

## **La disciplina tributaria delle somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e nei circoli e simili.**

Le attività di somministrazione di alimenti e bevande nei pubblici esercizi sono, come noto, soggette alle imposte sui redditi secondo le aliquote di tributo ordinariamente previste, nonché all'IVA in base alla vigente aliquota del 10%, .

In parallelo, sono particolarmente attivi nel settore della ristorazione circoli e strutture similari rientranti fiscalmente nella tipologia degli enti non commerciali di tipo associativo.

In quanto enti non commerciali, essi sono soggettivamente individuabili tra gli enti pubblici o privati diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (ex art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR) e come tali risultano destinatari delle disposizioni di favore recate dal medesimo TUIR agli articoli:

- 143, concernenti, tra l'altro, la decommercializzazione (e, quindi, la non rilevanza fiscale) delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del c.c. nel rispetto delle condizioni di legge e la non concorrenza alla formazione del reddito dei fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, ecc. Attività, queste ultime, escluse anche da IVA ed esenti da ogni altro tributo, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del d.lgs. n. 460/1997;
- 144, riguardanti i criteri di determinazione dei redditi degli enti non commerciali;
- 145, recanti un regime forfetario per la determinazione del reddito d'impresa generalizzato a tutti gli enti non commerciali ammessi sulla tenuta della contabilità semplificata, fatto salvo quanto previsto dalla legge n. 398/1991 per le associazioni sportive dilettantistiche, per le associazioni senza scopo di lucro e per le pro-loco;
- 146, in ordine agli oneri deducibili;
- 147, sulle detrazioni d'imposta per oneri;
- 149, relativamente alla perdita della qualifica di ente non commerciale, salvo che per gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche.

Quali, poi, enti di tipo associativo, gli stessi, oltre che della descritta disciplina tributaria propria degli enti non commerciali, godono altresì, per quanto riguarda l'attività resa all'interno della vita associativa, del trattamento agevolato dettato in materia d'imposizione sui redditi dall'art. 148 del TUIR, nonché delle disposizioni di favore IVA recate dall'art. 4 del DPR n. 633/1972.

Pur non sussistendo un perfetto allineamento tra le disposizioni appena citate, si può, tuttavia affermare che, salvo particolari attività non rilevanti ai fini in trattazione, le attività decommercializzate – e non sottoposte, quindi, alle imposte sui redditi – non sono tassate neppure di IVA.

La disciplina generale degli enti associativi dettata dal citato art. 148 del TUIR:

- esclude dall'ambito della commercialità l'attività svolta, in conformità alle finalità istituzionali ed in assenza di una specifica corrispettività, nei confronti degli associati o partecipanti e riconosce l'intassabilità delle somme versate dagli stesi a titolo di quote o contributi associativi (comma 1);
- conferma la natura commerciale delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto (comma 2);
- in parziale deroga alla regola precedentemente esposta non considera commerciale l'attività svolta, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, nei confronti degli iscritti associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona (comma 3);
- stabilisce, tuttavia, che per tutti gli enti di tipo associativo alcune cessioni di beni e prestazioni di servizi, anche se rese agli associati, sono da ritenere in ogni caso commerciali. Tra queste la norma indica espressamente le somministrazioni di pasti e la gestione di mense aziendali (comma 4).

Per quanto riguarda specificatamente le somministrazioni di alimenti e bevande è utile sottolineare che il medesimo art. 148 del TUIR, con il comma 5, istituisce una particolare disposizione di favore per le associazioni di promozione sociale, enti a carattere nazionale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno. Ai sensi della richiamata norma, per tali associazioni, invero, ricorrendo i presupposti di legge, non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate nei confronti degli associati, anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività, da bar ad esercizi simili presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale.

Le dette operazioni **non sono**, pertanto, sottoposte alle imposizioni sul reddito e sono altresì escluse dal campo di applicazione dell'IVA in virtù di analoga previsione contenuta nell'art. 4, sesto comma, del DPR n. 633 - 1992.

Per tutti gli altri enti di tipo associativo l'attività di somministrazione di alimenti e bevande nei bar interni alla sede dell'associazione è da considerare commerciale, anche se svolta nei confronti dei propri associati (circolare Ministero Finanze n. 124 del 12 maggio 1998).

Sull'argomento va altresì tenuto presente che le associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono delle disposizioni dettate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, beneficiano, per un numero di eventi non superiori a due per anno e per un importo non superiore a 51.645,69 euro per periodo di imposta (art. 25, comma 2, legge n. 133/1999) dell'esclusione della formazione del reddito

dei proventi conseguiti nello svolgimento di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali, e che, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 43/2000, tra gli stessi potevano annoverarsi anche le somministrazioni di alimenti e bevande e le cene sociali.

La Corte di Cassazione ha, tuttavia, negato l'esenzione per i proventi in esame con sentenza 30 marzo 2007, n. 7953.

Non sembra superfluo considerare poi, che la menzionata legge n. 398 del 1991 ha introdotto una particolare disciplina opzionale in favore delle associazioni sportive dilettantistiche, delle associazioni senza fine di lucro e delle pro-loco agli effetti della determinazione del reddito d'impresa e dell'IVA, a condizione che le anzidette associazioni abbiano conseguito, nel periodo d'imposta precedente, relativamente all'esercizio di attività commerciali, proventi non superiori a 250,000 euro.

Per tali soggetti il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguito nell'esercizio di attività commerciali (e quindi anche in relazione alla gestione di bar interni) il coefficiente di redditività del 3% e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali conseguite. L'IVA è applicata ai sensi dell' art. 74, sesto comma, del DPR n. 633/1972, con la detrazione forfetizzata del tributo "a monte" pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Altra esclusione di rilievo dal campo di applicazione dell'IVA è disposta dall'art. 4, quinto comma, del ripetuto DPR n. 633/1972 per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dei partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali e regionali. Esclusione, questa, che, unitamente a quella relativa alla somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi delle associazioni di promozione sociale precedentemente considerata, sta costituendo punti di controversia nella procedura di infrazione n. 2008/2010 instaurata nei confronti dell'Italia della Commissione Europea.

Con riguardo, infine alle ONLUS, non sembra che esse possano avvalersi di benefici fiscali nell'attività di somministrazione di alimenti e bevande eventualmente svolta, trattandosi di soggetti che perseguono scopi di solidarietà sociale esclusivamente nell'ambito dei settori delineati dall'art. 10, comma 1, del d.lgs n. 460/1997, tra i quali non è contemplato quello della ristorazione. Ciò sempreché non si voglia far riferimento alle cosiddette ONLUS "settoriali" vale a dire agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese ovvero alle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e) , della legge 25 agosto 1991, n. 287, allorché svolgono contemporaneamente attività istituzioni diverse da quelle previste per la qualifica di ONLUS e attività rientranti nel settore del citato art. 10 del d. lgs. n. 460/1997 ammesse a godere del trattamento fiscale riservato alle ONLUS.

Ulteriore aspetto di interesse per gli enti non commerciali è individuabile nella disciplina dell'imposta municipale propria (IMU), istituita in via sperimentale a decorrere dall'anno 2012 e fino al 2014 dall'art. 13 del d.l. 6 dicembre 2011 , n. 201, convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. L'imposta che ha come presupposto il possesso di immobili ed è applicabile in tutti i comuni del territorio nazionale in base agli articoli 8 e 9 del d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Relativamente all'art. 9 appena citato va osservato che esso, con il comma 8, riconosce l'applicabilità, ai fini IMU, delle esenzioni previste dall'art. 7 del d.l. 30 dicembre 1992, n. 504, in materia di ICI, tra

le quali è ricompresa anche quella relativa agli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive.

In virtù delle disposizioni recate dall'art. 91-bis del d.l. n. 1/2012, convertito dalla legge n. 27/2012, l'esenzione di cui sopra trova, però, applicazione soltanto se l'attività risulta svolta con modalità non commerciali .

Nel caso poi, l'unità immobiliare abbia utilizzazione mista, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità, identificabile mediante strumenti catastali, nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale e, nel caso ciò non sia possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile sulla base di apposita dichiarazione da presentare ai sensi di un decreto da emanare al Ministro dell'economia e delle finanze entro il 28 giugno 2012 .