

IVA

Nuove regole IVA dall'1.1.2025 per gli enti associativi

di Stefano Rossetti

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

Il prossimo **1.1.2025** entreranno in vigore le disposizioni introdotte dal D.L. 146/2021.

La novità consiste in un cambio di disciplina, sotto il profilo Iva, per alcune operazioni poste in essere dagli **enti associativi**, le quali vengono considerate **escluse dal campo di applicazione dell'Iva** fino al 31.12.2024, mentre a decorrere dal prossimo 1.1.2025 verranno **considerate rilevanti**, ancorché esenti.

Le modifiche sopra citate muovono da una **procedura di infrazione** promossa dalla Commissione UE nei confronti dello stato italiano per la non conformità dell'[articolo 4](#):

- **comma 4, secondo periodo** del D.P.R. 633/1972;
- **comma 5** del D.P.R. 633/1972;
- **comma 6** del D.P.R. 633/1972

agli articoli **2, 9 e 132 della Direttiva n. 2006/112/UE**.

Secondo la Commissione UE, le operazioni disciplinate dagli articoli sopra citati presentano il carattere delle **operazioni economiche svolte a titolo oneroso** e di conseguenza **non possono essere escluse** dal campo di applicazione dell'Iva, ma possono, tutt'al più, essere **considerate esenti**.

Sulla base di quanto sopra il legislatore ha:

- espunto dall'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#), le disposizioni sopra viste che **decommercializzano alcune attività**;
- inserito nell'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#), un nuovo comma 4, in cui vengono elencate le **nuove operazioni esenti** (alcune delle quali prima escluse). Inoltre, è stato previsto che le disposizioni del comma 4 si applicano a condizione che vengano rispettate dall'ente alcune **regole "democratiche"**. Il nuovo comma 6, invece, stabilisce semplicemente che alcune condizioni di esenzione previste dal comma 5 **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.

Questa modifica è **foriera di conseguenze per gli operatori**; infatti:

- l'eliminazione dei commi 4 (parzialmente), 5 (parzialmente), 6 e 7 dell'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#), comporta l'integrazione dell'elemento soggettivo in capo all'ente; pertanto, tali operazioni ora rientrano a pieno titolo nel **campo di applicazione dell'Iva**;
- conseguentemente a quanto sopra, tali operazioni sono da considerarsi **imponibili**, ovvero **esenti** al ricorrere delle condizioni previste dai commi 4, 5 e 6 dell'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#);
- la rilevanza Iva delle operazioni precedentemente esclusa comporta l'adempimento degli obblighi previsti dal **Titolo II del D.P.R. n. 633/1972**: apertura della partita Iva, documentazione delle operazioni, registrazione delle fatture, predisposizione e invio delle liquidazioni periodiche, predisposizione e invio della dichiarazione Iva (...);
- le operazioni rilevanti ai fini del tributo formeranno il **volume di affari** ([articolo 20, D.P.R. 633/1972](#)) ed incideranno sul **diritto alla detrazione**. La contemporanea presenza di operazioni imponibili ed esenti genererà un pro-rata di detraibilità che potrebbe **incidere significativamente** sulla situazione finanziaria dell'ente.

In merito a quest'ultimo aspetto, gli enti saranno chiamati ad effettuare delle **valutazioni di convenienza**:

- potrebbe essere presa in considerazione l'opzione per il regime della **"dispensa dagli adempimenti"** ex [articolo 36-bis, D.P.R. 633/1972](#), secondo il quale i contribuenti, rinunciando al diritto alla detrazione, possono evitare di **emettere le fatture per le operazioni esenti** (tranne alcune eccezioni). Questa ipotesi potrebbe essere particolarmente **conveniente per tutti gli enti** che effettueranno esclusivamente, o in larga parte, **operazioni esenti**;
- un'altra soluzione sarebbe quella di **separare le attività** ai sensi dell'[articolo 36, D.P.R. 633/1972](#). La separazione delle attività avrebbe quale effetto quello di **limitare l'indetraibilità dell'imposta ai soli acquisti afferenti alle operazioni attive esenti**. In merito recentemente la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24022/2024, ha affermato che il regime opzionale di separazione delle attività ai fini Iva è ammissibile solo laddove le diverse attività economiche siano **"sostanzialmente diverse ed effettivamente scindibili, sulla base di criteri oggettivi"** e posseggano **"ciascuna una propria struttura organizzativa"**, a prescindere dall'attribuzione di un diverso codice ATECO per le attività separate. Inoltre, ciascuna attività deve essere **"esercitata in modo sistematico, non essendo ammessa l'opzione di separazione nel caso in cui alcune di esse siano svolte in modo occasionale"**.

Da ultimo si sottolinea che le predette operazioni potrebbero non avere effetti sulla detrazione dell'imposta qualora possano essere considerate **occasionali**.

Si rammenta che l'occasionalità di un'operazione deve essere valutata secondo un approccio caso per caso, tenendo in considerazione che ([risoluzione n. 286/E/2007](#)):

- qualora l'ente svolga **un'attività riconducibile** tra quelle elencate **all'[articolo 2195, cod. civ.](#)**, il carattere commerciale dell'attività stessa si configura a **prescindere dall'esistenza di un'organizzazione di impresa**;
- nell'ipotesi in cui l'ente effettui, invece, un'attività non riconducibile tra quelle dell'[articolo 2195, cod. civ.](#), al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, è necessario verificare la sussistenza di un'organizzazione in **forma d'impresa**. L'attività è esercitata con organizzazione in forma d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico. La commercialità dell'attività svolta sussiste, quindi, qualora **detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità**, sistematicità e abitudine, ancorché non esclusiva;
- in base all'orientamento espresso dalla Corte di cassazione ***“l'abitudine, sistematicità e continuità dell'attività economica (...) vanno intese in senso non assoluto, ma relativo”***, per cui la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in conseguenza del compimento di un unico affare, in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una **serie coordinata di atti economici**.