

# CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 11/1999/T

## **Organizzazioni di congressi e convegni: problematiche tributarie**

*Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 12 novembre 1999*

Il quesito posto riguarda le problematiche tributarie conseguenti allo svolgimento di alcune attività collaterali alla "autorganizzazione" **(1)** di manifestazioni di categoria (Congressi e Convegni) quali la cessione a terzi, dietro corrispettivo, di spazi destinati alla presentazione dei loro prodotti, la percezione di contributi da parte di sponsor commerciali e la percezione di somme da parte dei partecipanti. In particolare si chiede se in presenza di tali fattispecie i soggetti organizzatori debbano richiedere l'attivazione della partita I.V.A. e debbano assoggettare le somme in questione ad imposizione sui redditi ed I.V.A. (è invece da escludere l'applicazione dell'imposta sugli spettacoli per carenza del presupposto oggettivo; imposta peraltro sostituita dal 1° gennaio 2000 dall'imposta sugli intrattenimenti).

### **Premessa**

In via preliminare va ricordato che i soggetti organizzatori - siano essi il Consiglio Nazionale, i Consigli notarili e, sia pure con qualche perplessità, gli stessi Comitati appositamente costituiti **(2)** - sono qualificabili come enti non commerciali: fra questi vanno distinti quelli di tipo associativo poiché - come vedremo più avanti - godono di un particolare regime tributario **(3)**.

In via generale per gli enti non commerciali è previsto un trattamento I.V.A. determinato dalla sussistenza di particolari condizioni ed un'imposizione IRPEG sulla somma dei redditi appartenenti alle varie categorie reddituali (redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi) meno alcuni oneri deducibili indicati agli artt. 110 e

110-*bis* t.u.i.r.; tale regime impositivo si accompagna ad alcuni obblighi contabili in base alle disposizioni dell'art. 20 del d.p.r. n. 600/1973 così come modificato dall'art. 8 del d.lgs. n. 460/1997 **(4)**. La qualifica di ente non commerciale può quindi coesistere con lo svolgimento di attività commerciali a carattere secondario produttive di un reddito d'impresa e suscettibili di generare un regime dei "beni relativi all'impresa".

Venendo più specificamente all'oggetto del quesito va in primo luogo ricordato che in questa sede non occorre verificare se l'attività di organizzazione di un congresso rientri fra quelle previste dall'art. 2195 c.c. **(5)**, poiché nel caso di specie non si è certamente in presenza di un'attività di "produzione dei servizi di organizzazione" quanto, piuttosto, di autorganizzazione. Rilevante è invece la questione del trattamento tributario di alcune attività che possono accompagnare l'organizzazione medesima.

Il giudizio dovrà, dunque, essere basato sull'esame delle singole attività (essendo – fra l'altro – suscettibile di condizionare anche il regime degli acquisti di beni e servizi **(6)** sostenuti per l'effettuazione dell'attività di organizzazione) tenendo presente che il complesso normativo che emerge dall'esame degli artt. 108 e 111 t.u.i.r. e dell'art. 4 d.p.r. n. 633/1972 può essere così sintetizzato:

a) in via di principio le cessioni di beni e le prestazioni di servizio svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente e rivolte a coloro i quali sono a questo legati da un vincolo partecipativo di tipo associativo sono imponibili solo se effettuate dietro pagamento di corrispettivi specifici ivi compresi i contributi associativi supplementari. Tale principio sopporta delle deroghe nel senso:

b) della non imponibilità ai fini delle imposte dirette per le prestazioni di servizi non rientranti tra quelle di cui all'art. 2195 c.c. quand'anche effettuate dietro pagamento di un corrispettivo specifico purché quest'ultimo non ecceda i costi di diretta imputazione del servizio e le prestazioni siano rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza organizzazione specifica;

c) della non imponibilità, sia ai fini delle dirette che dell'I.V.A., per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, ancorché rese dietro versamento di corrispettivi specifici, quando effettuate da alcune predeterminate tipologie di associazioni (fra le quali quelle di categoria) in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli associati o di associazioni (e loro rispettivi associati e partecipanti) che svolgono la medesima attività e fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;

d) la regola dell'imponibilità dell'operazione resa dietro corrispettivi specifici torna, invece, ad operare tanto ai fini delle imposte dirette che dell'I.V.A. quando si

realizzano determinate tipologie di operazioni “intrinsecamente commerciali” **(7)** indipendentemente dal tipo di associazione coinvolta, dalla posizione del destinatario dell’operazione e dalla conformità dell’operazione alle finalità istituzionali dell’ente.

Ciò detto conviene – per ragioni di chiarezza – trattare separatamente i profili impositivi di ciascuna imposta ed, all’interno di esse, le varie fattispecie. Fra queste le principali sembrano essere le seguenti:

a) la raccolta di quote di iscrizione-adesione;

b) il ricevimento di contribuzioni liberali;

c) la cessione di pubblicazioni attinenti il congresso/convegno;

d) la cessione a terzi, dietro corrispettivo, di spazi destinati alla presentazione di loro prodotti e le sponsorizzazioni.

## **1. Profili dell’imposizione sul reddito**

### **1.1 La raccolta delle quote di iscrizione-adesione dei partecipanti**

L’attività qui definita come di “raccolta delle quote di iscrizione-adesione dei partecipanti” è di per sé un’attività commerciale poiché le quote di iscrizione (o adesione) si configurano come i corrispettivi specifici per la partecipazione al congresso/convegno e, pertanto, suscettibile di generare redditi imponibili. Pertanto lo svolgimento dell’attività in questione da parte del Consiglio Nazionale del Notariato configurerebbe l’emersione di un reddito imponibile, fatte salve le ipotesi in cui non possa essere considerata come una prestazione di servizi non rientrante fra quelle di cui all’art. 2195 c.c., resa in conformità alle finalità istituzionali dell’ente, ed a condizione che il corrispettivo richiesto non eccede i costi di diretta imputazione del servizio medesimo (Cfr. art. 108, comma 1, t.u.i.r.).

Il discorso è parzialmente più complesso per quei soggetti che possono essere definiti enti di tipo associativo (comitato o consiglio notarile). Tuttavia rispetto a tale fattispecie occorre subito escludere l’applicabilità della disposizione (comma 3 dell’art. 111 t.u.i.r) che non considera commerciali le attività svolte dalle associazioni in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati. Nella maggior parte dei casi di specie il percettore delle quote di iscrizione-adesione (il comitato o il consiglio notarile) è, infatti, un ente associativo ma non già una vera e propria associazione **(8)**. La disposizione in oggetto deve, peraltro, essere interpretata letteralmente stante il richiamo alle “associazioni” in luogo di quello più ampio

("ente di tipo associativo") contenuto nel comma 1.

Ugualmente inapplicabile sembra essere il nuovo art. 108, comma 2-*bis* del t.u.i.r. il quale nel prevedere che "non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito degli enti non commerciali...a) i fondi pervenuti ai predetti enti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione", non sembra comprendere ipotesi – come quella di specie - nelle quali non vi è una raccolta pubblica di fondi.

Pertanto per sostenere la non imponibilità delle somme in questione due strade percorribili: la prima è quella, già sopra evidenziata, che passa per la considerazione - secondo una valutazione da compiere di volta in volta in ragione della tipologia di convegno organizzato, delle modalità di organizzazione e della quota richiesta per la partecipazione - dell'attività (di raccolta delle quote di iscrizione) posta in essere come una prestazione di servizi non rientrante nell'art. 2195 c.c., resa in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione e verso corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

La seconda è quella che in base all'art. 111, comma 1, t.u.i.r. esclude dalla commercialità ogni attività svolta nei confronti degli associati che sia conforme alle finalità istituzionali dell'ente associativo.

Per fare ciò si deve ovviamente essere in presenza di un convegno nel quale la quota di iscrizione non preveda particolari attribuzioni per l'iscritto così denotando l'assenza di una specifica corrispettività. La non imponibilità delle somme in questione è infatti sistematicamente coerente se la quota richiesta all'aderente costituisce una sorta di contribuzione per finanziare un evento (il convegno o il congresso) avente un tema conforme alle finalità istituzionali dell'ente organizzatore (e quindi degli aderenti associati) e la cui utilità è, per così dire, *in re ipsa*. In questo caso il versamento dell'associato sembra avere natura "patrimoniale" nel senso di essere funzionale alla fornitura all'ente associativo delle risorse necessarie al raggiungimento delle proprie finalità istituzionali.

E' stato, infatti, correttamente osservato che in questi casi l'utilità "consiste nell'opportunità dello scambio di idee tra addetti ai lavori, nello stimolo allo studio da parte dei relatori, nel fatto in sé dell'incontro collettivo del corpo sociale di guisa che non può certo intravedersi un servizio prestato al partecipante. Per assurdo, ogni partecipante è in se stesso soggetto e oggetto del congresso, visto che la sua presenza concorre alla formazione dell'evento in modo parziale ma essenziale: non è certo come recarsi ad uno spettacolo pubblico" **(9)**. Tale conclusione entra però in crisi se il contributo è casualmente giustificato in termini di corrispettività con

specifiche attività non istituzionali poste in essere dall'ente nei confronti del singolo associato; così quando se il contributo a carico dei partecipanti è più o meno "occasionalmente" ricollegato all'offerta ai partecipanti medesimi di servizi quali la partecipazione al *coffe break* od ai pasti, l'alloggio in albergo, il viaggio, l'invio degli atti ecc. In tali casi per escludere l'imponibilità delle somme non resta che percorrere l'irto sentiero dell'accessorietà dei servizi rispetto ad una prestazione principale non imponibile ovvero quella di una più complessa articolazione contrattuale dei vari rapporti instauratisi **(10)**.

Occorre a questo punto riprendere le riserve a suo tempo espresse relativamente ai Comitati (cfr. nota 2) per ricordare che pur riconoscendo al Comitato una natura associativa il vincolo associativo sottostante sembra legare i soli promotori dello stesso e non anche quanti si limitano a partecipare al congresso o al convegno. E ciò potrebbe sottrarre tali soggetti dalla disciplina di maggior favore prevista per gli enti di tipo associativo dall'art. 111 t.u.i.r. Si può peraltro obiettare che nella gran parte delle attività in questione i comitati sono delle dirette emanazioni degli organi di categoria associativi, i Consigli notarili, che allacciano rapporti con gli stessi associati di questi ultimi. E dunque il rapporto associativo è in qualche modo riflesso anche nei rapporti comitato-partecipanti al congresso.

## **1.2 Il ricevimento di contribuzioni liberali**

Per quanto riguarda la seconda fattispecie: quella relativa alle somme versate a titolo di liberalità da parte di enti, società, persone non aderenti al convegno, va detto che la loro estraneità alla logica della corrispettività induce a considerarle non imponibili ai fini IRPEG. E', d'altra parte, proprio la qualifica di ente non commerciale a consentire l'esistenza di entrate non costituenti reddito. Deve, ovviamente, trattarsi di liberalità alle quali non si accompagni nessun obbligo a determinati comportamenti da parte degli organizzatori del convegno **(11)** che altrimenti trasformerebbero l'atto liberale in corrispettivo.

## **1.3 La cessione di pubblicazioni attinenti il congresso/convegno**

L'ulteriore caso di specie è quello della cessione di atti del congresso/convegno. Rispetto ad essa va in primo luogo detto che si tratta di un'ipotesi, diversa da quella della vendita di libri e pubblicazioni di terzi in occasione del congresso; mentre quest'ultima è senza dubbio attività commerciale indipendentemente dalla qualificazione personale del venditore (ente organizzatore,

terzi espositori ecc.), la qualificazione della commercialità dell'attività di cessione degli atti del convegno discende dal versamento di un corrispettivo specifico, ancorché compreso nel contributo di adesione.

Va inoltre ricordato che anche in questo caso non può applicarsi la previsione agevolativa di cui all'art. 111, comma 3 t.u.i.r., non essendo in presenza di un'associazione vera e propria.

#### **1.4 La cessione a terzi, dietro corrispettivo, di spazi destinati alla presentazione di loro prodotti e le c.d. sponsorizzazioni**

Per comprendere il regime applicabile alle cessioni a terzi, dietro corrispettivo, di spazi destinati alla presentazione di loro prodotti e le sponsorizzazioni, occorre preliminarmente ricordare che il comma 4 dell'art. 111 stabilisce che per tutti gli enti associativi alcune prestazioni, ancorché rese agli associati, sono in ogni caso commerciali **(12)**. L'elencazione, per ciò che qui interessa, ricomprende:

- la "gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale"
- la "pubblicità commerciale".

La prima non sembra riguardare il caso di specie riguardando un'attività che sembra non coincidere con quella alla base del quesito posto riguardando situazioni espositive condotte direttamente dagli organizzatori del congresso.

Nel caso esaminato, infatti, non vi è una gestione di esposizioni a carattere commerciale, ma più probabilmente la semplice cessione di spazi in occasione di attività (convegni o congressi) in sé prive del carattere commerciale.

L'ipotesi sembra dunque rientrare in quella della pubblicità commerciale che si realizza, tramite il concorso di comportamenti imputabili all'ente o ai suoi rappresentanti, ogni qual volta vi sia un'azione di divulgazione di un marchio, di un prodotto, di un'immagine ovvero di un'impresa attraverso il versamento di un corrispettivo. Nella pubblicità commerciale rientra, dunque, tanto la pubblicità diretta realizzata attraverso contratti c.d. di sponsorizzazione volti alla diffusione del marchio o del nome dello sponsor, quanto tutte le forme di pubblicità indiretta nel quale l'ente organizzatore si limita a concedere, dietro corrispettivo, alcuni spazi dei locali congressuali per l'esposizione e vendita di prodotti o servizi altrui.

## **2. Profili I.V.A.**

Ai fini del trattamento I.V.A. delle varie prestazioni che seguono occorre premettere che, a differenza di quanto visto ai fini delle imposte dirette, un ruolo

importante può svolgere l'occasionalità della prestazione. Per gli enti non commerciali che esercitano in via secondaria attività commerciali il requisito soggettivo dell'I.V.A. è collegato allo svolgimento di attività aventi la caratteristica dell'abitudine. Quest'ultima va verificata concretamente tenendo conto che al riguardo rileva più la ripetitività degli atti che la durata di ciascuno di essi **(13)**. L'imponibilità I.V.A. è infatti collegata a prestazioni che assumono la caratteristica di vere e proprie attività, non rimanendo atti isolati. Pertanto ai soli fini I.V.A. l'occasionalità della prestazione può comportare l'esclusione da I.V.A.

Ove, invece, le prestazioni in oggetto siano configurabili come prestazioni imponibili I.V.A. sarà necessario richiedere l'attivazione della partita I.V.A. ed adempiere a tutti gli obblighi previsti per i soggetti I.V.A.

## **2.1 La raccolta delle quote di iscrizione-adesione dei partecipanti**

Per la raccolta delle quote di iscrizione, purché prive di natura corrispettiva, le conclusioni sopra raggiunte in tema di imposizione diretta sono valide anche ai fini I.V.A.

Va tuttavia ricordato che per tale imposta non esiste la previsione generale di non commercialità per le prestazioni "istituzionali" degli enti associativi, ma solo quella particolare (art. 4, comma 4, d.p.r. n. 633/1972) che esclude le prestazioni "effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni ..... di categoria" **(14)**.

Esiste, inoltre, la tendenza a considerare **(15)** attività commerciali le organizzazioni di mostre se effettuate dietro corrispettivo in qualsiasi misura determinato con il conseguente obbligo di assoggettamento ad I.V.A. dei relativi corrispettivi.

## **2.2 Il ricevimento di contribuzioni liberali**

In ipotesi di contribuzioni liberali l'assenza di corrispettività fa sì che, anche ai fini I.V.A., operi l'esclusione oggettiva dall'ambito di applicazione dell'imposta (cfr. art. 3 d.p.r. n. 633/1972).

## **2.3 La cessione di pubblicazioni attinenti il congresso/convegno**

Per la cessione di pubblicazioni l'esclusione da I.V.A. sussiste solo se si tratta di pubblicazioni di associazioni di categoria cedute da queste ai propri associati o

partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali. Alla stregua di tali criteri – stante l'assenza di una vera e propria associazione di categoria – le attività concernenti la vendita di pubblicazioni, sostanziandosi in un'operazione commerciale, realizzano i presupposti dell'art. 4 con il conseguente obbligo di assoggettamento ad I.V.A. salvo il disposto dell'art. 74 d.p.r. n. 633/1972 **(16)**.

#### **2.4 La cessione a terzi, dietro corrispettivo, di spazi destinati alla presentazione di loro prodotti e la contribuzione da parte di *sponsor***

Venendo, infine, alla cessione a terzi, dietro corrispettivo, di spazi destinati alla presentazione di loro prodotti e la contribuzione da parte di *sponsor*, va detto che anche ai fini I.V.A. tali fenomeni rientrano fra le "prestazioni di pubblicità" per le quali è prevista una presunzione di commercialità dall'art. 4, comma 5 d.p.r. n. 633/1972.

In conclusione, sempre ai fini I.V.A., occorre ricordare che l'art. 19-*ter* d.p.r. n. 633 disciplina la detrazione per gli enti non commerciali ammettendola solo per gli acquisti di beni e servizi effettuati nell'esercizio di attività commerciali. Pertanto se solo alcune delle attività di organizzazione del congresso sono commerciali sarà pienamente detraibile unicamente l'imposta assolta sugli acquisti riferibili a queste ultime **(17)**.

*Paolo Puri*

- 
- (1)** Il discorso sarebbe ovviamente diverso se l'ente (ad esempio il Consiglio Nazionale del Notariato) svolgesse un'attività organizzativa, dietro corrispettivo, nei confronti di un terzo (ancorché quest'ultimo fosse un Consiglio notarile); in tale ipotesi residuale l'organizzazione – e cioè il complesso di atti preparatori ed operativi volti a realizzare lo svolgimento del congresso – costituirebbe oggetto di una prestazione di servizi unitaria, il cui corrispettivo sarebbe oggetto di imposizione diretta e sottoposto ad I.V.A.
  - (2)** Questi ultimi sono – come noto – un'organizzazione volontaria di persone che promuove il perseguimento di uno scopo altruistico a rilevanza generale e sociale mediante la raccolta pubblica di fondi (da ultimo Cass. n. 3898 del 1986; in dottrina AURICCHIO, voce *Comitati*, in *Enc. Dir.*, VII, Milano, 1960; GALGANO, *Diritto civile e commerciale*, vol. I, Padova, 1993, p. 276; ID., voce *Comitati*, in *Enc. Giur. Treccani*, VI, Roma, 1988; BIANCA, *Diritto civile*, vol. I, Milano, p. 369; TAMBURRINO, *Persone giuridiche*, in *Giurisp. Sist.*, fondata da W. Bigiavi, Torino, 1997). V'è invece incertezza, in dottrina e giurisprudenza, sulla perfetta riconducibilità del comitato entro lo

schema dell'associazione piuttosto che in quello della fondazione. Tuttavia la dottrina più recente (AURICCHIO, cit.; BIANCA, cit.; TAMBURRINO, cit.) sembra propendere a favore della prima tesi e comunque pur riconoscendo (GALGANO, cit.) al comitato una duplice natura, associativa nella fase iniziale di costituzione del patrimonio e di fondazione nella fase seguente, non dovrebbe con ciò mettere in pericolo l'appartenenza degli stessi alla più ampia categoria fiscale degli "altri enti non commerciali di tipo associativo" prevista dall'art. 111 t.u.i.r.

- (3) La configurazione come "ente di tipo associativo" – almeno secondo le tipologie tributarie – sembra attribuibile, oltre ai comitati (vedi nota precedente), ai Consigli Notarili, organi singoli dei collegi notarili, ma non già al Consiglio Nazionale del Notariato (istituzione della categoria professionale dotata di personalità giuridica) che è invece qualificabile come ente pubblico privo di natura associativa.
- (4) L'adozione di una specifica contabilità è prescritta per finalità tributarie onde individuare le fonti di finanziamento dell'ente e controllare che la destinazione del risultato avvenga nel rispetto del divieto del lucro soggettivo. Il vincolo è quindi funzionale al controllo pubblicistico dell'attività economica e della destinazione del risultato al solo scopo della corretta applicazione del regime più favorevole. L'adozione della contabilità separata è, inoltre, coerente alla gestione della specifica organizzazione eventualmente apprestata dall'ente per l'esercizio dell'attività commerciale non principale.
- (5) Questione che riguarderebbe l'applicabilità del secondo periodo dell'art. 108 t.u.i.r. E pertanto in presenza di un'autorganizzazione, anche se unica attività di un ente diverso da una società commerciale (come di fatto è per i comitati promotori o organizzatori), non si pone il problema della qualificazione del soggetto organizzatore.
- (6) In sostanza non sono ravvisabili "acquisti" imputabili all'organizzazione nel suo complesso e, dunque, destinatari di un particolare regime tributario in termini di deducibilità dal reddito o detraibilità dall'I.V.A. Sulla base delle operazioni attive occorrerà operare una ripartizione delle operazioni di acquisto (ivi compresi quelli *pro-quota*); saranno deducibili quelli a fronte di entrate imponibili e viceversa non imponibili quelli a fronte di entrate non costituenti reddito. In tal senso PETTINATO-BUSCAROLI, *Enti non commerciali*, Roma, 1997.
- (7) In tal senso FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I, 347.
- (8) L'applicabilità della disposizione è invece ovvia in tutte le ipotesi in cui percettore delle quote è un'associazione vera e propria (ad esempio un'associazione notarile).
- (9) PETTINATO-BUSCAROLI, cit., 131.
- (10) Per molte delle prestazioni offerte nella quota (vitto ed alloggio ad esempio) si può sostenere che non è l'ente organizzatore a vendere il pasto o l'alloggio precedentemente comprato dal fornitore. L'ente potrebbe infatti fungere da mero "collettore" dei fondi senza mai divenirne titolare poiché su incarico del rappresentato (il socio committente) si limita a ritrasmetterli all'effettivo somministratore. Così il compenso per vitto e alloggio, anticipatamente riscosso all'iscrizione, non è un compenso per l'ente organizzatore, ma una provvista in un negozio riconducibile agli schemi della rappresentanza. Tutto ciò richiede, naturalmente, un'attenta costruzione contrattuale dell'operazione.
- (11) Oltre al caso della sponsorizzazione vera e propria (diffusione del nome del soggetto erogante il contributo) occorre prestare attenzione ad eventuali benefici o vantaggi che, grazie alla contribuzione l'erogante potrebbe assicurarsi per il futuro.
- (12) Peraltro anche se si arrivasse ad escludere la presunzione di commercialità di cui al comma 4 la non imponibilità dei compensi percepiti dovrebbe essere valutata rispetto alla riconducibilità della

fattispecie in questione fra quelle non imponibili per espressa esclusione legislativa o per mancata previsione nelle categorie reddituali.

- (13)** Vedi in tal senso Ris. min. 28 marzo 1994, n. III-7-369 a proposito di un comitato che organizza un congresso e Comm. trib. II gr. Firenze, sez. IV, 7 febbraio 1989.
- (14)** Con esclusione degli enti diversi (cfr. Ris. min. n. 367942 del 9 aprile 1980).
- (15)** Ris. min. n. 369565 del 2 aprile 1980.
- (16)** Cfr. Ris. min. 380499 del 20 novembre 1979 e Ris. min. n. 366829 del 30 aprile 1980.
- (17)** Per gli acquisti utilizzati promiscuamente l'I.V.A. "è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale" (art. 19-*ter* comma 2, ult. parte).

*(Riproduzione riservata)*