



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

NOVITÀ IVA NEL TERZO SETTORE

Viviana Capozzi

AREA DI DELEGA CNDCEC

Enti del Terzo settore

CONSIGLIERI DELEGATI

Michele de Tavnatti

David Moro

13 NOVEMBRE 2023



Abstract

Con l'articolo 5, comma 15-quater, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, sono state apportate rilevanti modifiche al regime IVA di alcune operazioni effettuate da enti non commerciali di tipo associativo. In sostanza, si prevede l'assoggettamento ad IVA, seppure in regime di esenzione, dei contributi integrativi e dei corrispettivi specifici in precedenza esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972.

La modifica normativa si è resa necessaria a seguito della procedura di infrazione n. 2008/2010 avviata dalla Commissione europea per il non corretto recepimento, da parte dell'ordinamento italiano, delle esenzioni di cui all'articolo 132 della direttiva 2006/112/CE e delle condizioni di cui all'articolo 134 della medesima direttiva.

L'efficacia della cennata modifica normativa è stata rinviata al 1° luglio 2024, ai sensi dell'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, come modificato dall'articolo 4, comma 2-bis, dell'articolo 4 del decreto-legge 10 maggio 2023, n. 51, convertito con modificazioni dalla legge 3 luglio 2023, n. 87.

La prossima operatività delle nuove regole impone importanti e complessi adeguamenti agli enti interessati. Tenuto conto di ciò, il presente documento svolge alcuni approfondimenti finalizzati a una migliore comprensione del mutato quadro normativo.



Sommario

PRESENTAZIONE	3
1. PREMessa	4
2. LA DISCIPLINA ATTUALMENTE VIGENTE	5
3. LA PROCEDURA DI INFRAZIONE UNIONALE	7
4. IL REGIME IVA APPLICABILE DAL 1° LUGLIO 2024	9



Presentazione

Il presente Documento approfondisce il "problematico" tema dell'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto da parte degli enti non commerciali di tipo associativo.

È noto come l'attuale disciplina sia oggetto di una procedura di infrazione avviata da parte della Commissione Europea già nel 2008. Nello specifico, la Commissione contesta l'esclusione dal campo di applicazione IVA di una serie di operazioni, quali le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate da alcune tipologie di enti in conformità alle finalità istituzionali, verso pagamento di corrispettivi specifici (articolo 4, commi 4 e 7, d.P.R. n. 633 del 1972). Il decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 ha novellato la disciplina IVA, allineando le disposizioni nazionali con la normativa unionale. Il nuovo regime IVA avrà effetto dal 1° luglio 2024, rendendo le operazioni prima escluse, in buona parte, esenti IVA e, in altra parte, imponibili. Per tale motivo, il CNDCEC e la FNC-Ricerca hanno inteso fornire un'analisi della disciplina che interesserà migliaia di associazioni che operano nel mondo sociale e nel settore sportivo. Il documento testimonia l'interesse della Professione a seguire con attenzione il contesto non profit in cui operano molti iscritti all'albo, vero motore per il corretto funzionamento del sistema.

Michele de Taronati e David Moro

*Consiglieri CNDCEC con delega agli
Enti del Terzo Settore*



1. Premessa

In occasione della manovra di bilancio 2021, si è deciso di intervenire a neutralizzare una messa in mora da parte dell'Unione europea, azionata in relazione ad una procedura di infrazione avviata nel 2008 (procedura di infrazione n. 2008/2010).

Il tema riguarda il regime IVA di alcune operazioni poste in essere da enti non commerciali di tipo associativo che, stando alla previgente legislazione del nostro ordinamento, erano considerate operazioni fuori campo IVA, mentre la normativa unionale¹ le considera rilevanti ai fini dell'IVA, seppure in regime di esenzione al verificarsi di determinate condizioni².

Come si vedrà più diffusamente nel prosieguo, la modifica normativa interessa le seguenti operazioni:

- cessioni di beni e prestazioni di servizi rese a soci, associati o partecipanti, dietro il pagamento di corrispettivi specifici o contributi integrativi, 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 un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali³;
- cessioni di proprie pubblicazioni (prevalentemente) agli associati dei medesimi soggetti⁴;
- operazioni effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali⁵;
- somministrazione a soci, associati e partecipanti di alimenti e bevande, effettuata, anche verso pagamento di corrispettivi specifici, da bar ed esercizi similari, presso le sedi istituzionali delle associazioni di promozione sociale (ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno e sempre che tale attività sia complementare a quella istituzionale⁶.

Le cennate modifiche normative troveranno applicazione a decorrere dal 1° luglio 2024⁷.

La modifica del regime IVA di dette operazioni comporta non tanto effetti economici a carico di detti enti, quanto un rilevante aggravio degli adempimenti cui fare fronte. La realizzazione di operazioni IVA

¹ Articoli 2, 9 e 132, direttiva n. 2006/112/CE di refusione della sesta direttiva n. 77/38/CEE.

² Il legislatore nazionale è pertanto intervenuto con l'articolo 5, comma 15-*quater*, decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, che ha disposto l'abrogazione dei commi 4, secondo periodo, 6, 7 e 8 dell'articolo 4, d.P.R. n. 633 del 1972 e inserito contestualmente i nuovi commi 4, 5 e 6 all'articolo 10 del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972.

³ Articolo 4, comma 4, secondo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972.

⁴ Articolo 4, comma 5, lettera a), d.P.R. n. 633 del 1972.

⁵ Articolo 4, comma 5, secondo periodo, d.P.R. n. 633 del 1972.

⁶ Articolo 4, comma 6, d.P.R. n. 633 del 1972.

⁷ Articolo 1, comma 683, legge 30 dicembre 2021, n. 234, come modificato dall'articolo 4, comma 2-*bis*, decreto-legge 10 maggio 2023, n. 51, convertito con modificazioni dalla legge 3 luglio 2023, n. 87.



esenti, infatti, determina da un canto l'acquisizione di soggettività passiva IVA (laddove non fosse già presente), dall'altro la necessità di provvedere alla fatturazione, registrazione e dichiarazione delle operazioni interessate.

L'ormai prossima operatività delle nuove regole impone importanti e complessi adeguamenti agli enti interessati; ferma restando la possibilità di optare per il regime di esonero dagli adempimenti, di cui si dirà nel prosieguo⁸. Tenuto conto di ciò, con il presente documento si svolgeranno alcuni approfondimenti finalizzati ad una migliore comprensione del mutato quadro normativo.

2. La disciplina attualmente vigente

Come noto, gli enti non commerciali (vale a dire gli enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole) acquisiscono soggettività passiva IVA quando effettuano operazioni riconducibili ad un'attività commerciale (eventualmente) svolta in via residuale dall'ente.

Inoltre, ai sensi di quanto disposto dal comma 4, primo periodo dell'articolo 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, per i medesimi enti si considerano rilevanti IVA anche tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a favore dei 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.

Fanno eccezione a tale ultimo principio le operazioni 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 un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Tali operazioni sono escluse dall'ambito di applicazione IVA⁹ a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti¹⁰:

- a) divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo

⁸ Articolo 36-bis, d.P.R. n. 633 del 1972.

⁹ Ex comma 4, secondo periodo, dell'articolo 4, d.P.R. n. 633 del 1972.

¹⁰ Ex comma 7 del medesimo articolo 4, d.P.R. n. 633 del 1972.



- di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione¹¹;
 - d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
 - e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del c.c., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti (è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto, sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale)¹²;
 - f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Ai sensi del comma 5, secondo periodo del citato articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, usufruiscono del medesimo regime di esclusione da IVA, in quanto non considerate operazioni commerciali (fra le altre) anche:

- a) le cessioni, prevalentemente ai propri associati, di pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona;
- b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali.

Infine, ex comma 6 della disposizione in rassegna, per le associazioni di promozione sociale, ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, non si considera commerciale, anche se effettuata verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande effettuata, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, sempreché tale attività sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata nei confronti dei soci, associati o partecipanti, ovvero di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica

¹¹ Come previsto dal comma 8 dell'articolo 4, d.P.R. n. 633 del 1972, le disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del cennato comma 7 del medesimo articolo 4 non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

¹² Vedi nota n. 11.



organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Le operazioni sin qui brevemente richiamate, in base alla normativa vigente fino al 1° luglio 2024, sono considerate operazioni che si collocano al fuori del campo di applicazione dell'imposta, in quanto non commerciali. Di conseguenza, l'effettuazione delle medesime non comporta, per gli enti non commerciali, la necessità di provvedere ad alcun adempimento ai fini IVA.

3. La procedura di infrazione unionale

Come anticipato, le disposizioni sin qui brevemente richiamate sono oggetto di una procedura di infrazione avviata dalla Commissione europea nel 2008 (infrazione n. 2008/2010) per violazione degli obblighi posti dagli articoli 2, 9 e 132 della direttiva 2006/112/CE in merito alle operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta ex articolo 4, comma 4, secondo periodo; comma 5, primo periodo lettera a) e secondo periodo sesto capoverso; nonché comma 6.

In particolare, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, sono soggette ad IVA, fra le altre, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso sul territorio di uno Stato membro, da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

In base al successivo articolo 9, paragrafo 1, della medesima direttiva, si considera soggetto passivo "chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività"; mentre si considera attività economica "ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità". In sostanza, come chiarito dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea con la decisione 29 ottobre 2009, C-246/08, un'attività è considerata economica quando presenta carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore della prestazione. E soprattutto, l'attività viene valutata di per sé, a prescindere dagli scopi perseguiti o dai risultati ottenuti, come evidenziato dalla sentenza 27 novembre 2003, causa C-497/01.

Infine, l'articolo 132 della direttiva 2006/112/CE prevede alcune esenzioni a favore di attività di interesse pubblico. Fra queste ultime la disposizione richiamata annovera: "l) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate nei confronti dei propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non possa provocare distorsioni alla concorrenza; m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica; o) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate dagli enti o dagli organismi le cui operazioni sono esenti a norma delle lettere b), g), h), i), l), m) e n) in occasione di manifestazioni per la raccolta di



fondi, organizzate a loro esclusivo profitto, purché l'esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza”.

Alla luce delle cennate disposizioni, la Commissione europea ha contestato al nostro Paese di aver violato gli obblighi imposti dagli articoli 2 e 9 della direttiva n. 2006/112/CE, in merito alle operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 4, commi 4 e 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, e di non aver correttamente recepito nel nostro ordinamento le esenzioni di cui all'articolo 132, lett. l), m) e o) della direttiva n. 2006/112/CE.

Con riferimento alle operazioni di cui all'articolo 4, comma 4, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, la Commissione ha osservato che le medesime presentano il carattere obiettivo delle operazioni economiche svolte a titolo oneroso e, in quanto tali, non possono essere escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

Né, in senso contrario, alcun rilievo può essere dato al fatto che si tratta di attività svolte da enti non commerciali. Infatti, ai sensi della disciplina unionale, la soggettività passiva IVA prescinde dallo scopo e dai risultati perseguiti dal soggetto che svolge un'attività economica. Similmente, non rilevano le condizioni alle quali un ente non commerciale è escluso dal campo di applicazione dell'IVA, di cui all'articolo 4, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972; in quanto l'articolo 133 della direttiva n. 2006/112/CE stabilisce alcune condizioni alle quali gli Stati membri possono subordinare la concessione di alcune esenzioni di cui all'articolo 132 della medesima direttiva, ma appunto si tratta di condizioni per l'ammissione ad un regime di esenzione e non per l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta.

Di conseguenza, ad avviso della Commissione europea, alcune delle operazioni di cui al cennato articolo 4, comma 4, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972 potrebbero essere esenti a norma dell'articolo 132 della direttiva n. 2006/112/CE (nel rispetto di tutti i requisiti e le condizioni ivi specificate); mentre altre andrebbero assoggettate al regime IVA ordinario.

Con riferimento, invece, all'esclusione da IVA delle operazioni effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche da partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali, di cui all'articolo 4, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972, la Commissione europea ha osservato che la disciplina interna non esclude che dette operazioni possano essere effettuate anche in modo abituale, con carattere economico e a titolo oneroso. In base alla direttiva, invece, in presenza di tali requisiti, anche queste operazioni rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta e potrebbero, tutt'al più, fruire delle esenzioni di cui al menzionato articolo 132 della direttiva n. 2006/112/CE, qualora ricorressero i relativi requisiti e presupposti.

Infine, anche per quanto concerne le somministrazioni di alimenti e bevande presso le sedi delle associazioni di promozione sociale, le cui finalità siano riconosciute dal Ministero degli Interni (di cui all'articolo 4, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972), la Commissione ha ritenuto non conforme all'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva n. 2006/112/CE escludere siffatte operazioni dal campo di applicazione dell'IVA. Le medesime, infatti, sono effettuate a titolo oneroso, presumibilmente su base



continuativa e deve escludersi (in base al chiaro dettato normativo) che le medesime siano effettuate esclusivamente nei confronti di soggetti indigenti o bisognosi.

4. Il regime IVA applicabile dal 1° luglio 2024

Come anticipato, per neutralizzare la messa in mora da parte dell'Unione europea, azionata in relazione alla descritta procedura di infrazione n. 2008/2010, l'articolo 5, comma 15-*quater*, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, ha disposto l'abrogazione dei commi 4, secondo periodo, 6, 7 e 8 dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 e ha contestualmente inserito i nuovi commi 4, 5 e 6 all'articolo 10 del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972. Ai sensi dell'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, come modificato dall'articolo 4, comma 2-*bis*, dell'articolo 4 del decreto-legge 10 maggio 2023, n. 51, convertito con modificazioni dalla legge 3 luglio 2023, n. 87, le cennate modifiche normative troveranno applicazione a decorrere dal 1° luglio 2024.

A partire da questa ultima data, le seguenti operazioni verranno considerate rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, in quanto effettuate nell'esercizio di attività commerciali:

- 1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi 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, nei confronti di soci, associati o partecipanti (incluse le prestazioni rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto;
- 2) le cessioni di pubblicazioni delle associazioni sopra elencate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche;
- 3) la somministrazione di alimenti e bevande effettuate da bar ed esercizi similari, a fronte di corrispettivi specifici, presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale di associazioni di promozione sociale, ricomprese fra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1992, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, nel caso in cui l'attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia resa agli associati.

Contestualmente alla riconduzione nell'ambito di applicazione dell'IVA delle menzionate operazioni (in precedenza escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta), sono state introdotte alcune nuove fattispecie di esenzione IVA (aggiungendo un nuovo comma 4 all'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972)



le quali, tuttavia, non sono idonee a ricomprendere nel proprio ambito la totalità delle descritte operazioni. In particolare, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette ad IVA, saranno esenti da imposta:

- 1) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nei confronti di soci, associati o partecipanti (incluse le prestazioni rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati, in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto;
- 2) le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali;
- 3) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona a loro esclusivo profitto;
- 4) la somministrazione di alimenti e bevande effettuate da associazioni di promozione sociale (ricomprese fra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lette. E), della legge 25 agosto 1992, n. 287), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, nel caso in cui l'attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia resa nei confronti di indigenti.

Come anticipato, l'ambito di applicazione delle nuove esenzioni IVA non è esattamente sovrapponibile a quello del vigente regime di esclusione da imposta. Di conseguenza, quando la norma di esenzione è più stringente di quella di esclusione, alcune operazioni attualmente escluse da IVA diventeranno IVA imponibili; viceversa, quando la norma di esenzione è più ampia di quella di esclusione, alcune operazioni attualmente IVA imponibili potranno fruire di un regime IVA di esenzione.

Fra le operazioni che attualmente scontano il regime IVA di imponibilità e che con la novella normativa potranno fruire del regime di esenzione, nel rispetto dei relativi presupposti applicativi, figurano le seguenti operazioni:

- 1) le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone (diverse da soci, associati o partecipanti) che esercitano lo sport o l'educazione fisica;



2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona (e non più solo da partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali) a loro esclusivo profitto.

Per comodità di immediato riscontro, nella tabella che segue si raffrontano (nelle prime due colonne) i diversi testi normativi delle attuali fattispecie di esclusione e delle future fattispecie di esenzione, indicando in grassetto le parole aggiunte e in grassetto barrato quelle eliminate dal dettato normativo; nella terza colonna si riportano le operazioni che, non essendo riconducibili alle nuove ipotesi di esenzione, dal 1° luglio 2024 dovranno scontare l'imposta in via ordinaria e nella quarta colonna le operazioni attualmente imponibili che, a partire dal 1° luglio 2024 diventeranno esenti.

Operazioni ESCLUSE da IVA fino al 30 giugno 2024	Operazioni ESENTI da IVA a partire dal 1° luglio 2024	Operazioni escluse da IVA che diventeranno imponibili	Operazioni imponibili che diventeranno esenti IVA
<p>Prestazioni di servizi e cessioni di beni 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, nei confronti di soci, associati o partecipanti (incluse le prestazioni rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.</p>	<p>Prestazioni di servizi e cessioni di beni ad esse strettamente connesse 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, nei confronti di soci, associati o partecipanti (incluse le prestazioni rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati, in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.</p>	<p>Cessioni di beni non strettamente connesse a prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nei confronti di soci, associati o partecipanti (incluse le prestazioni rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati, in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.</p>	<p>Cessioni di beni non strettamente connesse a prestazioni di servizi effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nei confronti di soci, associati o partecipanti (incluse le prestazioni rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati, in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.</p>



Prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Cessioni di beni effettuate da associazioni sportive dilettantistiche, in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti di soci, associati o partecipanti (incluse le prestazioni rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali) verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni quali danno diritto.

Prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone (diverse da soci, associati o partecipanti) che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

Cessioni di pubblicazioni delle associazioni sopra elencate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche.

~~Cessioni di pubblicazioni delle associazioni sopra elencate effettuate prevalentemente ai propri associati, nonché cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali in occasione di manifestazioni propagandistiche da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona a loro esclusivo profitto.~~

Cessioni di pubblicazioni effettuate prevalentemente ai propri associati, ma non in occasione di manifestazioni propagandistiche, da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona.

Cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona (e non più solo da partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali) a loro esclusivo profitto.



Somministrazione di alimenti e bevande effettuata a soci, associati e partecipanti, effettuata, anche verso pagamento di corrispettivi specifici, da bar ed esercizi similari, presso le sedi istituzionali delle associazioni di promozione sociale (ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge n. 287 del 1991), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno e sempre che tale attività sia complementare a quella istituzionale

Somministrazione di alimenti e bevande ~~effettuate agli associati nei confronti di indigenti, da bar ed esercizi similari, anche verso pagamento di corrispettivi specifici, da associazioni di promozione sociale (ricomprese fra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1992, n. 287), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno~~ presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, nel caso in cui l'attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali

Somministrazione di alimenti e bevande effettuate da soggetti diversi dalle associazioni di promozione sociale (ricomprese fra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lett. e), della legge 25 agosto 1992, n. 287), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno (anche quando effettuate presso le sedi di queste ultime); nonché le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate a favore dei propri associati (e non di soggetti indigenti)

In base al nuovo comma 5 dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, affinché le operazioni indicate al precedente comma 4 possano beneficiare del regime di esenzione IVA si dovranno verificare alcuni requisiti che sottintendono l'assenza della finalità lucrativa dell'ente, nonché la democraticità e la trasparenza della vita associativa del medesimo. Si tratta, come evidenziato anche dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 25 febbraio 2022, n. 5/E, di requisiti analoghi a quelli attualmente contenuti, ai fini dell'esclusione da IVA, nei commi 7 e 8 dell'articolo 4 del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare:

- divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- presenza delle seguenti clausole statutarie, da inserire negli atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero delle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore di cui al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117:
 1. obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salva diversa destinazione imposta dalla legge;
 2. disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione



della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

3. obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
4. eleggibilità libera degli organi amministrativi; principio del voto singolo di cui all'articolo 2538, comma 2, c.c.; sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione; criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2538, ultimo comma, c.c. e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
5. intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Inoltre, in base al nuovo comma 6 dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, le clausole statutarie di cui ai precedenti numeri 2) e 4), riguardanti la disciplina del rapporto associativo e le caratteristiche degli organi amministrativi e societari, non sono richieste ai fini dell'esenzione da IVA nel caso di associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché nel caso di associazioni politiche, sindacali e di categoria.

Il mutato quadro normativo, con riferimento alle fattispecie che passeranno dal regime di esclusione IVA a quello di esenzione, comporterà per gli enti un notevole aggravio in termini soprattutto di adempimenti formali di fatturazione e registrazione; salvo che i medesimi non scelgano di optare per la dispensa degli adempimenti di cui all'articolo 36-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972¹³.

In proposito, tuttavia, va sottolineato che, per espressa previsione normativa, detto regime non può essere opzionato per le operazioni esenti di cui al comma 1, numeri 11), 18) e 19) e comma 3 dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972. Si tratta, in particolare delle cessioni di oro da investimenti e, per quanto qui ci occupa: le prestazioni sanitarie di diagnosi, cura e riabilitazione della persona rese nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ovvero individuate con decreto del Ministro della salute; nonché le prestazioni di ricovero e cura rese da enti ospedalieri o da cliniche e case di cura convenzionate, nonché da società di mutuo soccorso con personalità giuridica e da enti

¹³ Ai sensi dell'articolo 36-*bis*, commi 1 e 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, il contribuente che ne abbia data preventiva comunicazione all'ufficio dell'Agenzia delle entrate è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'articolo 10 del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972; fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dal decreto IVA, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente. Nell'ipotesi di esercizio dell'opzione, il contribuente non è ammesso a detrarre dall'imposta eventualmente dovuta quella relativa agli acquisti e alle importazioni e deve presentare la dichiarazione annuale, compilando l'elenco dei fornitori, ancorché non abbia effettuato operazioni imponibili.



del Terzo settore di natura non commerciale compresa la somministrazione di medicinali, presidi sanitari e vitto, nonché le prestazioni di cura rese da stabilimenti termali¹⁴.

Inoltre, nel caso in cui l'ente interessato svolga in via residuale anche operazioni IVA imponibili, sarà opportuno valutare se optare per la separazione delle attività (ex articolo 36 del d.P.R. n. 633 del 1972), ovvero applicare il pro-rata di detrazione (ex articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972) per l'IVA assolta sugli acquisti.

Infine, è appena il caso di evidenziare che diversamente da quanto avviene con la vigente disciplina, il passaggio di alcune operazioni da escluse ad esenti IVA farà sì che l'ammontare di dette operazioni contribuirà alla determinazione del volume d'affari dell'ente, di cui all'articolo 20 del d.P.R. n. 633 del 1972.

A fronte della novella normativa sin qui brevemente descritta, il comma 15-*quinquies* dell'articolo 5, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 ha previsto che, in attesa della piena operatività delle disposizioni fiscali contenute nel titolo X del Codice del Terzo settore¹⁵ (d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117), le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che hanno conseguito ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro applicheranno, a decorrere dal 1° gennaio 2024 (e, quindi, con circa sei mesi di anticipo rispetto all'entrata in vigore della novella normativa in rassegna), ai soli fini IVA, le speciali disposizioni previste per il regime forfettario, di cui all'articolo 1, commi da 58 a 63, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

Di conseguenza, gli enti che integreranno detti requisiti: emetteranno fattura senza addebitare l'IVA e senza operare la detrazione sulle fatture di acquisto; saranno esonerati dagli obblighi di versamento dell'IVA, di presentazione della dichiarazione IVA e delle relative comunicazioni e liquidazioni periodiche; saranno tenuti ad integrare le fatture per le operazioni di cui risultino debitori d'imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni. Fermi restando, gli obblighi di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e bollette doganali, nonché di certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti.

¹⁴ Ci si riferisce all'ipotesi in cui tali prestazioni siano effettuate in conformità alle finalità istituzionali nei confronti di soci, associati o partecipanti da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari. Operazioni che, in seguito alla novella normativa, ricadranno, come detto, nel regime di esenzione IVA a fronte dell'attuale loro esclusione da imposta.

¹⁵ Come noto, il titolo X del Codice del Terzo settore entrerà in vigore a partire dall'anno d'imposta successivo a quello nel quale interverrà l'autorizzazione della Commissione europea, ai sensi dell'articolo 104, comma 2, del medesimo Codice.