diretta propria degli enti non commerciali: tuttavia, in relazione alle attività rese all'interno della vita associativa fruiscono, in presenza delle condizioni sopra indicate, di un trattamento agevolato consistente nella decommercializzazione delle attività stesse.

L'attività "esterna" degli enti associativi, quella cioè rivolta a terzi esterni che non siano associati o partecipanti, continua a restare esclusa dalla disciplina in esame e assume rilevanza fiscale

L'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dagli altri enti non commerciali di tipo associativo non assume rilevanza fiscale. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

Pertanto, per gli enti di tipo associativo che svolgono la propria attività istituzionale indiscriminatamente a beneficio di tutti i propri associati le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non rappresentano ricavi.

Assumono, invece, natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese, seppur in conformità alle finalità istituzionali, agli associati o partecipanti verso il pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Le quote differenziate hanno, quindi, rilevanza fiscale in quanto costituiscono il corrispettivo dovuto in base ad un rapporto sinallagmatico instauratosi tra associati e ente.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

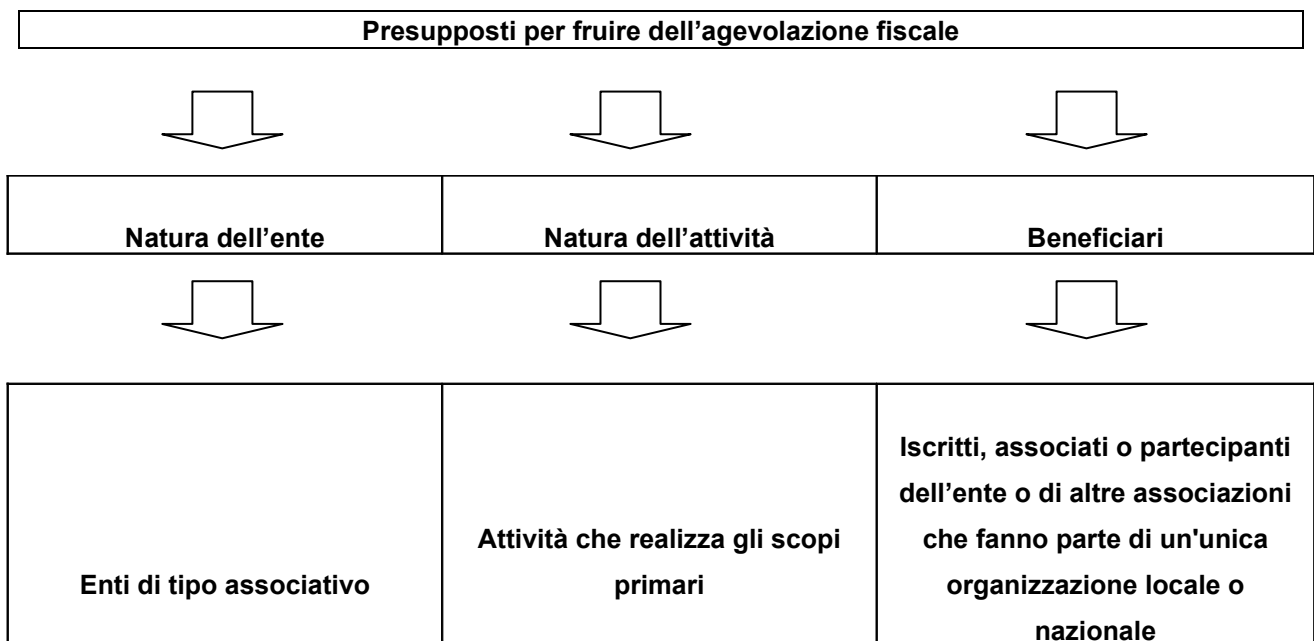
Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Tali corrispettivi concorrono alla formazione del reddito imponibile come reddito diverso se l'attività è occasionale ovvero reddito di impresa se l'attività è abituale.

In sostanza le quote sociali non devono "mascherare" il corrispettivo specifico per cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese.

Alla disposizione sopra accennata fanno eccezione *"le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali"*.

In pratica l'attività resa nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti è decommercializzata sia ai fini delle imposte dirette che dell'Iva.



Per ottenere l'agevolazione della non commercialità le attività devono essere svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Al fine di tale verifica, devono essere adottati criteri obiettivamente riscontrabili.

Le mere indicazioni statutarie con le quali l'ente si autoqualifica devono, infatti, trovare obiettivo riscontro nella realtà operativa dell'associazione medesima.

L'attività svolta *"in diretta attuazione degli scopi istituzionali"* non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Sono escluse dall'agevolazione quelle attività che si pongono come meramente accessorie rispetto all'attività istituzionale.

Una ulteriore agevolazione in termini di esclusione della commercialità è concessa a questi enti per le cessioni di pubblicazioni effettuate anche a terzi purché le cessioni stesse siano effettuate prevalentemente agli associati, anche se a titolo gratuito.

Attività considerate in ogni caso commerciali

In deroga alla agevolazioni sopra indicate sono sempre considerate commerciali, in forza di presunzione legale, le seguenti prestazioni, anche se effettuate nei confronti degli associati:

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito;
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- gestione di spacci aziendali e di mense;
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- pubblicità commerciale;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

In riferimento alla somministrazione di alimenti e bevande e all'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici è prevista, a determinate condizioni, la non commercialità quale unica eccezione, a favore delle associazioni di promozione sociale a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno.

ADEMPIMENTI

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

I libri sociali

Il codice civile non impone agli enti non commerciali alcun obbligo di istituire i libri "sociali".

Tenendo conto della mancata previsione normativa per individuare i libri ed i registri che ogni ente deve istituire, si può fare riferimento alle norme sull'ordinamento e sull'amministrazione previste dallo statuto.

Il riferimento alle previsioni contenute nello statuto sembra essere l'unica praticabile in quanto le disposizioni degli articoli 2421 e 2490 del Codice Civile prevedono l'obbligo dei libri sociali solo per le società di capitali (Spa, Sapa, Srl), senza preoccuparsi, invece, degli enti aventi natura associativa.

Pertanto, sono obbligatori quei libri la cui tenuta è prevista espressamente dallo statuto.

Pur in mancanza di una specifica previsione legislativa in tal senso, risulta, comunque, opportuna l'istituzione di quei libri che consentano di rendere conto dell'attività svolta dall'ente e di documentare le adunanze e le deliberazioni degli organi dell'ente così come previsti dal medesimo statuto.

In questo modo sarà altresì possibile realizzare:

- una forma di trasparenza nei confronti dei soci dell'ente;
- dimostrare l'esercizio di una attività senza scopo di lucro;
- verificare il perseguimento degli obiettivi previsti dallo statuto sociale.

In alcuni casi, poi, questa necessità diventa un vero e proprio obbligo: ad esempio, per dimostrare che l'attività svolta da un ente di tipo associativo e' rivolta ai soci bisogna istituire l'apposito libro, da cui risultano i nominativi di chi è in regola con il pagamento della quota associativa annuale.

Tra i libri "sociali" raccomandati agli enti non commerciali a mero titolo esemplificativo, si segnalano, indipendentemente dalle dimensioni, i seguenti:

LIBRO SOCI: da utilizzare per annotare, secondo un criterio cronologico, tutti i soci, con le relative generalità, le quote associative pagate, eventuali esclusioni e/o recessi (nel caso di esclusione è opportuna una annotazione con la motivazione o i riferimenti alla delibera di esclusione), e così via;

LIBRO VERBALI ASSEMBLEE: è il libro necessario per l'annotazione di tutte le delibere assembleari, siano esse ordinarie o straordinarie. Unitamente all'assemblea ordinaria di approvazione del rendiconto gestionale (bilancio) deve essere trascritto anche quest'ultimo;

LIBRO VERBALI CONSIGLIO DIRETTIVO: necessario per l'annotazione dei verbali delle adunanze del Consiglio Direttivo dell'associazione, con particolare riguardo a quelle delibere che comportano un impegno organizzativo e/o economico in capo all'associazione;

LIBRO VERBALI COLLEGIO DEI REVISORI (eventuale): si tratta di un registro riservato alle associazioni che hanno istituito il Collegio dei Revisori (meglio noto come Collegio Sindacale), ove vengono riportati i verbali delle riunioni periodiche dell'organo di controllo (se previsto dallo statuto sociale).

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Tutti i libri sociali sopra indicati possono essere utilizzati in forma libera (senza né bollatura, né vidimazione), sia come registri manuali che a fogli mobili per una tenuta computerizzata. La vidimazione può, tuttavia, essere consigliabile in quanto attribuisce efficacia probatoria e data certa alle annotazioni.

Codice fiscale o Partita IVA

Tutte le associazioni, che normalmente si limitano al solo esercizio dell'attività istituzionale non prevedendo, pertanto, alcuna entrata di natura commerciale, (come chiarito precedentemente) devono, come atto successivo alla loro costituzione, presentare apposita richiesta per l'attribuzione del numero di codice fiscale. Coloro che invece svolgono anche operazioni di natura commerciale devono richiedere l'attribuzione del numero di partita IVA, che potrà avvenire contestualmente alla richiesta del codice fiscale oppure anche successivamente. La richiesta d'attribuzione del numero di codice fiscale va inoltrata all'Agenzia delle Entrate competente territorialmente utilizzando un apposito modello sottoscritto dal rappresentante legale dell'associazione. La richiesta va presentata direttamente dal rappresentante legale oppure da persona da lui delegata che dovrà essere munita di copia del documento d'identità del Legale Rappresentante.

L'attribuzione della partita IVA

La partita Iva è un codice formato da 11 caratteri numerici: i primi 7 individuano il Contribuente attraverso un numero progressivo, i 3 successivi individuano il codice dell'Ufficio, mentre l'ultimo è un carattere di controllo. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, che non fossero già in possesso di un codice fiscale al momento di iniziare l'attività, la partita Iva assume anche valore di codice fiscale.

Richiedere la partita Iva è abbastanza semplice e non ha alcun costo.

Il modelli che gli enti non commerciali devono utilizzare è quelli predisposto per denunciare l'inizio attività, ossia il **Mod. AA7/7**.

I predetti modelli, con le relative istruzioni di compilazione, si possono prelevare gratuitamente dal sito dell'Agenzia (www.agenziaentrate.gov.it) nella sezione "Modulistica - Altri modelli"

Essi vanno presentati in uno dei seguenti modi:

a) presentazione diretta (anche a mezzo di persona appositamente delegata) ad un qualsiasi ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, in duplice esemplare. L'ufficio assegnerà il numero di partita Iva che resterà invariato fino al momento della cessazione dell'attività, anche se dovesse variare il domicilio fiscale. Tale numero deve essere indicato nelle dichiarazioni fiscali, nella home-page dell'eventuale sito web e in ogni altro documento ove richiesto;

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

b) invio per posta (mediante raccomandata), ad un qualsiasi ufficio locale dell'Agenzia, di un unico esemplare, allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del dichiarante. In questo caso le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui sono spedite;

c) invio telematico direttamente dal contribuente o tramite gli intermediari abilitati. In tal caso le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui sono trasmesse telepaticamente all'Agenzia delle Entrate.

Contenuto del modello AA7/7

Le dichiarazioni devono contenere i dati anagrafici del contribuente e le informazioni inerenti l'attività esercitata.

Se varia uno degli elementi indicati nella dichiarazione di inizio attività (ad esempio il domicilio fiscale) il contribuente deve presentare, entro 30 giorni, la dichiarazione di variazione (sullo stesso modello AA7/7) ad un qualunque Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate.

Obblighi contabili

Ai fini civilistici non sussiste, relativamente alla attività istituzionale, degli enti non commerciali alcuno specifico obbligo contabile o amministrativo in termini di rendicontazione se non quello previsto dall'art. 20 del Codice civile relativo alla convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio.

L'obbligo risulta limitato esclusivamente al momento conclusivo e finale della gestione dell'esercizio sociale, mentre nulla è stabilito per le rilevazioni e gli obblighi di contabilità da cui il bilancio possa scaturire.

L'ente non commerciale dovrà, quindi, redigere un rendiconto economico e finanziario, secondo i criteri indicati nello statuto o secondo le modalità liberamente scelte dall'ente stesso.

Quanto sopra espresso si riferisce all'ente non commerciale che esercita solo attività istituzionale.

Il sistema contabile scelto dipende dalla dimensione dell'associazione stessa.

Gli enti non commerciali di piccole dimensioni che svolgono solo attività istituzionale possono limitarsi a tenere un rendiconto delle entrate e delle uscite.

Non sono previste in proposito particolari formalità:

- è sufficiente un registro di prima nota o un libro giornale a partita semplice con le voci delle entrate e delle uscite
- non vi è alcun obbligo di vidimazione.

Diversa è la situazione nel caso che l'ente eserciti anche attività commerciale. In tale ipotesi, infatti, esistono obblighi ben precisi.

Si ricorda che gli enti non commerciali che vogliono usufruire delle agevolazioni di cui all'articolo 148, comma 8, lett. d), del Tuir, (enti di tipo associativo), devono inserire nel proprio statuto, tra le altre, una clausola che imponga l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario relativo all'attività complessiva.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Se il rendiconto non viene approvato si perdono le agevolazioni fiscali

Malgrado la mancanza di obblighi specifici risulta evidente la necessità di tenere una contabilità anche elementare e di predisporre annualmente un rendiconto che riassume le vicende economiche e finanziarie dell'ente in modo da costituire uno strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'associazione.

La contabilità e il rendiconto costituiscono i mezzi per dimostrare, in sede di una eventuale verifica fiscale, che tutti i proventi riscossi rientrano tra quelli di natura istituzionale e che l'eventuale avanzo di gestione è stato reinvestito nell'ambito dell'attività sociale.

Gli enti non commerciali non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, di cui agli **artt. 2214 e ss. c.c.** Tale obbligo, infatti, è previsto solo per le imprese.

Ai fini fiscali (imposte sui redditi e IVA), invece, gli obblighi contabili per gli enti non commerciali scattano in presenza di esercizio abituale di attività commerciale.

In questo caso le disposizioni di riferimento sono contenute negli artt. 18 e 20 del **D.P.R. n. 600/1973**, negli artt. **144 e 148 del Tuir**, e nell'art. 19-ter del D.P.R. n. 633/72.

La contabilità è anche strumento per trarre elementi per la qualificazione (commerciale o non commerciale) dell'ente. Le scritture contabili diverranno, infatti, la base anche per l'applicazione e la verifica dei parametri di cui all'art. 149 del decreto, concernente la perdita della qualifica di ente non commerciale

In base all'articolo 20, comma 1 del Dpr 29 settembre 1973, n. 600, gli adempimenti previsti dagli articoli 14 (tenuta delle scritture contabili), 15 (redazione dell'inventario e del bilancio), 16 (compilazione del registro dei beni ammortizzabili) e 18 (tenuta della contabilità semplificata per le imprese minori) del Dpr 600/73 devono essere assolti da parte degli enti non commerciali unicamente con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

La previsione statutaria di redazione annuale del bilancio o rendiconto da parte degli enti non commerciali di tipo associativo è, altresì, presupposto necessario, ancorché non sufficiente, alla decommercializzazione delle eventuali attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci, di cui all'articolo 148, comma 3 del Tuir.

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

Si ricorda, inoltre, che per gli enti non commerciali che realizzano raccolte fondi è previsto l'obbligo di predisporre un apposito rendiconto, da effettuarsi entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, separato e ulteriore rispetto al rendiconto annuale economico e finanziario.

Contabilità separata

Nell'ipotesi di esercizio abituale di attività commerciale l'art. 144, comma 2, del Tuir impone l'obbligo di tenere la contabilità separata.

In pratica deve essere attuata la totale separazione tra ambito commerciale e ambito istituzionale dell'attività svolta.

L'intento di tale disposizione è quello di rendere più trasparente la contabilità commerciale degli enti non commerciali e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale, anche al fine di individuare più agevolmente l'oggetto principale dell'ente e la sua reale qualificazione.

Da ciò si può dedurre che:

- l'attività istituzionale non ha rilevanza fiscale;
- le operazioni non riferibili all'attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate ai fini fiscali;
- non sono soggetti alle norme di contabilità obbligatoria gli enti non commerciali svolgenti attività commerciale occasionale;
- non sono soggetti alle norme di contabilità obbligatoria i proventi di natura fondiaria, i redditi di capitale, i redditi diversi (art. 67 del Tuir) salvo che tali redditi non siano prodotti nell'ambito di un'attività di impresa.

Separazione contabile

La "separazione contabile" dei fatti amministrativi tra la sfera della attività commerciale e istituzionale può avvenire pertanto:

1. mediante l'adozione di due sistemi contabili (attività commerciale e attività istituzionale);
2. oppure, in seno alle risultanze contabili complessive dell'ente, tramite l'individuazione di appositi conti o sottoconti, evidenzianti la natura della posta contabile sottesa (commerciale, istituzionale o promiscua).

Si ritiene preferibile la seconda impostazione perché presenta l'indubbio vantaggio di rilevare nei registri obbligatori tutte le operazioni relative all'ente.

Si pensi all'ipotesi della perdita della qualifica di ente non commerciale: in questo caso bisognerebbe procedere a ricongiungere i due sistemi contabili.

Imputazione dei costi promiscui

Antonino Guella

Dottore Commercialista

Via dei Paradisi 15/2 - 38100 Trento

L'obbligo di separazione della contabilità determina la necessità di imputare distintamente le spese e gli altri componenti negativi relativi all'attività istituzionale da quelli relativi all'attività commerciale.

I costi promiscui cioè quelli riferibili contemporaneamente sia all'attività commerciale che a quella istituzionale, ad esempio le utenze (luce, telefono, ecc.) e i materiali di consumo (cancelleria, materiali di pulizia, ecc.) utilizzati nello svolgimento dell'una e dell'altra attività devono essere ripartiti secondo un criterio ben definito.

Il limite di deducibilità di tali oneri è determinato nella percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Per gli immobili utilizzati promiscuamente e' deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte corrispondente al predetto rapporto.

Individuazione dei beni relativi all'attività commerciale

Il comma 3 dell'articolo 144 del Tuir prevede che per l'individuazione dei beni relativi all'impresa dell'ente non commerciale si applicano le disposizioni di cui all'articolo 65, commi 1 e 3-bis del Tuir. Devono, pertanto, essere considerati appartenenti all'impresa, oltre ai beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività, i beni dell'ente che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario redatto e vidimato a norma dell'articolo 2217 del codice civile. Gli immobili strumentali (per natura o per destinazione) si considerano relativi all'impresa solo se indicati nel predetto inventario (o nel registro dei beni ammortizzabili, per i soggetti in contabilità semplificata).

Obblighi di separazione contabile ai fini Iva

Nel momento in cui l'ente non commerciale svolge attività di tipo commerciale *a latere* di quella primaria istituzionale scatta l'applicazione di tutte le norme in tema di Iva previste per qualsiasi soggetto d'imposta tanto in termini di requisiti soggettivi e oggettivi, quanto di adempimenti da osservare.

Ai fini della detrazione dell'imposta, di fondamentale importanza è l'art. 19 *ter* del D.P.R. n. 633/1972, il quale prevede la possibilità di detrazione dell'Iva solo sugli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività commerciale.

Condizioni per la detrazione Iva

Perché sia riconosciuto il diritto alla detrazione dell'Iva è indispensabile che l'attività commerciale sia gestita con contabilità separata rispetto a quella relativa all'attività istituzionale e che sia tenuta conformemente alle disposizioni previste dall'art. 20 del D.P.R. n. 600/73.

La corretta impostazione dell'impianto contabile assume, pertanto, notevole importanza poiché non sarà possibile portare in detrazione l'imposta pagata ogni qualvolta l'ente ometta di tenere la contabilità obbligatoria per legge o per statuto, oppure quando la stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile.