

Edizione di mercoledì 9 maggio 2018

ENTI NON COMMERCIALI

Ancora sulla disciplina Iva applicabile ai corsi sportivi

di **Guido Martinelli**

PROFESSIONISTI

Gli avvocati in società producono reddito d'impresa

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

No alla doppia sanzione per il credito Iva inesistente

di **Lucia Recchioni**

PENALE TRIBUTARIO

La responsabilità per l'omesso versamento dell'Iva

di **Luigi Ferrajoli**

ADEMPIMENTI

Comunicazioni periodiche Iva in caso di operazioni straordinarie

di **EVOLUTION**

ENTI NON COMMERCIALI

Ancora sulla disciplina Iva applicabile ai corsi sportivi

di **Guido Martinelli**

Già avevamo affrontato il tema della **disciplina iva** applicabile ai corrispettivi riscossi da associazioni e società sportive dilettantistiche (all'epoca necessariamente non lucrative) per l'erogazione di **servizi sportivi** ([Le quote dei corsi sportivi: esenti o escluse da Iva – Parte I° e II°](#)).

Dobbiamo tornare oggi sul tema alla luce di due **pronunciamenti giurisprudenziali** che hanno confermato il contenuto di quanto allora riportato ma che sembra essere, stante i contenziosi in esame, ancora oggetto di **incertezze interpretative**.

In sintesi, il nostro ordinamento, all'[articolo 10, comma 1, n. 20, D.P.R. 633/1972](#), ha previsto l'**esenzione** dall'**Iva** per *“le **prestazioni educative** dell'infanzia e della gioventù e quelle **didattiche** di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da **Onlus** (...)”*.

La citata disposizione subordina il beneficio dell'**esenzione** al verificarsi dei seguenti **presupposti**, uno di carattere **oggettivo** e l'altro **soggettivo**:

1. le **prestazioni** devono essere **di natura educativa** dell'infanzia e della gioventù o **didattica**;
2. le prestazioni in argomento devono essere rese da **istituti** o **scuole** riconosciute da pubbliche amministrazioni.

Il legislatore ha voluto riconoscere l'**esenzione Iva** non a tutti i soggetti che svolgono attività didattica, ma esclusivamente a quei soggetti che, sulla base dei **requisiti** posseduti (quali l'idoneità professionale dei docenti, l'efficienza delle strutture e del materiale didattico, ecc.), sono in grado di offrire prestazioni didattiche aventi finalità simili a quelle erogate dagli **organismi di diritto pubblico**.

In passato **la prassi amministrativa** era stata **costante** nel ritenere che **le Federazioni sportive**, in quanto organismi di diritto pubblico (vedi, tra le ultime, [TAR Lazio, Sez. I ter, sentenza n. 4100 del 13.04.2018](#)) fossero deputate a riconoscere espressamente le **“scuole di sport”** delle proprie associazioni e società affiliate così **riconoscendo loro la possibilità di applicare la citata disciplina di esenzione Iva** (risoluzione 525996/1973; risoluzione 361488/1977; risoluzione 362614/1977; risoluzione 360751/1978; risoluzione 361426/1978; risoluzione 551/1993; risoluzione 205/E/2002. risoluzione 382/E/2008).

Tutto quanto premesso, soffermiamoci quindi sul **primo** dei due richiamati chiarimenti giurisprudenziali.

La Suprema Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 12698 del 19.05.2017](#), per quanto di interesse ai fini della nostra analisi, ha affermato, richiamando un precedente principio ([sentenza n. 8623 del 30/05/2012](#)) che: ***“i compensi percepiti da una associazione sportiva a fronte dell'attività didattica svolta sono esenti da Iva soltanto se tale attività è stata formalmente riconosciuta dagli organi della P.A. competenti nel settore, oppure da organismi da essa vigilati come le Federazioni sportive”***.

A questo punto, la possibilità per le **associazioni** e **società sportive dilettantistiche** (in quest'ultimo caso, una volta che siano a regime, si ritiene sia per le **lucrative** che per le **non**), di beneficiare dell'**esenzione Iva** dovrebbe apparire pacifica, anche per il **conforme orientamento assunto a livello comunitario** (basti fare riferimento, in materia, alla posizione assunta dall'Avvocato generale nella causa ***The English Bridge Union – causa C-90/16*** – che ha qualificato l'applicazione della esenzione da iva per i servizi sportivi, laddove sussistano i presupposti di cui all'[articolo 132 direttiva 2006/112/CE § 1 lett.\) m](#)), come un **obbligo** per gli stati membri e non una facoltà).

Così non lo è stato, invece, per l'Agenzia delle entrate di Udine che aveva appellato una decisione della competente commissione provinciale sul presupposto che: ***“i primi giudici avessero erroneamente interpretato il senso dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633/1972 poiché esso, come chiaramente indicato da risoluzioni e direttive della CEE e illustrato da circolari ministeriali, avrebbe avuto un ambito di applicazione molto più ristretto, rivolgendosi a istituti e scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni, circostanza non riscontrabile in capo alla società ricorrente”***.

Con grande puntualità e precisione il **giudice di appello** ([CTR Trieste, sentenza n. 77 del 27.03.2018](#)) richiamata la giurisprudenza di Cassazione sopra illustrata, dato atto della circostanza non contestata che la contribuente fosse regolarmente **affiliata alla Federazione Italiana Nuoto**, riconosciuta dal **Coni** e che avesse regolarmente applicato: ***“per la determinazione dell'imposta il metodo c.d. pro rata di cui all'articolo 19 comma 5 del d.p.r. 633 del 1972 limitando così l'esenzione di cui usufruisce soltanto all'iva e per l'attività strettamente di promozione ed insegnamento di discipline svolte nell'ambito di quelle seguite dalla Federazione Italiana Nuoto”***, ha confermato la sentenza di primo grado e ha condannato l'Ufficio alla rifusione delle spese del giudizio.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



PROFESSIONISTI

Gli avvocati in società producono reddito d'impresa

di **Alessandro Bonuzzi**

Con la [risoluzione 35/E/2018](#) l'Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi delle società tra professionisti, affermando che l'**esercizio della professione forense** svolta in **forma societaria** costituisce **attività d'impresa**. Ciò in quanto rileva il fatto di operare in una **veste giuridica societaria di natura commerciale** piuttosto che lo svolgimento di un'attività professionale.

L'intervento di prassi ha origine da un **interpello** presentato al fine di dirimere la questione riguardante la **natura** del reddito prodotto dalle società tra avvocati costituite ai sensi della **L. 247/2012**. Il **dubbio interpretativo** nasceva dal fatto che:

- da un parte, con la [risoluzione 118/E/2003](#), l'Agenzia in relazione alle società costituite ai sensi dell'[articolo 16 D.Lgs. 96/2001](#), per l'esercizio in forma associata della professione di avvocato, ha asserito che producono **reddito di lavoro autonomo**;
- dall'altra, la stessa Agenzia, rispondendo ad una **consulenza giuridica**, ha sostenuto che il reddito prodotto dalle **società tra professionisti**, disciplinate [dall'articolo 10 L. 183/2011](#) e dal successivo **D.M. 34/2013**, che possono essere costituite ricorrendo ai tipi societari delle società di persone, di capitali o cooperative, deve considerarsi **reddito di impresa**.

La disamina del Fisco parte dall'analisi dell'[articolo 4-bis L. 247/2012](#), introdotto dall'[articolo 1, comma 141, L. 124/2017](#), secondo cui la professione forense è consentita nella **forma societaria** delle **società di persone**, di **capitali** o **cooperative** iscritte in apposita **sezione speciale** dell'albo tenuto dall'ordine territoriale nella cui circoscrizione ha sede la stessa società, nel rispetto delle seguenti condizioni:

- i **soci**, per almeno **due terzi del capitale sociale** e dei **diritti di voto**, devono essere **avvocati** iscritti all'albo, ovvero avvocati iscritti all'albo e **professionisti** iscritti in **albi di altre professioni**;
- la maggioranza dei membri dell'**organo di gestione** deve essere composta da soci **avvocati**;
- i componenti dell'organo di gestione **non** possono essere **estranei** alla compagine sociale, i soci professionisti possono rivestire la carica di **amministratori**.

Ma ciò che rileva ai fini che qui interessano è l'osservare che le **società tra avvocati** di cui alla **L. 247/2012 non costituiscono un genere autonomo con causa propria**, ma appartengono alle **società tipiche** regolate dal codice civile; ne consegue che sono soggette integralmente alla **disciplina legale del modello societario prescelto**.

Proprio alla luce di tale assunto, non può che ritenersi che l'esercizio della professione forense svolta in una delle forme societarie commerciali costituisce **attività d'impresa**. Difatti, *“sembra difficile valorizzare l'elemento oggettivo della professione forense esercitata a discapito dell'elemento soggettivo dello schermo societario”* (nota del 19 dicembre 2017 n. 43619 del Dipartimento delle Finanze).

D'altra parte, la **società tra avvocati** di cui all'[articolo 4-bis L. 247/2012](#) è ben **altra cosa** rispetto alla precedente **società tra avvocati** di cui al **D.Lgs. 96/2001**, atteso che tale decreto ha introdotto un modello societario assoggettato ad una **autonoma disciplina**, rinviando alle disposizioni che regolano le Snc **ai soli fini civilistici** per determinare le regole di funzionamento del **modello organizzativo**. Da qui deriva l'interpretazione fornita con la [risoluzione 118/E/2003](#).

In conclusione, si deve ritenere che le **nuove società tra avvocati** costituite sotto forma di **società di persone commerciali, di capitali o cooperative** producono, ai fini fiscali, **reddito d'impresa**, che va determinato secondo le **regole proprie** del **tipo societario** prescelto; ciò ha sicuramente valenza ai fini Irpef/Ires, ma ha riflessi anche ai fini **Irap**.

Pertanto, ad esempio, una Spa costituita per l'esercizio dell'attività di avvocato deve adottare il regime fiscale previsto per le società di capitali e, dunque, deve assoggettare ad **Ires** il reddito prodotto e a **Irap** il **valore della produzione** calcolato secondo il **metodo da bilancio**.



IVA

No alla doppia sanzione per il credito Iva inesistente

di **Lucia Recchioni**

In caso di **operazioni inesistenti**, se è stata recuperata e sanzionata l'**illegittima detrazione** dell'Iva addebitata in fattura e l'**infedeltà dichiarativa**, non è punibile anche il successivo **utilizzo del credito inesistente in compensazione**: è questo il chiarimento fornito con la [risoluzione AdE 36/E/2018](#).

La questione oggetto della richiamata risoluzione origina dall'**attività istruttoria** nei confronti di alcune società, all'esito della quale l'Amministrazione aveva rilevato la **contabilizzazione di fatture passive per operazioni inesistenti** e la conseguente **compensazione** del credito Iva emerso.

I soggetti accertati, raggiunti da una **doppia sanzione**, sia per **illegittima detrazione** e **infedele dichiarazione** ([articoli 6, comma 6, e 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#)) che per **compensazione di crediti inesistenti** ([articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997](#)), **contestavano** il provvedimento; l'Ufficio Accertamento della Direzione Regionale si rivolgeva quindi alla **Direzione Centrale**.

Quest'ultima, nel fornire la già accennata risposta, si è innanzitutto soffermata sulle **modifiche normative** che hanno interessato l'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#), e, soprattutto, sulla nuova specifica definizione normativa di "**credito inesistente**" introdotta con il **D.Lgs. 158/2015**.

Ad oggi, infatti, si definisce **inesistente** "*il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*".

Questa **definizione**:

- da un lato, consente di tenere conto della molteplicità dei **crediti agevolativi** presenti in ambito fiscale, evitando che possa essere irrogata al contribuente una **sanzione** particolarmente **grave** nel caso in cui sussistano i **requisiti sostanziali** previsti dalla norma istitutiva del credito ma **non** siano stati posti in essere esclusivamente gli **adempimenti di natura formale** (sempreché l'effettuazione di detti adempimenti non sia considerata **elemento costitutivo** di maturazione del credito);
- dall'altro, attribuisce rilevanza alla possibilità di verificare l'esistenza del credito mediante **procedure automatizzate**, evitando così che si applichino le **sanzioni più gravi** quando il credito, fruito indebitamente in compensazione, possa comunque essere "**intercettato**" mediante **controlli automatizzati**, privando quindi di **lesività** la

condotta del contribuente.

Emerge quindi chiaramente la volontà legislativa di dettare una **disciplina speciale** per **sanzionare e recuperare il credito che, artatamente creato, è stato utilizzato in compensazione nei modelli F24**: in tal caso, poiché l'inesistenza del credito **non è riscontrabile** partendo dal controllo delle **dichiarazioni fiscali**, le modalità di recupero dello stesso non possono che essere quelle previste dall'[articolo 1, comma 421, L. 311/2004](#), e cioè la notifica di apposito **atto di recupero**.

Se, invece, il **credito inesistente** da eccedenze d'imposta è stato **esposto in dichiarazione** e successivamente utilizzato, è necessario ricorrere agli atti tipici di **accertamento**, con applicazione della sola sanzione per **infedele dichiarazione**; diversamente opinando la **stessa violazione sarebbe punita due volte**.

Infatti, a fronte di un'unica **violazione**:

- sarebbe sanzionata la contabilizzazione delle **fatture inesistenti** e la **riduzione del debito d'imposta** (o l'indicazione di un **maggior credito**), con **recupero del minor credito spettante**;
- sarebbero poi sanzionate tutte le **indebite compensazioni** effettuate negli **anni successivi**.

Come chiarito invece dall'**Agenzia delle entrate**, a seguito del **recupero del minor credito** nell'ambito della contestazione per **infedele dichiarazione**, le **compensazioni eseguite negli anni successivi assumono legittimità** e non possono essere quindi più contestate né recuperate.



PENALE TRIBUTARIO

La responsabilità per l'omesso versamento dell'Iva

di **Luigi Ferrajoli**

La **Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale**, è tornata ad occuparsi dell'annosa questione relativa alla rilevanza penale dell'**omesso versamento dell'Iva**, reato previsto e punito dall'[articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#).

In particolare, con la [sentenza n. 8040 del 2018](#), il Giudice di legittimità è stato chiamato a pronunciarsi in ordine ad un **ricorso** proposto dall'imputato che era stato condannato in entrambi i gradi di merito per non avere versato, in qualità di **legale rappresentante** di una società, l'imposta sul valore aggiunto relativa all'anno 2008.

Nell'esaminare i motivi di doglianza, la Suprema Corte ha innanzitutto rilevato che il ricorso appariva inammissibile sotto il profilo della lamentata **presentazione della dichiarazione da soggetto diverso dall'imputato**. In realtà, sottolinea la Cassazione, il soggetto che ha **firmato** la dichiarazione **agiva per conto** dell'attuale **imputato**, legale rappresentante della persona giuridica tenuta alla presentazione e al pagamento del debito d'imposta.

Posto che le argomentazioni difensive in ordine a tale questione non si sono caratterizzate per specificità, il Giudice di legittimità ne ha valutato **l'inammissibilità**, perché *“è inammissibile il ricorso per cassazione fondato su **motivi non specifici**, ossia generici ed indeterminati, che ripropongono **le stesse ragioni** già esaminate e ritenute infondate dal Giudice del gravame o che risultano carenti della necessaria correlazione tra le argomentazioni riportate dalla decisione impugnata e quelle poste a fondamento dell'impugnazione”*.

Risolto questo aspetto delle doglianze difensive, la Corte di Cassazione ha poi affermato che, in presenza di una c.d. **“doppia conforme”**, il vizio di **travisamento della prova** (consistente nel non avere l'imputato apposto la propria sottoscrizione alla dichiarazione) può essere dedotto ai sensi dell'[articolo 606, comma 1, lett. e\) c.p.p.](#) solo nel caso in cui *“il ricorrente rappresenti – con **specifiche deduzioni** – che il dato probatorio asseritamente travisato è stato **per la prima volta** introdotto come oggetto di valutazione nella motivazione del **provvedimento di secondo grado**”*; circostanza non occorsa nel caso di specie.

Inoltre, interessante appare anche la considerazione espressa dalla Suprema Corte per cui *“è onere del ricorrente, che lamenti l'omessa o travisata valutazione di specifici atti processuali, provvedere alla **trascrizione** in ricorso **dell'integrale contenuto degli atti medesimi**, nei limiti di quanto già dedotto, perché di essi è **precluso** al giudice di legittimità **l'esame diretto**, a meno che il “**fumus**” del vizio **non emerga all'evidenza dalla stessa articolazione del ricorso**, circostanza da escludersi nel caso di specie”*.

Infine, con specifico riferimento al reato contestato, la Corte di Cassazione ha evidenziato che **l'omesso versamento dell'Iva** deve essere attribuito a titolo di **responsabilità penale al legale rappresentante della società al momento del termine ultimo per il versamento dell'imposta**, inteso ovviamente come il **termine ultimo per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo**.

Ciò in quanto al legale rappresentante viene imposto un **obbligo di controllo preventivo di natura contabile** sugli ultimi **adempimenti fiscali**. Secondo la Corte, **“ciò comporta una responsabilità quantomeno a titolo di dolo eventuale”**. Sul soggetto in questione infatti grava **l'obbligazione tributaria** in presenza di debito esposto nella stessa, **anche nel caso in cui la dichiarazione sia stata sottoscritta da soggetto diverso**.

In via generale, infatti, si deve ricordare che la responsabilità per i reati di cui al D.Lgs. 74/2000 incombe **sugli amministratori**, individuati secondo i criteri civilistici, ossia su coloro che gestiscono e rappresentano la società.

La massima elaborata dal Giudice di legittimità è dunque la seguente: *“a prescindere dalla coincidenza tra chi presenta la dichiarazione e chi la sottoscrive, in ogni caso, si osserva che la fattispecie penale tributaria individua il disvalore penale della condotta nel comportamento inadempiente all'obbligo di effettuare il versamento, attesa la struttura mista della fattispecie (commissiva, quanto alla presentazione della dichiarazione, omissiva quanto al mancato versamento, momento che qualifica la rilevanza penale del fatto)”*.

Sotto tale profilo, è indubbio che, **alla data del termine per il versamento**, *“l'imputato rivestisse il ruolo di rappresentante legale dell'ente e che, nonostante fosse pienamente consapevole di dover versare l'Iva risultante dalla dichiarazione – non rileva se sottoscritta da egli o da un suo “delegato” – non ebbe a provvedere al versamento, con conseguente integrazione, anche soggettiva, del fatto-reato”*.




OneDay Master

**L'ESECUZIONE DELLE SENTENZE E
IL RICORSO PER CASSAZIONE**

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Comunicazioni periodiche Iva in caso di operazioni straordinarie di **EVOLUTION**

 L'articolo 4, comma 2, del D.L. 193/2016 ha introdotto il "nuovo" articolo 21-bis del D.L. 78/2010 che, a decorrere dal 2017, ha previsto l'obbligo, per i soggetti passivi Iva, di trasmettere una comunicazione dei dati riepilogativi delle liquidazioni periodiche Iva (mensili o trimestrali).
Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in EVOLUTION, nella sezione "Adempimenti", una apposita Scheda di studio.
Il presente contributo evidenzia le modalità di presentazione della comunicazione in presenza di operazioni straordinarie.

La **comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva** ha la finalità *"di contrastare il fenomeno della cosiddetta «evasione da riscossione» nonché di adeguare la normativa interna ai livelli europei nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto"*.

È noto che la presentazione della comunicazione vada effettuata **in modalità telematica**. Tra i casi particolari di trasmissione vi è quello in cui è intervenuta un'**operazione straordinaria**. Si vedano le seguenti tabelle esplicative.



 **EVOLUTION**
Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >