Giurisprudenza

Normativa interna Iva più estensiva di quella comunitaria

19 Marzo 2003

Per la Corte di giustizia l'ente che, a fronte delle quote versate dai soci, consente loro l'utilizzo degli impianti, rende una prestazione di servizi imponibile

Thumbnail
Image not found or type unknown

Nel settore dell'associazionismo sportivo le disposizioni presenti nell'ordinamento nazionale sembrano essere, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, più permissive ed estensive di quelle operanti in campo comunitario.

Viceversa, relativamente alla qualificazione di "organizzazione con finalità non lucrative", le norme interne appaiono più restrittive.

E' quanto sembra emergere dalle conclusioni a cui è pervenuta la Corte di giustizia Ue.

In particolare, con la sentenza n. C-174/2000 del 21 marzo 2002, avente per oggetto un contenzioso sorto tra l'amministrazione fiscale olandese e un'associazione operante nel campo della pratica e promozione dello sport, il predetto organo comunitario ha chiarito aspetti concernenti i termini affinché una determinata organizzazione abbia o meno scopo lucrativo, se il conseguimento sistematico e non occasionale di utili diretti al fine di migliorare la propria attività possa inficiare le finalità non lucrative della stessa, e, infine, se i contributi versati annualmente dai soci per prestazioni fornite cumulativamente dall'associazione possano o meno costituire corrispettivi e, quindi, rientrare o meno nell'ambito applicativo dell'imposta sul valore aggiunto.

Sostanzialmente, alla base della controversia vi è l'interpretazione da dare all'articolo 13, parte A, n. 1, lettera m), della sesta direttiva n. 77/388/Cee del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relativi alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

Detta disposizione prevede che *"Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:... m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica,*

fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica".

Successivamente, nel medesimo articolo, al n. 2, viene disposto che "Gli Stati membri possono subordinare, caso per caso, la concessione, ad enti diversi da quelli di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste al paragrafo 1...", tra cui quella relativa alla suddetta lettera m), all'osservanza di una o più condizioni e, nel caso di specie, a quella che prevede che "gli enti di cui trattasi non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto; gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni".

La normativa operante in Olanda prevede "Alle condizioni da stabilirsi mediante provvedimento amministrativo sono esenti da imposta:...

e) i servizi forniti ai propri membri da organizzazioni il cui scopo è la pratica o la promozione dello sport, ad eccezione ...

f) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a carattere sociale o culturale, da determinare mediante regolamenti amministrativi, purché l'imprenditore non persegua uno scopo di lucro e l'esenzione non sia atta a distorcere la concorrenza a danno delle imprese aventi fini di lucro."

TERMINI DELLA VICENDA

La Kennemer Golf, associazione di diritto olandese, in base alle proprie norme statutarie, ha quale scopo la pratica e la promozione dello sport e di giochi, e, in particolare, del golf. A tal fine, risulta titolare degli impianti (campo e sede del club). I soci, circa 800, versano contributi annuali e una quota di ingresso, e partecipano a un prestito obbligazionario senza interessi emesso dall'ente. I non soci possono utilizzare il campo da golf con i relativi impianti versando un contributo giornaliero.

L'associazione, ritenendo che i contributi versati dai non soci fossero esenti dall'Iva, ai sensi della normativa nazionale, non ha, conseguentemente, versato l'imposta relativa a tali prestazioni, per il periodo d'imposta 1994. L'amministrazione fiscale olandese, considerando che l'organismo in argomento agiva in qualità di soggetto avente scopo di lucro, ha contestato la mancata applicazione dell'Iva sui suddetti contributi e ha proceduto al recupero dell'imposta.

Contro quest'ultima decisione l'associazione ha presentato ricorso alla Suprema corte olandese, la quale, ritenendo che la soluzione della controversia dipendesse dall'interpretazione delle disposizioni nazionali in materia di Iva alla luce delle corrispondenti disposizioni vigenti nella sesta direttiva, ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

a. se per stabilire se un'organizzazione abbia scopo di lucro, ai sensi del citato articolo 13, parte A,

n. 1, lettera m), della sesta direttiva, si deve tener conto soltanto delle prestazioni di servizi contemplati nella medesima disposizione o se, invece, devono essere considerate anche altre fornite dallo stesso organismo

b. se sussiste un nesso diretto con riferimento ai contributi resi dagli iscritti che consente agli stessi di praticare uno sport in un contesto associativo, e, in caso negativo, se il medesimo ente deve essere considerato soggetto passivo unicamente nell'eventualità in cui, oltre a ciò, offra altre prestazioni per le quali riceve un corrispettivo specifico. Inoltre, se al fine di individuare se sussiste lo scopo lucrativo da parte dell'associazione, deve includersi (anche nel caso in cui non esiste un nesso diretto tra le diverse prestazioni fornite dall'ente e i contributi versati) il totale delle quote annuali dei soci ai quali la medesima associazione dà l'opportunità di praticare dello sport

c. se la circostanza che un'organizzazione impiega gli utili da essa sistematicamente perseguiti a favore delle sue prestazioni consistenti nell'offrire la possibilità di praticare uno sport, può giustificare la conclusione che tale organizzazione non persegue finalità di lucro, oppure se tale conclusione è ammissibile soltanto nel caso in cui la ricerca di utili di gestione sia occasionale e non sistematica, e tali utili vengano impiegati per le finalità ricordate.

LE DECISIONI DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

Per quanto attiene alla questione di cui al punto a), la Corte ha chiarito che la qualificazione di un'organizzazione come "senza scopo di lucro" deve essere effettuata prendendo in considerazione l'insieme delle attività dalla stessa realizzate.

Detta conclusione appare giustificata dalla circostanza che le esenzioni accordate dalla normativa comunitaria riguardano organizzazioni che agiscono nel pubblico interesse in un determinato settore sociale, culturale, religioso, sportivo, eccetera. Quindi, sostanzialmente, lo scopo è quello di prevedere un trattamento di favore ai fini Iva per le organizzazioni le cui attività sono orientate verso finalità non commerciali. Un'interpretazione diversa contrasterebbe, a parere della Corte, con l'intento del legislatore e con il dato letterale della norma.

Con riferimento alla problematica di cui al punto c), strettamente collegato alla precedente, un'organizzazione può essere qualificata come "senza scopo di lucro" anche se tende sistematicamente a produrre eccedenze, che, in seguito, verranno dalla stessa destinate alla manutenzione e ai futuri miglioramenti degli impianti. Pertanto, la ricerca sistematica dell'eccedenza o profitto non può in alcun modo inficiare la qualificazione di ente non lucrativo, almeno fin quando la medesima organizzazione non distribuisca tali profitti (che divengono in tal caso veri e propri utili) ai propri soci divenendo per quest'ultimi vantaggi pecuniari a tutti gli effetti.

Infine, per quanto concerne la questione di cui al punto b), i contributi annuali versati dai soci

possono costituire corrispettivo delle prestazioni fornite dall'organizzazione sportiva, anche quando i soci non utilizzano gli impianti o li utilizzano irregolarmente, ovvero in mancanza di un nesso diretto fra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto: sostanzialmente, si potrebbe configurare a tutti gli effetti una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'articolo 2, n. 1) della citata sesta direttiva.

Dalla prassi giurisprudenziale della Corte risulta che *"una prestazione configura un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente"*.

In tale circostanza, la Corte, allineandosi, peraltro, alla tesi della Commissione, ha ritenuto che l'associazione rende a tutti gli effetti una prestazione di servizi, consistente nella messa permanente a disposizione dei soci degli impianti sportivi e i vantaggi a essi relativi, a nulla rilevando la circostanza che le quote vengono versate in maniera forfetaria e, quindi, non vincolate a una prestazione puntuale.

Quindi, il solo fatto che l'ente consente l'utilizzo degli impianti ai soci, è sufficiente, per la Corte, per affermare la sussistenza di un rapporto giuridico che si estrinseca in reciproche prestazioni, rappresentando in tal modo un'operazione imponibile ai fini dell'Iva.

NORMATIVA NAZIONALE

Nel nostro ordinamento le organizzazioni non lucrative aventi finalità sociali (Onlus) sono state disciplinate dal decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, la cui portata è stata successivamente chiarita dalla circolare n. 168 del 26 giugno 1998.

Esse rappresentano un'autonoma e distinta categoria di enti diversi da quelli non commerciali rilevanti unicamente dal punto di vista fiscale, ossia risultano destinatarie di un regime tributario agevolato in materia di imposte sui redditi, d'imposta sul valore aggiunto e altri tributi.

L'articolo 10 del suddetto decreto legislativo prevede, inoltre, le clausole che impongono agli enti che intendono qualificarsi come organizzazione non lucrativa di utilità sociale alcuni vincoli, quali:

- lo svolgimento dell'attività in determinati settori (tra cui lo sport dilettantistico)
- il divieto di distribuire, anche indirettamente, gli utili, a meno che la distribuzione non sia imposta per legge o sia effettuata a favore di altre Onlus che, per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura
- l'obbligo di utilizzare gli utili per la realizzazione delle attività istituzionali o di quelle connesse
- l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'organizzazione, in caso di suo scioglimento, ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale
- l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale.

In relazione ai settori di attività in cui dette organizzazioni possono operare, si tratta, in particolare, *"di attività alle quali il legislatore delegato riconosce carattere di interesse collettivo"*. Tra questi settori figura lo sport dilettantistico.

Quindi, relativamente alla definizione di organizzazione senza scopo di lucro, occorre sottolineare come vi sia una sostanziale uniformità tra quanto stabilito dal legislatore comunitario e quanto previsto dall'ordinamento nazionale, soprattutto con riferimento al divieto assoluto di distribuzione degli utili o avanzi di gestione e la loro utilizzazione, invece, nell'ambito del miglioramento o svolgimento dell'attività istituzionale.

D'altra parte, tale sostanziale assonanza può essere intravista anche riguardo alle finalità di carattere collettivo o di pubblico interesse cui deve essere orientata l'attività esercitata.

Anzi, nella legislazione interna (decreto legislativo n. 460 del 1997) sono presenti degli elementi restrittivi assai stringenti, che limitano, di fatto, l'accesso alla qualifica di organizzazione non lucrativa.

Le maggiori divergenze si possono intravedere nell'ambito della normativa concernente l'imposta sul valore aggiunto.

L'articolo 4, quarto comma, secondo periodo, del Dpr n. 633 del 1972, che disciplina a livello nazionale l'imposta sul valore aggiunto, prevede, tra l'altro, che *"...si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona,..."*.

Quindi, in base a detta disposizione, sempre che si sia in presenza di un organismo associativo aventi determinati scopi, tra i quali quello sportivo, non sono rilevanti agli effetti dell'Iva, non solo le quote associative versate dai soci, ma anche quelle dovute dagli stessi per singole specifiche prestazioni fornite, per l'attuazione delle finalità statutariamente previste, dal medesimo ente associativo.

Pertanto, allo stato attuale, rimangono assoggettate al tributo unicamente le operazioni effettuate da organismi associativi non rientranti nelle tipologie innanzi richiamate a fronte delle quali vengono versati dei corrispettivi specifici da parte dei singoli soci.

Una volta chiarita la portata della normativa interna, risulta evidente la differenza con l'interpretazione data dalla Corte di giustizia alla corrispondente disposizione comunitaria. Infatti, nella sentenza riportata al caso oggetto della causa, ossia un'associazione sportiva, viene intravista

la sussistenza di un'operazione imponibile e, quindi, di un'operazione giuridica in cui si evince un nesso di reciprocità tra le parti contraenti, anche in presenza della quota associativa, a fronte della quale vi sono soltanto ed eventualmente delle prestazioni cumulative e generiche.

Ne conseguirebbe, a maggior ragione, la rilevanza tributaria per le singole prestazioni, anche in presenza di finalità istituzionali perseguite dall'associazione.

In conclusione, l'attuale normativa nazionale è indubitabilmente assai più estensiva della disposizione comunitaria, in base all'interpretazione datane dalla Corte nella sentenza esaminata.

di

Luigi Marzullo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/normativa-interna-iva-piu-estensiva-quella-comunitaria>