

**Edizione di giovedì 21 settembre 2017**

## **IVA**

**Reverse charge prevalente sullo split payment**

di **Sandro Cerato**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Contenuto e perfezionamento dell'accordo di mediazione**

di **Angelo Ginex**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Spese di formazione professionali: nuove regole, nuovi dubbi**

di **Alessandro Bonuzzi**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Lo sport e la riforma del terzo settore – II° parte**

di **Guido Martinelli**

## **ADEMPIMENTI**

**La compensazione del credito IVA trimestrale**

di **Dottryna**

## IVA

---

### ***Reverse charge prevalente sullo split payment***

di **Sandro Cerato**

La recente **Manovra correttiva** ([D.L. 50/2017](#)) ha come noto ampliato, a **partire dal 1° luglio scorso**, l'ambito applicativo dello **split payment Iva** per le operazioni effettuate non solo nei confronti della pubblica Amministrazione, bensì coinvolgendo anche le società partecipate da enti pubblici ed alcune società quotate. Sono state altresì coinvolte le prestazioni professionali soggette a ritenuta d'acconto che nella "vecchia" normativa erano espressamente escluse. La disciplina dello "*split payment*" non è applicabile, per espressa previsione dell'[articolo 17-ter, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), alle operazioni **per le quali la pubblica Amministrazione cessionario o committente non è debitore d'imposta**, ai sensi delle vigenti disposizioni in materia di Iva: è il caso, quindi, delle fattispecie già soggette al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. "*reverse charge*"), in cui la qualità di debitore d'imposta non è attribuita al cedente o prestatore bensì al cliente, al quale non viene, pertanto, addebitata l'Iva in rivalsa, da parte del soggetto che effettua l'operazione imponibile. Al ricorrere di tale ipotesi, **sorge un debito Iva direttamente in capo alla pubblica Amministrazione** (soggetto passivo acquirente), per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale: al contrario, una pubblica Amministrazione che svolge esclusivamente attività istituzionale (e non ha acquisito soggettività passiva) è **equiparata**, ai fini Iva, **ad un soggetto privato** ed, in quanto tale, **impossibilitato ad applicare l'inversione contabile**.

Può, tuttavia, accadere che i beni o servizi oggetto dell'operazione **siano destinati soltanto in parte alla sfera commerciale della pubblica Amministrazione**, mentre la restante quota riguardi la sfera istituzionale, **per cui l'ente acquirente non riveste la qualifica di soggetto passivo Iva**. È il caso, ad esempio, delle **prestazioni di servizi di pulizia relativi ad edifici** ([articolo 17, comma 6, lett. a-ter, del D.P.R. 633/1972](#)), che potrebbero riguardare anche una parte del fabbricato riservata all'attività istituzionale. Al ricorrere di tali ipotesi, la pubblica Amministrazione deve comunicare al fornitore **la quota del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale** – per la quale si rende applicabile il "*reverse charge*", con esclusione, quindi, del regime dello "*split payment*" – determinata in base ai criteri oggettivi: la restante parte, riferibile all'attività istituzionale, è, invece, soggetta alla disciplina della "*scissione dei pagamenti*". Tale ripartizione influenza, quindi, anche la modalità di compilazione della fattura, che non deve evidenziare la rivalsa dell'Iva per la quota parte "*commerciale*", mentre per quella "*istituzionale*" dovrà essere esposta l'imposta che sarà versata dall'ente in applicazione dello "*split payment*".

#### **Esempio**

Un Ente pubblico acquista, al costo di euro 5.000,00, un **servizio di pulizia dei propri locali**, costituiti da una superficie di mq 400, di cui mq 30 destinati all'esercizio di attività commerciali ed i restanti mq 370 adibiti allo svolgimento della propria attività istituzionale non commerciale.

La superficie del locale riservato all'attività commerciale (mq 30) rappresenta, pertanto, il 7,50% del totale (mq 400): lo spazio adibito all'attività istituzionale è, di conseguenza, pari al 92,50% dell'area oggetto del contratto.

I predetti coefficienti possono, quindi, essere utilizzati – a parere dell'Amministrazione finanziaria ([circolare AdE 14/E/2015](#)) – come parametri oggettivi per stimare la quota di corrispettivo del servizio di pulizia imputabile alle due tipologie di attività:

- **commerciale:** euro 5.000,00 \* 7,50% = euro 375,00 (*Operazione senza addebito di imposta soggetta al regime del "reverse charge" ex [articolo 17, comma 6, lett. a ter\), del D.P.R. 633/1972](#)*);
- **istituzionale:** euro 5.000,00 \* 92,50% = euro 4.625,00 (*Operazione soggetta a "split payment" ex [articolo 17-ter del D.P.R. 633/1972](#)*).



## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Contenuto e perfezionamento dell'accordo di mediazione***

di Angelo Ginex

Nell'ambito del contenzioso tributario, l'istituto del **reclamo/mediazione** rappresenta uno **strumento deflattivo** finalizzato a consentire un esame preventivo della fondatezza dei motivi di ricorso e della legittimità della pretesa tributaria, nonché una verifica circa la possibilità di evitare, anche mediante il raggiungimento di un **accordo di mediazione**, che la controversia prosegua innanzi al giudice.

In particolare, l'[articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#), così come modificato dal D.Lgs. 156/2015, prevede che il ricorso proposto da chi riceve un atto di contestazione da parte dell'ente impositore (ad esempio, Agenzia delle Entrate, Agenzia delle Dogane, ecc.) produca anche gli effetti di un reclamo e possa contenere una **proposta di mediazione** con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

In altri termini, **a decorrere dal 1° gennaio 2016** (ovvero, per i ricorsi introduttivi presentati a decorrere da tale termine), la presentazione del ricorso dà avvio automaticamente ad un **procedimento di riesame** dell'atto da parte dell'ente impositore (**reclamo**), con facoltà per il contribuente di inserirvi anche una **proposta di accordo** con rideterminazione dell'ammontare della pretesa (**mediazione**).

Una ulteriore modifica è stata introdotta dal [D.L. 50/2017](#), che per gli atti impugnabili notificati **a decorrere dal 1° gennaio 2018** (occorre prendere in considerazione la data in cui il contribuente riceve "notifica" dell'atto e non la data di spedizione da parte dell'Amministrazione) ha innalzato da 20.000 euro a **50.000 euro il valore della lite** al di sotto del quale è obbligatorio il reclamo/mediazione.

Sotto il profilo procedimentale, poi, il ricorso deve essere presentato **entro 60 giorni dalla notifica dell'atto di contestazione** ed è improcedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla data di notifica del ricorso alla controparte, durante i quali l'ente impositore espleta l'attività di **reclamo/mediazione**.

Per quanto concerne, infine, la conclusione del **procedimento di reclamo/mediazione**, si rileva che sono possibili i seguenti **esiti**:

1. **accoglimento totale o parziale del reclamo**. In tal caso, la controversia fiscale è chiusa;
2. **rigetto del reclamo**. In tal caso, l'ente impositore notifica il provvedimento di rigetto al ricorrente, il quale può accettare il provvedimento oppure continuare il contenzioso, costituendosi in giudizio e depositando, quindi, il ricorso in Commissione tributaria

provinciale;

3. **raggiungimento di un accordo di mediazione.** In tal caso, le parti sottoscrivono un accordo di mediazione, tenendo conto della proposta contenuta nel ricorso, con automatica **riduzione delle sanzioni amministrative** al 35 per cento del minimo previsto dalla legge.

A tal proposito, si evidenzia che l'**accordo di mediazione** deve contenere l'**indicazione specifica degli importi risultanti dalla mediazione** (ovvero, tributo, interessi e sanzioni) e le **modalità di versamento degli stessi**, comprese le eventuali modalità di rateizzo.

Esso si intende **perfezionato**, non con la semplice sottoscrizione, bensì, **con il pagamento**, entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, **dell'importo dovuto** per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata.

Invece, in caso di controversia avente ad oggetto il **rifiuto espresso o tacito alla richiesta di restituzione di somme** o di controversie aventi ad oggetto **operazioni catastali**, il **perfezionamento** avviene già con la **sottoscrizione dell'accordo**.



Seminario di specializzazione

## LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Spese di formazione professionali: nuove regole, nuovi dubbi***

di **Alessandro Bonuzzi**

La [L. 81/2017](#) (il cd. *Jobs Act del lavoro autonomo*), recante “**Misure per la tutela del lavoro autonomo non imprenditoriale e misure volte a favorire l'articolazione flessibile nei tempi e nei luoghi del lavoro subordinato**”, ha introdotto nuove **disposizioni** relative alla deducibilità dal **reddito di lavoro autonomo** delle spese di **formazione**.

Per effetto delle modifiche, l'attuale formulazione del [comma 5 dell'articolo 54 del Tuir](#) prevede che, a decorrere dal 2017, le spese sostenute per l'**iscrizione a master** e a corsi di **formazione** o di **aggiornamento professionale**, nonché le spese di iscrizione a **convegni** e **congressi**, comprese quelle di **viaggio** e **soggiorno**, sono **integralmente deducibili** dal reddito di lavoro autonomo, entro il **limite annuo di 10.000 euro**.

Secondo le regole in vigore fino al 2016, invece, le spese di formazione erano deducibili **nel limite del 50%** del costo sostenuto, dovendo far scontare la deducibilità limitata anche alle connesse spese di viaggio e soggiorno.

È evidente come le nuove regole siano **più vantaggiose** rispetto a quelle applicabili in passato; tuttavia, dovrà essere fatta chiarezza su **due aspetti** di non poco conto ad oggi ancora dubbi.

Il primo riguarda la gestione delle **spese eccedenti il plafond di 10.000 euro**. Difatti, se è pacifico che la parte del **costo di iscrizione** all'evento formativo eccedente il tetto di deducibilità deve essere considerata indeducibile, qualora invece lo **splafonamento** sia riconducibile alle spese di viaggio, vitto e alloggio (ossia soggiorno), sostenute per la partecipazione all'evento, il trattamento fiscale appare **controverso**.

È il caso, ad esempio, in cui il costo di iscrizione al corso è pari a 10.000 euro, e, nell'ambito della partecipazione all'evento, il professionista sostiene anche 200 euro tra cena e pernottamento. Ebbene, il dubbio è se le spese di vitto e alloggio:

- debbano essere considerate **ineducibili** poiché eccedenti il limite di 10.000 euro; oppure
- possano essere ricondotte alla **regola generale**, divenendo allora deducibili per il 75% nel limite del 2% dei compensi.

**In attesa di chiarimenti** sul punto, la **prima soluzione** sembra quella più convincente: le spese di vitto e alloggio riconducibili all'evento formativo dovrebbero “acquisire” la **natura** di spese di formazione e, conseguentemente, dovrebbero scontare il relativo **regime fiscale**, nel bene –

deducibilità al 100% in caso di non superamento del *plafond* – e nel male – indeducibilità al 100% in caso di *splafonamento*.

Il secondo aspetto sul quale è doveroso un pronunciamento da parte delle Autorità fiscali riguarda le modalità con le quali le nuove regole operano nei confronti degli **studi associati**.

Innanzitutto, va chiarito se il tetto di deducibilità è “**fisso**”, essendo riferito complessivamente allo studio, oppure è “**mobile**”, dipendendo dal numero dei professionisti dello studio. In quest’ultima ipotesi, che peraltro appare la più ragionevole, il *plafond* di deducibilità sarebbe pari al **prodotto** tra il numero degli associati e l’importo di 10.000 euro (in pratica si dovrebbe calcolare un ***plafond globale***).

Volendo assumere questa tesi come quella corretta, si pone poi un’**ulteriore questione**: rileva comunque il tetto di 10.000 euro per ciascun professionista oppure, a questo punto, ciò che conta è che non venga superato il *plafond* globale dello studio, in modo tale che se, in presenza di due associati, uno spende zero e l’altro 20.000, non si verifica alcun *splafonamento*? Per il momento, la soluzione più ragionevole parrebbe essere quella di ritenere che per il singolo professionista rilevi comunque il **tetto pro-capite** di 10.000.

Non resta che attendere la **posizione ufficiale** dell’Agenzia delle Entrate.



## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Lo sport e la riforma del terzo settore – II° parte***

di **Guido Martinelli**

La constatazione che **una associazione sportiva dilettantistica** possa ma non debba, ove non fosse anche associazione di promozione sociale, **diventare ente del terzo settore**, ci impone una considerazione: **vale la pena che lo faccia?**

Prima di rispondere una premessa è d'obbligo. Nessuna delle vigenti norme legate alla gestione giuridico-amministrativa di una associazione sportiva dilettantistica è stata modificata o abrogata dalla riforma del terzo settore. Pertanto, **per le associazioni che sono solo "sportive", nulla muta rispetto ai regimi e agli adempimenti fino ad oggi seguiti.**

Cosa cambia, invece, per **la ASD** che decidesse di diventare **ente del terzo settore**. La prima domanda che occorre porsi è: **potrà continuare ad utilizzare la disciplina** giuridico fiscale **prevista per le associazioni sportive** o no? La risposta non accontenterà il lettore: **solo per quanto compatibile**, ossia solo per quanto il codice del terzo settore non regola in maniera diversa o prevede l'abrogazione di norme preesistenti.

Infatti, essendo l'attività sportiva ricompresa nell'elenco delle **attività di interesse generale**, ne avremo che questa è attività propria per l'ente del terzo settore e non può, come tale, rientrare tra le attività diverse di cui all'[articolo 6 del CTS](#).

Di conseguenza, essendo il [D.Lgs. 117/2017](#) l'ultima disciplina entrata in vigore, tra quelle previste per le "attività sportive dilettantistiche", non vi è dubbio che debbono intendersi **implicitamente abrogate** tutte le norme in contrasto con quelle indicate nel codice.

Due esempi appaiono necessari.

L'[articolo 89](#) (che si ricorda, essendo ricompreso nel titolo X del CTS, andrà in vigore solo: "*a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della commissione europea .... e comunque non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto registro*") prevede che agli enti del terzo settore non si applichi l'[articolo 149 del Tuir](#). Questa norma, al suo ultimo comma, espressamente esonera le associazioni sportiva dalla applicazione dei **parametri** che possono produrre la perdita della natura di "ente non commerciale". L'applicazione letterale della disposizione porterebbe, quindi, a ritenere che **una sportiva che fosse diventata "ente del terzo settore"** si troverebbe di fronte al **rischio**, in presenza dei parametri di cui all'[articolo 79, comma 5, del CTS](#) che sostituisce, per tali enti, la citata norma del testo unico delle imposte sui redditi, di **perdere la natura di ente non commerciale** in presenza di proventi commerciali superiori agli istituzionali non potendosi più applicare



l'esclusione di cui all'[articolo 149 Tuir](#).

Gli enti del terzo settore svolgono attività attraverso **volontari** o attraverso **lavoratori**. Addirittura, per le organizzazioni di volontariato o di promozione sociale esiste una proporzione obbligatoria (cinquanta per cento) tra lavoratori impiegati e volontari.

I volontari del terzo settore, ai sensi del comma tre dell'[articolo 17](#) non possono essere retribuiti in nessun modo, nemmeno dal beneficiario, e possono ricevere soltanto il **rimborso** delle *“spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo”*.

Ai sensi del precedente [articolo 16](#): *“I lavoratori degli enti del terzo settore hanno diritto ad un trattamento economico e **normativo** non inferiore a quello previsto dai contratti collettivi ...”*.

Questa disposizione merita una riflessione. Senza volere qui riaprire un tema già più volte trattato sulla natura dei compensi sportivi di cui all'[articolo 67, primo comma, lett. m\), del Tuir](#), le considerazioni qui diventano semplici. I soggetti che ricevessero un compenso “sportivo” da un ente del terzo settore che “fa sport” non potrebbero essere considerati volontari in quanto percepiscono quello che la stessa disposizione fiscale qualifica come compenso. Ma non potrei neanche considerarli lavoratori in quanto percepiscono un trattamento economico che, potenzialmente, sotto il profilo economico potrebbe essere rispettoso di quello minimo previsto dai contratti collettivi ma non potrebbe mai esserlo sotto il profilo normativo. Quindi **per una sportiva, “ente del terzo settore” potrebbe essere messa in dubbio la titolarità ad erogare i c.d. compensi sportivi**.

Ciò per non parlare di tutti gli adempimenti ulteriori in termini di comunicazione dell'importo dei compensi, di organi di controllo, rendiconti economici, ecc..

Se per una sportiva abbiamo esaminato alcuni (e ce ne sarebbero altri anche se di minor rilievo) dei motivi per i quali si potrà presumere non vi sarà grande entusiasmo all'**ingresso tra gli enti del terzo settore**, un problema si porrà per quelle sportive che siano già anche associazioni di promozione sociale, il cui numero non è trascurabile.

Per loro, in quanto iscritte **anche nei registri delle associazioni di promozione sociale**, il passaggio tra gli enti del terzo settore non transiterà attraverso un atto volitivo, come appare necessario per chi fosse solo sportiva, ma **l'appartenenza al terzo settore è già insita nella natura acquisita di promozione sociale**.

Costoro, pertanto, dovranno seguire tutta la disciplina del codice del terzo settore, abbandonando le norme previste per le sportive se e ove incompatibili con queste, salvo una loro **cancellazione** dal Registro del terzo settore.

Seminario di specializzazione

## **SPORT E TERZO SETTORE: LE NOVITÀ PER LE SPORTIVE DALL'ENTRATA IN VIGORE DEL CODICE DEL TERZO SETTORE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## ADEMPIMENTI

### ***La compensazione del credito IVA trimestrale***

di **Dottryna**



Il credito IVA infrannuale può essere, alternativamente, chiesto a rimborso oppure utilizzato in compensazione.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è presente in *Dottryna*, nella sezione “Iva”, una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo si sofferma in particolare sui nuovi limiti alla compensazione orizzontale del credito IVA trimestrale, anche alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate.

In alternativa alla richiesta di rimborso, l'[articolo 8, comma 3, D.P.R. 542/1999](#) dispone che il credito IVA trimestrale, se di importo superiore a 2.582,28 euro, può essere utilizzato, in tutto o in parte, in **compensazione nel modello F24**, purché ricorrano gli stessi presupposti previsti, ai fini del rimborso, dall'[articolo 38-bis, comma 2, D.P.R. 633/1972](#).

Laddove, però, il credito IVA che s'intende utilizzare in compensazione “orizzontale” sia d'importo superiore a **5.000,00 euro annui**:

- l'[articolo 17, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#), a seguito delle modifiche operate dall'[articolo 10, D.L. 78/2009](#), prima, e dall'[articolo 3 del D.L. 50/2017](#), poi, ha previsto che la compensazione può essere effettuata a partire dal **decimo giorno successivo** a quello di presentazione del modello TR;
- sul modello TR deve essere apposto il **visto di conformità**;
- l'[articolo 37, comma 49-bis, D.L. 223/2006](#) ha stabilito che, ai fini della compensazione, vanno utilizzati esclusivamente i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

Rispetto al passato, quindi, si applica anche ai **crediti trimestrali** la disciplina del visto di conformità o della sottoscrizione dell'organo di controllo.

Alla luce delle disposizioni recate dal **D.L. 50/2017**, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la [risoluzione 103/E/2017](#) al fine di fornire chiarimenti in merito alle **compensazioni dei**

**crediti infrannuali** risultanti dalle istanze IVA TR e ai **soggetti abilitati** ad apporre il visto di conformità per le compensazioni superiori al limite di 5.000 euro annui.

Il documento di prassi ha precisato che:

- il visto di conformità deve essere apposto sulla dichiarazione o sull'istanza da cui emerge il credito al fine di poter utilizzare in compensazione il credito IVA annuale o infrannuale per importi **“superiori a 5.000 euro annui”**;
- visto di conformità è **obbligatorio** se l'istanza con cui viene chiesto di poter compensare il credito IVA infrannuale è di importo superiore a 5.000 euro annui, **anche quando alla richiesta non faccia seguito alcun effettivo utilizzo in compensazione**;
- laddove sia stato presentato un modello IVA TR con un credito chiesto in compensazione di importo superiore a 5.000 euro erroneamente senza apposizione del visto, **l'utilizzo in misura inferiore a detto limite non ne inficerà la spettanza**. Va da sé che, nell'eventualità in cui il contribuente decida di compensare l'intero ammontare indicato nel modello, potrà farlo previa presentazione di un modello IVA TR “integrativo” con il visto di conformità, barrando la casella “modifica istanza precedente”;
- il limite di 5.000 euro “annui” per l'apposizione del visto di conformità va calcolato tenendo conto dei **crediti trimestrali chiesti in compensazione nei trimestri precedenti**. Pertanto, ipotizzando un credito chiesto in compensazione di 3.000 euro nel primo trimestre, è possibile chiedere in compensazione nei trimestri successivi ulteriori crediti fino a 2.000 euro senza l'apposizione del visto di conformità. Se, tuttavia, il credito richiesto supera i 2.000 euro, sull'istanza deve essere apposto il visto, al di là degli effettivi utilizzi dei crediti in parola;
- **l'importo indicato sull'istanza relativa al 1° trimestre 2017 concorre al limite dei 5.000 euro annui**, anche se non utilizzato in compensazione;
- in merito al **soggetto autorizzato all'apposizione del visto di conformità**, si osserva che è richiesta l'iscrizione negli albi ivi indicati, ma **non il contestuale esercizio della professione in forma di lavoro autonomo**. In tal senso, è consentita l'apposizione del visto di conformità da parte dei responsabili dei CAF – da individuare tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili – anche assunti con rapporto di lavoro subordinato;
- non si ravvisano preclusioni alla **trasmissione della dichiarazione – predisposta e vistata dal professionista dipendente della società di servizi** – per il tramite dell'abilitazione della medesima società, ove quest'ultima sia inquadrabile fra le società di cui all'[articolo 2 del D.M. 18 febbraio 1999](#). L'onere relativo alla **copertura assicurativa** di cui all'[articolo 22](#) del decreto può essere sostenuto anche dalla società di servizi.

Nella *Scheda di studio* pubblicata su *Dottryna* sono approfonditi, tra gli altri, i seguenti aspetti:

- [i presupposti del rimborso del credito IVA trimestrale;](#)

- [i termini di presentazione del modello TR;](#)
- [la struttura del modello TR;](#)
- [il contenuto del modello TR.](#)

Seminario di specializzazione

## GLI EFFETTI DELLA MANOVRA CORRETTIVA SULL'IVA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)