

RISOLUZIONE N. 141/E



Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Roma, 04 giugno 2009

OGGETTO: *Istanza di interpello – Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212-*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 148 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Club "ALFA", dopo aver premesso di essere un'associazione non riconosciuta che *"non persegue scopi di lucro ed ha finalità esclusivamente ideali"*, fa presente che, in base allo statuto, si propone:

- a) di promuovere e di organizzare, a beneficio dei propri soci, attività ricreative collegate alla fruizione delle bellezze storiche, architettoniche, culturali ed eno-gastronomiche della città di ... e della regione ...;
- b) di assicurare ai soci in possesso di quote associative (c.d. *membership*) l'accesso e il godimento di una parte del Palazzo

di ..., di proprietà della società BETA s.r.l., nonché il soggiorno negli appartamenti facenti parte del predetto immobile.

I soci fondatori del Club “ALFA” sono la società BETA s.r.l. e la società GAMMA s.r.l.

L’Associazione interpellante riferisce che, al fine di consentire “*gratuitamente*” ai propri associati l’accesso e il soggiorno nelle unità abitative dell’immobile in argomento, detiene attualmente gli appartamenti siti nel Palazzo ... a titolo di “*comodato precario e gratuito*” e che vuole acquistare, a titolo oneroso, dalla stessa società BETA s.r.l, varie unità abitative facenti parte dello stesso immobile (categoria catastale “A” con assenza di unità in categoria “A10”).

Il Club “ALFA” precisa che l’operazione relativa all’acquisizione della disponibilità dell’immobile di proprietà della società BETA s.r.l., che è già stata, in parte, oggetto di un precedente interpello presentato dalla stessa società BETA, risulta superata dalla scelta di diversi strumenti giuridici, in quanto il godimento dell’immobile da parte dell’associazione non si realizzerà più sulla base di un contratto di godimento ad uso di casa vacanza e di un contratto di opzione di acquisto dell’immobile, come prospettato con l’anzidetto interpello, ma attraverso un rapporto prima di comodato precario e gratuito e successivamente con un contratto di compravendita.

Ciò posto, per quanto riguarda il rapporto con i propri associati, il Club “ALFA” riferisce che l’acquisizione della qualifica di socio si acquista mediante la sottoscrizione congiunta da parte del Club e del singolo socio del contratto di associazione denominato “domanda di ammissione”. Tale contratto disciplina i diritti e gli obblighi del socio e del Club: da un lato l’obbligo del socio di versare la quota associativa iniziale (“*una tantum*”) e due quote periodiche (cd. “quota associativa annuale” e “*check out fee*”), dall’altro quello del Club di consentire “gratuitamente” al socio l’accesso e il soggiorno negli appartamenti facenti parte del Palazzo

L'associazione interpellante fa presente che la quota associativa annuale è destinata a coprire i costi generali di gestione quali, ad esempio, la reception, la manutenzione e la riparazione dei beni del Club, l'utilizzo dell'area fitness, la connessione internet, la libreria e la videoteca, l'impianto TV satellitare, etc.

L'associazione riferisce, altresì, che la quota denominata "*check out fee*" è preordinata alla copertura dei costi variabili derivanti dalla fruizione di beni e servizi da parte dell'associato nel corso del soggiorno (ad es. trasferimento da e per l'aeroporto e la stazione ferroviaria, cambio biancheria, utilizzo TV satellitare, etc.).

I soci potranno usufruire, altresì, di ulteriori servizi specifici (ad es. cucina, degustazione di vini, personal trainer, yoga, pilates, etc.) resi direttamente da soggetti terzi sulla base di rapporti contrattuali stipulati con il Club istante.

Ciò premesso, l'Associazione interpellante chiede di conoscere, relativamente all'operazione descritta, il trattamento tributario ai fini IVA e dell'imposta sui redditi delle somme che, nell'ambito del perseguimento del proprio scopo sociale, riceverà dagli associati (quota associativa iniziale, quota associativa annuale e "*check out fee*").

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante, dopo aver richiamato la normativa tributaria ai fini IRES degli enti non commerciali e, in particolare, di quelli a struttura associativa, fa presente che l'Associazione è qualificabile come ente non commerciale a carattere associativo, in quanto:

- non svolge prestazioni ai propri associati diverse da quelle (non commerciali) previste nello statuto dell'Associazione;
- non svolge alcuna attività a favore di terzi;

- non dispone di una specifica organizzazione rivolgendosi a terzi per la quasi totalità delle prestazioni necessarie per le attività dell'Associazione;
- non realizza alcun profitto, limitandosi a ripartire fra gli associati i costi sostenuti per l'esercizio dell'attività prevista nello statuto.

Il Club "ALFA" è dell'avviso, inoltre, che l'attività svolta nei confronti degli associati non debba considerarsi commerciale ai fini IVA in base all'articolo 4, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, secondo cui non sono considerate attività commerciali, fra l'altro, *"il possesso e la gestione di unità immobiliari classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze (...), da parte di società o enti, qualora la partecipazione ad essi consenta gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei beni (...), ovvero quando tale godimento sia conseguito indirettamente dai soci o partecipanti, alle suddette condizioni, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni"*.

Quanto sopra premesso, l'Associazione "ALFA", qualificandosi come ente non commerciale a carattere associativo, ritiene che le somme che saranno corrisposte dai soci a titolo di quota associativa iniziale, di quota associativa annuale e di *"check out fee"* non assumano rilevanza ai fini della determinazione dell'imposta sui redditi e ai fini IVA.

Il Club "ALFA" fa presente, peraltro, che l'acquisto degli appartamenti facenti parte dell'immobile denominato Palazzo ... sarà assoggettato ad aliquota IVA del 10 per cento, trattandosi di vendita di unità abitative non di lusso effettuata dall'impresa che ha eseguito gli interventi di ristrutturazione entro quattro anni dal completamento dei lavori.

L'Associazione è dell'avviso, inoltre, che in base alle disposizioni recate dall'articolo 19-bis 1, lettera i) del DPR n. 633 del 1972 non possa portare in detrazione l'IVA ad essa addebitata relativa all'anzidetta compravendita.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si evidenzia preliminarmente che l'Associazione "ALFA", dall'analisi delle modalità che caratterizzano lo svolgimento dell'attività da essa effettuata nonché dall'individuazione dei soggetti destinatari delle prestazioni rese, ritiene di potersi qualificare agli effetti delle imposte sui redditi e dell'IVA come ente non commerciale.

Si osserva, al riguardo, che ai fini della qualificazione tributaria della natura commerciale o non commerciale dell'ente non incide la circostanza che lo stesso effettui soltanto le prestazioni individuate nello statuto né assume rilievo che l'ente svolga la propria attività esclusivamente a favore dei propri associati e non anche di soggetti terzi.

Si fa presente, altresì, che lo svolgimento dell'attività da parte dell'associazione mediante la stipula di contratti di appalto per l'espletamento dei vari servizi nonché la mancata realizzazione del profitto non sono sufficienti ad escludere la natura commerciale dell'ente.

Ai fini della qualificazione tributaria di un ente come commerciale o non commerciale rilevano, infatti, i criteri dettati dall'articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il quale dispone, fra l'altro, che un ente si considera come "*ente non commerciale*" quando, a prescindere dalle finalità perseguite e dall'assenza del fine di lucro, l'ente non ha come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale.

Per oggetto esclusivo o principale si intende l'attività essenziale svolta per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente così come indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto (vd. articolo 73, comma 4, del TUIR).

Pertanto, ai fini dell'individuazione della natura tributaria dell'ente rileva il carattere commerciale o non commerciale dell'attività essenziale per realizzare gli scopi statutari.

Si precisa, in particolare, che la commercialità o meno di un'attività è determinata in base a parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere. Tali parametri sono enunciati dalle disposizioni recate, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'articolo 55 del TUIR ed agli effetti dell'IVA, dall'articolo 4, primo comma, del DPR n. 633 del 1972.

In forza delle predette norme per “*esercizio di imprese*” si intende “*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva*” delle attività commerciali di cui all'articolo 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

In sostanza la qualificazione commerciale ai fini fiscali dell'attività svolta deve essere operata verificando se l'attività possa ricondursi fra quelle previste dall'articolo 2195 del codice civile ovvero, qualora consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel citato articolo 2195, se la stessa venga svolta con organizzazione in forma di impresa.

Come precisato con la risoluzione n. 286/E datata 11 ottobre 2007, il carattere commerciale delle attività non riconducibili tra quelle elencate nell'articolo 2195 del codice civile sussiste quando dette attività vengono svolte con i connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità.

In particolare, la citata risoluzione n. 286/E del 2007, recependo l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, ha chiarito che la sussistenza del carattere commerciale dell'attività svolta può derivare anche dal “*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*”.

La richiamata risoluzione ha precisato, altresì, che non è necessario ai fini della qualificazione commerciale o meno dell'attività l'esistenza di *“un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore va attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi”*.

Quanto sopra premesso, si fa presente, altresì, che presupposto di carattere generale per l'applicazione delle previsioni di favore recate dall'articolo 148 del TUIR e dall'articolo 4 del DPR n. 633, che escludono dalla imposizione, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA, i contributi, le quote e i corrispettivi pagati alle associazioni, è la qualificazione dell'ente associativo come ente non commerciale (cfr. circolare n. 12 del 9 aprile 2009).

Si osserva, inoltre, che il comma 3 dell'articolo 148 del TUIR e il quarto comma, secondo periodo, dell'articolo 4 del DPR n. 633 prevedono un particolare regime agevolativo consistente nella decommercializzazione delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti di iscritti, associati o partecipanti verso il pagamento di corrispettivi specifici, applicabile ad alcune tipologie di associazioni (politiche, sindacali, di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale, associazioni di formazione extra-scolastica della persona).

Il predetto regime agevolativo si applica a condizione che le associazioni interessate conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, a specifiche clausole individuate dal comma 8 dell'articolo 148 del TUIR e dell'articolo 4 comma 7 del DPR n. 633 (divieto di distribuzione, anche in modo indiretto, di utili o avanzi di gestione e obbligo di devoluzione ad altre associazioni con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente; disciplina uniforme del rapporto associativo; libera eleggibilità degli organi amministrativi; obbligo di redigere il rendiconto; intrasmissibilità della quota o contributo associativo).

Ciò premesso, con riferimento al caso di specie, si rileva, come risulta dall'istanza e dalla documentazione alla stessa allegata (lettera e) della "domanda di ammissione"), che il Club interpellante intende acquistare una porzione del complesso storico immobiliare denominato "Palazzo ..." e, in particolare, *"un numero iniziale di (...) venti appartamenti adibiti a residenza privata, lussuosamente arredati e con finiture di pregio"*.

Detti appartamenti, secondo quanto risulta dalla richiamata lettera e) della "domanda di ammissione", sono suddivisi in tre differenti categorie, *"ciascuna delle quali è caratterizzata da omogeneità di dimensioni, funzionalità e tipologia di arredo"* e a ciascuna categoria di appartamento sono collegate *"memberships individuanti la tipologia dell'appartamento alla quale il socio potrà avere accesso"*.

In sostanza, i soci, che secondo il paragrafo 4 dello statuto possono essere persone fisiche, giuridiche ed enti collettivi (società, associazioni, *trusts*, etc.), al momento della sottoscrizione del contratto associativo potranno scegliere fra diverse tipologie di appartamenti corrispondenti alle diverse quote associative denominate *memberships*, alle quali corrisponde una differente posizione del socio in termini di diritti e prerogative, rispetto alla fruizione nonché al godimento dell'immobile Palazzo ... e dei servizi che ad esso sono collegati.

Tali servizi, secondo quanto riferito dall'interpellante, possono essere offerti dal Club (reception, manutenzione e riparazione dei beni del Club, utilizzo dell'area fitness, connessione internet, libreria e videoteca, impianto TV satellitare, etc.) ovvero resi direttamente da soggetti terzi sulla base di convenzioni stipulate con il Club (ad es. cucina, degustazione di vini, personal trainer, yoga, pilates, etc.).

Dalla "domanda di ammissione – Scheda delle informazioni di base del Club" risulta, alla lettera g), che l'ammissione al Club e l'acquisizione della qualifica di socio *"è subordinata al pagamento di un corrispettivo definito «quota di ammissione»"* nonché al versamento di quote periodiche annuali indicate insieme

alla categoria di appartamento prescelta dal socio nella “griglia dei dati essenziali” allegata alla predetta domanda.

In particolare, le quote di ammissione, destinate a coprire il debito per l’acquisizione del godimento o della proprietà dell’immobile, in base al paragrafo 3.1. dello statuto nonché alla predetta lettera g) della “Scheda delle informazioni di base del Club”, sono quantificate anche “*tenuto conto della categoria di appartamento*” nella quale il socio sceglie di accedere e soggiornare.

Una parte delle quote associative annuali risultano calcolate, altresì, secondo il paragrafo 3.4. del citato statuto, “*in modo proporzionale all’ampiezza (in metri quadri) degli appartamenti e/o delle unità abitative*”.

In base al punto 7 della richiamata “domanda di ammissione” nella “griglia dei dati essenziali” verranno indicate le quote variabili denominate “*check-out fees*” e “*daily linen change fees*” che il socio, in relazione alla categoria di appartamento prescelta, dovrà corrispondere al Club “*in aggiunta alla quota associativa annuale, a fronte della prestazione di servizi aggiuntivi “Check-out service” e “Daily linen change” di cui all’Elenco Servizi*”.

Dalla ricostruzione sopra operata, emerge che le quote pagate dai soci, diversificate e quantificate in ragione anche della categoria degli appartamenti e degli specifici beni e servizi resi dall’Associazione, sono dirette, in sostanza, a remunerare il godimento dell’appartamento assegnato a ciascun socio e il complesso delle prestazioni garantite dal Club.

L’Associazione interpellante, infatti, oltre a consentire l’accesso e il godimento dell’appartamento, assicura un soggiorno completo attraverso la messa a disposizione diretta o tramite terzi di un complesso di servizi.

Pertanto, l’attività svolta dal Club non pare esaurirsi nel possesso e nella gestione di unità immobiliari, ma dagli elementi rilevati, assume le connotazioni di un’attività complessa svolta con i caratteri della commercialità.

Quanto sopra premesso, si ritiene che le quote pagate dagli associati non siano riconducibili nell'ambito applicativo della disposizione recata dall'articolo 148, comma 1, del TUIR.

Non sembrano sussistere, inoltre, i presupposti per l'applicabilità delle disposizioni recate dal comma 3 dell'articolo 148 del TUIR e dal quarto comma, secondo periodo, dell'articolo 4 del DPR n. 633, non risultando recepite, peraltro, dall'esame dello statuto del Club, le clausole previste dell'anzidetta norma.

La fattispecie in esame non sembra, peraltro, ricondursi, in considerazione anche della complessità dell'attività svolta dall'associazione nei confronti degli associati, nell'ambito applicativo della disposizione richiamata dall'istante, recata dall'articolo 4, quinto comma, lettera a) del DPR n. 633 del 1972, che, in deroga alla presunzione di commercialità prevista dal comma 2 del medesimo articolo 4, dispone, fra l'altro, che non sono considerate attività commerciali il possesso e la gestione di unità immobiliari (classificate o classificabili nella categoria catastale A e le loro pertinenze) da parte di società o enti, qualora la partecipazione a questi ultimi consenta gratuitamente o verso un corrispettivo inferiore al valore normale, il godimento, personale, o familiare dei predetti beni.

Per quanto riguarda la problematica esposta solo nella premessa della soluzione interpretativa, che non ha formato oggetto del quesito, relativa all'applicabilità dell'aliquota IVA del 10 per cento alla cessione delle citate unità abitative che la società BETA s.r.l. effettuerà al Club, si osserva, per completezza, che tale questione attiene ad una valutazione di fatto circa la sussistenza dei requisiti per l'esclusione dall'esenzione prevista dall'articolo 10, n. 8-*bis*), del DPR n. 633 del 1972 e per la riconducibilità dell'operazione sopra descritta nel n. 127-*quinqüiesdecies*) della tabella A, parte III, allegata al medesimo DPR.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.