

Edizione di mercoledì 17 Luglio 2019

ENTI NON COMMERCIALI

Discutibile sentenza della CTR Lombardia sulle sportive dilettantistiche
di **Guido Martinelli**

DICHIARAZIONI

Spese sanitarie e 730 precompilato: ultimi controlli prima dell'invio
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

AGEVOLAZIONI

Cessione del credito da ecobonus e sismabonus: nuovi chiarimenti
di **Sandro Cerato**

IVA

Esclusione dal Gruppo Iva e rilevanza delle operazioni scambiate
di **Luca Caramaschi**

IVA

Fuori campo Iva l'attività di formazione resa gratuitamente
di **Marco Peirola**

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico
di **Andrea Valiotto**

ENTI NON COMMERCIALI

Discutibile sentenza della CTR Lombardia sulle sportive dilettantistiche

di Guido Martinelli

La **CTR Lombardia** ha recentemente adottato una decisione (**Sez. XXI, sentenza n. 2294 del 28.05.2019**) non priva di spunti di **criticità**.

Tutto nasce da un avviso di accertamento in cui viene contestato che **una associazione abbia svolto una vera e propria attività commerciale con scopo di lucro ad opera di due fratelli, ritenuti soci di fatto del contribuente**, riclassificato come **ente commerciale**, beneficiando quindi impropriamente della **L. 398/1991** (e della quale comunque non vi è prova dell'effettivo utilizzo).

Oggetto dell'attività era un **bacino di pesca sportiva** "ad uso esclusivo degli associati che in modo del tutto volontario" collaboravano con le due persone fisiche coinvolte a titolo personale nell'apertura dell'impianto e nella sua gestione.

In primo grado la **CTP Sondrio** ha **respinto il ricorso dell'associazione** e delle due persone fisiche coinvolte sulla cui decisione la contribuente ha interposto appello.

La parte di maggiore interesse deriva da uno dei punti cardine del **ricorso** del contribuente: **la difesa secondo la quale il fatto che alcune delle attività svolte nella sede dell'attività avessero natura commerciale, e come tali fossero suscettibili di generare utili, non comportava, necessariamente, la trasformazione della associazione in società lucrativa, né la configurazione di una società di fatto tra gli associati**.

L'Agenzia, d'altro canto, eccepiva che l'associazione in esame non possedeva: "i requisiti previsti per le **associazioni sportive dilettantistiche**" in quanto non aveva istituito alcuna delle **scritture contabili** previste dalla normativa vigente, **mancava la partecipazione dei soci alla attività sociale**, non erano stati attivati **registri sociali**, mancava la redazione ed approvazione del **bilancio**: in sintesi è stata riscontrata **l'assenza di una gestione amministrativa trasparente**.

La CTR rigetta il ricorso. In via preliminare confermando la tendenza giurisprudenziale ormai consolidata, e cioè che **è l'ente associativo, indipendentemente dai requisiti formali posseduti, che deve dimostrare l'effettivo diritto a godere delle agevolazioni previste** per tali tipi di enti.

Ribadisce, poi, che, **oltre ai vincoli statutari previsti dall'[articolo 90, comma 18, L. 289/2002](#), deve comunque sussistere una organizzazione con un ordinamento interno a base democratica**.

Pertanto, sulla base della **totale assenza dei presupposti collegati alla vita associativa**, ne fa conseguire il Giudicante di appello, il **rigetto del ricorso**.

Ribadisce, poi, la sentenza, che: **“deve ritenersi acclarato che i soci tesserati del C.. nella sostanza erano meri clienti di un soggetto (non avente scopo di lucro che invece esercitava una vera e propria attività commerciale) ad opera dei sigg....** (soci di fatto del C..) i quali si sono avvalsi, **impropriamente**, delle **agevolazioni fiscali** previste per le associazioni sportive dilettantistiche; soci di fatto che hanno totalmente occultato materia imponibile”.

Ne fa risultare che **risulta confermata la tesi erariale** secondo cui i due presunti soci di fatto **“hanno svolto una vera e propria attività commerciale** in proprio avendo la piena disponibilità della cassa con cui gestivano gli introiti (incluse le quote dovute al tesseramento dei soci) e procedevano al pagamento dei fornitori esclusivamente per contanti..”

La decisione della CTR Lombardia ci induce ad un paio di **riflessioni**.

La prima legata al mancato rispetto, da parte delle associazioni, di quel minimo di **organizzazione** (regolare convocazione delle assemblee, rendicontazione economica delle attività svolte, trasparenza nelle transazioni) che, ovviamente, in sede di accertamento porta a **disconoscere la natura associativa dell'ente**.

Come già ricordato, **le associazioni pensano con la testa dell'assemblea e agiscono con quella del consiglio direttivo**.

La circostanza che non vi sia la possibilità di provare questo modus operandi sicuramente pone il contribuente in una situazione di difficile difesa della sua natura giuridica.

Ma se di questo occorre dare pacificamente atto, sia all'ente accertatore che al Giudicante, la critica che emerge è quella della **equazione “attività commerciale uguale finalità lucrativa” che appare erronea e fuorviante**.

La sentenza è antecedente, anche se di pochissime settimane, alla [risoluzione 63/E/2019](#) della **Agenzia delle entrate** che correttamente ha ribadito che lo svolgimento di **una attività commerciale non costituisce, di per se, segnale di finalità lucrativa**.

E ciò è ancora più vero **per le associazioni sportive dilettantistiche per le quali il legislatore, consapevole della particolarità dell'attività svolta, ha espressamente riconosciuto l'inapplicabilità dell'[articolo 149 Tuir](#) sulla perdita della natura di ente non commerciale**.

Pertanto una **asd rimane ente non commerciale** a prescindere dalla **tipologia di attività svolta**, anche se e ove fosse esclusivamente di **natura commerciale**.

La perdita della qualifica deriverebbe esclusivamente dalla prova di una effettiva distribuzione di utili, prova che, dalla lettura della sentenza, non si evince sia stata fornita.

Seminario di specializzazione

LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Spese sanitarie e 730 precompilato: ultimi controlli prima dell'invio

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

La stagione 730/2019 si avvia al termine: **il 23 luglio è l'ultimo giorno utile per la presentazione del 730 precompilato** all'Agenzia delle Entrate utilizzando l'applicazione web. Per accedere alla dichiarazione precompilata è necessario **possedere le credenziali** (Spid, Agenzia delle Entrate, Inps con pin dispositivo, Cns).

Tra le diverse detrazioni previste dal Tuir, quella delle **spese sanitarie rappresenta la tipologia più richiesta dai contribuenti**; i dati delle spese sanitarie sostenute dai cittadini **nel periodo d'imposta 2018** e comunicati all'Agenzia da farmacie, studi medici, cliniche, ospedali, ecc. **ammontano a 754 milioni** di euro. Per questo motivo, tali voci di spesa sono monitorate con particolare attenzione dall'Amministrazione in fase di controllo.

In linea generale per le spese sanitarie è riconosciuta una detrazione dall'Irpef pari al **19% della spesa sostenuta**, con una **franchigia di 129,11 euro**. Per la verifica del **sostenimento della spesa**, i documenti rilevanti sono costituiti unicamente dalle **fatture**, dalle **ricevute fiscali** e dagli **scontrini "parlanti"**: non è necessario esibire la prova del pagamento. Le detrazioni possono essere fruite solo se le spese restano **effettivamente a carico di chi le ha sostenute** e nel limite dell'imposta lorda annua; l'eventuale eccedenza non può essere chiesta a rimborso o utilizzata nel periodo d'imposta successivo.

La detrazione è ammessa anche per le spese sanitarie **sostenute nell'interesse dei familiari fiscalmente a carico** e, in alcuni casi, nell'interesse di familiari non a carico (spese sanitarie per patologie che danno diritto all'esenzione dal ticket sanitario).

Sul punto ricordiamo che un **familiare è considerato fiscalmente a carico** se possiede un reddito complessivo uguale o inferiore a **2.840,51 euro**, al lordo degli oneri deducibili (**dal 1° gennaio 2019**, per i figli di età non superiore a 24 anni, il limite è stato **incrementato a 4.000 euro**).

In presenza di **polizze assicurative** che **rimborsano le spese mediche** sostenute, la detrazione può essere comunque riconosciuta, qualora trattasi di:

- premi di assicurazioni sanitarie **versati dal contribuente**;
- assicurazioni sanitarie stipulate dal proprio sostituto d'imposta o pagate dallo stesso, con o senza trattenuta a carico del dipendente; in tal caso i premi versati per questa

tipologia di assicurazioni sono **evidenziati nella Certificazione unica** rilasciata dal sostituto.

La detrazione è ammessa in quanto **i premi pagati non hanno determinato alcun beneficio fiscale** in termini di detrazione d'imposta o di esclusione dal reddito.

Non si considerano, invece, **rimaste a carico del contribuente** le spese rimborsate a fronte di **contributi per assistenza sanitaria versati dal sostituto d'imposta** o pagate dallo stesso contribuente a enti o casse aventi **esclusivamente fine assistenziale** che, fino a **3.615,20 euro**, **non hanno concorso a formare il reddito imponibile**. Anche in questo caso i contributi sono indicati nella Certificazione unica rilasciata dal sostituto d'imposta; resta ferma la possibilità di portare in detrazione la **differenza tra la spesa sostenuta e la quota rimborsata da fondo**.

Se i contributi versati sono **superiori al limite di 3.615,20 euro**, è possibile portare in detrazione, oltre alla somma non rimborsata, **anche una quota parte di quella rimborsata**, calcolata sulla base della percentuale risultante dal rapporto tra i contributi eccedenti il tetto di 3.615,20 euro e il totale dei contributi versati.

Così, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia versato 5.000 euro di **contributi per assistenza sanitaria**, sostenendo spese mediche per 10.000 euro con un rimborso delle stesse pari a 8.000 euro, lo stesso potrà portare in detrazione 2.000 euro di spese mediche (parte non rimborsata).

Per calcolare la **quota detraibile delle spese rimborsate** bisogna prima determinare la percentuale risultante dal rapporto tra i contributi versati in eccedenza, rispetto al limite di 3.615,20 euro, e il totale dei contributi versati. Tale percentuale è quindi pari a $(5.000 - 3.615,20) / 5.000 = 27,7\%$. Pertanto, la quota detraibile delle spese rimborsate è $8.000 \times 27,7\% = 2.216$ euro. Nel nostro esempio, il contribuente potrà detrarre nel **rigo E1** del modello 730 4.216 euro (2000 + 2.216).

Sono detraibili anche le **spese mediche sostenute all'estero**: in tal caso è necessaria una documentazione dalla quale sia possibile ricavare le stesse indicazioni richieste per le spese sostenute in Italia. Se la **documentazione è in lingua straniera** è necessaria la traduzione; se i documenti sono in inglese, francese, tedesco e spagnolo, può essere eseguita dal contribuente stesso, mentre per i documenti redatti in una lingua diversa, è richiesta una traduzione giurata.

È possibile ripartire la detrazione per le spese sanitarie in **quattro quote annuali costanti** di pari importo quando il loro ammontare complessivo annuo (righe E1, E2 ed E3) è **superiore a 15.493,71 euro**, al lordo della franchigia di 129,11 euro. La scelta tra rateizzazione e detrazione in un'unica soluzione va effettuata **al momento della presentazione della dichiarazione** dei redditi relativa all'anno in cui le spese sono state effettuate ed è **irrevocabile**.

A partire dal 1° gennaio 2017 è inoltre possibile detrarre dall'imposta lorda un importo pari al

19% delle spese sostenute per l'acquisto di alimenti a fini medici speciali, inseriti nella sezione A1 del Registro nazionale di cui all'[articolo 7 D.M. 08.06.2001](#) (esclusi gli alimenti destinati ai lattanti).

Il Registro può essere consultato sul [sito del Ministero della Salute](#); si ricorda che la detrazione è attualmente prevista solo per gli **anni 2017 e 2018**.

La spesa deve essere certificata con fattura o scontrino fiscale “parlante”, che deve specificare natura, qualità e quantità dei prodotti acquistati, oltre al codice fiscale del destinatario di questi alimenti.

Si ricorda, infine, che i giustificativi delle spese devono essere **conservati** dal contribuente fino al termine del periodo di accertamento, vale a dire **fino al 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.



AGEVOLAZIONI

Cessione del credito da ecobonus e sismabonus: nuovi chiarimenti

di **Sandro Cerato**

Con le [risposte alle istanze di interpello n. 247 e n. 249](#), pubblicate ieri, **16 luglio**, sul sito dell'Agenzia delle entrate, sono stati forniti nuovi chiarimenti in relazione alla **cessione del credito corrispondente alle detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica e per l'adozione di misure antisismiche** ([articoli 14 e 16 D.L. 63/2013](#)).

Con la [risposta all'istanza di interpello n. 247](#) si affronta il caso di un soggetto che intende eseguire sulla propria abitazione degli **interventi di riqualificazione energetica** per i quali non troverà capienza d'imposta per poter fruire completamente del beneficio fiscale.

Pertanto si intende **cedere il credito a favore della società della quale l'istante è amministratore e socio**.

Preliminarmente, l'Agenzia delle entrate ricorda che la Legge di Bilancio 2018 ([articolo 1, comma 3, lett. a, n. 10, L. 205/2017](#)) ha esteso, a decorrere dal 1° gennaio 2018, la **possibilità di cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante per tutti gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici**, compresi quelli eseguiti sulle **singole unità immobiliari**, confermando inoltre che la cessione può avvenire ai fornitori che hanno eseguito gli interventi nonché ad altri soggetti privati (che a loro volta possono cedere il credito), ovvero alle banche e agli altri intermediari finanziari, ma limitatamente ai **soggetti cd. "incapienti"** (che ricadono nella cd. "no tax area").

Con la [circolare 11/E/2018](#) l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti precisazioni in merito ai **soggetti ai quali può essere ceduto il credito**, ed in particolare ha chiarito che possono rientrare in tale ambito anche soggetti diversi dai fornitori **purché siano collegati al rapporto** che ha dato origine alla detrazione.

A titolo esemplificativo, nel caso di interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, la **cessione può avvenire a favore di altri soggetti titolari delle detrazioni (altri condomini)**, ovvero più in generale a favore di altre società che fanno parte dello stesso gruppo del soggetto che ha eseguito i lavori.

Nel caso di specie, si intende **cedere la detrazione ad una società di cui il soggetto è socio ed amministratore**, ragion per cui l'Agenzia ritiene di dover dare risposta negativa, non tanto per tale circostanza, bensì per il fatto che **non sussiste alcun collegamento con i soggetti che hanno eseguito i lavori** (nell'istanza non sono state infatti fornite indicazioni in tal senso).

Con la [risposta all'istanza di interpello n. 249](#), invece, si affronta il caso di un soggetto che intende eseguire delle **opere tese a migliorare la stabilità sismica e la prestazione energetica** di tre unità immobiliari, affidando il lavoro ad un'impresa, la quale a sua volta subappalta parte dei lavori (la realizzazione di impianti tecnologici) all'impresa individuale di cui è titolare il soggetto istante.

Si chiede se sia legittimo **cedere il credito alla ditta individuale** in questione quale soggetto collegato al fornitore che esegue i lavori.

Secondo l'Agenzia delle entrate la cessione del credito nel caso di specie non è legittima poiché **si realizzerebbe la trasformazione della detrazione spettante a chi ha sostenuto la spesa in credito d'imposta** utilizzabile in compensazione anche con altre imposte e somme.

In altri termini, precisa l'Agenzia, laddove venisse consentita la possibilità di cedere il credito a se stesso **verrebbe meno il requisito della terzietà** richiesto dalla normativa, con il risultato di permettere al beneficiario di optare, in alternativa alla detrazione, per la **fruizione di un credito d'imposta**.

Ma questa possibilità non è ammessa dalla normativa, ragion per cui **l'Agenzia nega la possibilità di procedere con la cessione del credito nel caso in esame**.



IVA

Esclusione dal Gruppo Iva e rilevanza delle operazioni scambiate

di **Luca Caramaschi**

Con la [risposta all'istanza di interpello n. 222 dello scorso 1° luglio](#) l'Agenzia delle entrate interviene sulla disciplina del Gruppo Iva, nuovo istituto disciplinato all'interno del titolo V-bis del **D.P.R. 633/19872** ed in vigore dallo scorso **1° gennaio 2019**, per analizzare il tema del soggetto passivo escluso dal **Gruppo Iva** ma che comunque è parte del medesimo gruppo economico.

In particolare, il recente documento di prassi analizza quella che è la **principale peculiarità** del Gruppo Iva, ovvero l'assunzione della qualifica di **unico soggetto passivo ai fini Iva** sia per le operazioni effettuate dai soggetti che partecipano all'istituto, sia per le operazioni effettuate nei confronti dei medesimi soggetti. Come precisato dalla stessa Agenzia delle entrate nella maxi [circolare 19/E/2018](#), a seguito della costituzione del **Gruppo Iva**, gli **aderenti al Gruppo perdono l'autonoma soggettività** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si costituisce un **nuovo soggetto d'imposta** dotato di un proprio **numero di partita Iva** e di una **propria autonomia iscrizione al Vies**.

Detto principio, precisa ulteriormente l'Agenzia, vale anche per le **importazioni/esportazioni** e gli **acquisti/cessioni intracomunitarie** posti in essere da membri del Gruppo, che si reputano effettuate da e verso il Gruppo stesso.

A tal proposito l'articolo 2 comma 2, del **Decreto del MEF attuativo** della disciplina, datato 6 aprile 2018, stabilisce che il diritto all'acquisto di beni e servizi senza il pagamento dell'IVA è esercitato dal **Gruppo IVA**, che utilizza anche il plafond maturato in capo al singolo membro nell'anno precedente al suo ingresso.

Il **Gruppo Iva** rappresenta, quindi, in luogo dei partecipanti al Gruppo medesimo, il **soggetto passivo** tenuto all'osservanza delle disposizioni in materia di Iva per le operazioni che verranno poste in essere dal Gruppo nel suo complesso (più precisamente, da ciascuno dei partecipanti che agiscono in qualità di Gruppo).

Da ciò ne deriva, quindi, che gli **obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta**, nonché **tutti gli altri adempimenti contabili** gravano in capo al **Gruppo Iva**.

Tali considerazioni trovano espressa previsione nell'[articolo 70-quinquies](#) del decreto iva che:

- al [comma 2](#), stabilisce che “Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **effettuate da un soggetto partecipante a un Gruppo Iva nei confronti di un soggetto che non ne fa parte** si

considerano effettuate dal Gruppo Iva” e

- **al [comma 3](#)** stabilisce che *“Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **effettuate nei confronti di un soggetto partecipante a un Gruppo Iva da un soggetto che non ne fa parte** si considerano effettuate nei confronti del Gruppo Iva”.*

Pertanto, in considerazione della soggettività unitaria del **Gruppo Iva**, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **effettuate o ricevute da uno dei soggetti partecipanti al Gruppo Iva**, avendo come controparte un **soggetto non partecipante al Gruppo medesimo**, si considerano **effettuate (o acquisite) dal Gruppo** stesso.

Secondo quanto precisato dalla **recente [risposta all'istanza di interpello n. 222/2019](#)** ricade nel novero dei **soggetti “esterni” al Gruppo Iva**, anche il **soggetto comunque facente parte del gruppo societario** ma che risulta **escluso in virtù di parere favorevole** espresso dall'Agenzia delle entrate a seguito di **interpello probatorio** presentato dal rappresentante del gruppo.

Si tratta della previsione contenuta nell'**[articolo 70-ter, comma 5, D.P.R. 633/1972](#)** in base alla quale è possibile dimostrare **l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo** tra soggetti passivi d'imposta (dato per esistente in presenza di quello finanziario) mediante la **presentazione all'Agenzia delle entrate di apposita istanza di interpello**, ai sensi dell'**[articolo 11, comma 1, lett. b\), L. 212/2000](#)**, con finalità, appunto, di **esclusione dal Gruppo Iva**.

Di conseguenza, il gruppo societario che abbia optato per la costituzione di un **Gruppo Iva, con esclusione di alcuni soggetti**, si troverà, sotto il profilo della **fatturazione** a:

- dover fatturare con Iva le prestazioni effettuate **nei confronti di soggetti esterni al Gruppo Iva medesimo**;
- dover considerare **escluse** dal campo di applicazione dell'Iva le prestazioni effettuate **nei confronti di un soggetto facente parte del medesimo**.

Con riferimento a queste ultime operazioni (quelle **“interne” al Gruppo Iva**) è il **comma 1 dell'articolo 70-quinquies** a stabilire che *“le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un **Gruppo Iva** nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso Gruppo Iva non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3”.*

Detta disposizione viene ripresa anche dall'**[articolo 3, comma 3, del citato D.M. 06.04.2018](#)** che ribadisce quanto affermato dalla disposizione normativa.

Come precisato nella richiamata **[circolare 19/E/2018](#)** si chiarisce, dunque, che le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) che intercorrono tra i soggetti che partecipano al medesimo Gruppo sono **irrilevanti ai fini Iva**, attesa la natura unitaria del Gruppo, soggetto passivo unico.

Ciò comporta che in relazione alle **operazioni infragruppo** non assuma alcuna rilevanza, agli

effetti dell'Iva, la determinazione della base imponibile delle anzidette operazioni, e che, per le operazioni medesime, **non debba essere osservato alcun obbligo di fatturazione**, annotazione nei registri Iva e inserimento nella dichiarazione annuale Iva.

A conferma di tale circostanza interviene il **comma 3 dell'articolo 3** del citato decreto attuativo, stabilendo che *"Resta fermo l'obbligo di rilevare tali operazioni nell'ambito delle **scritture contabili** di cui al decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, diverse dai registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto; le **imprese in contabilità semplificata** sono tenute a rilevare tali operazioni con idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico riportando tutti gli elementi utili ad identificarle"*.

Permane, pertanto, per le operazioni effettuate tra soggetti partecipanti al **Gruppo Iva**, l'obbligo di rilevare tali operazioni nel **libro giornale e nelle altre scritture contabili** di cui al **D.P.R. 600/1973**, mentre le imprese in **contabilità semplificata** sono tenute a rilevare tali operazioni con **idonea documentazione emessa nel rispetto del loro ordine cronologico** riportando tutti gli elementi utili ad identificare le **operazioni medesime**.

Seminario di specializzazione

**LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER GLI IMPATRIATI:
NOVITÀ E APPLICAZIONI PRATICHE**

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Fuori campo Iva l'attività di formazione resa gratuitamente

di **Marco Peirola**

Sono **esclusi da Iva**, per carenza del presupposto oggettivo, i servizi di formazione professionale privi di nesso sinallagmatico perché resi agli utenti finali **a titolo gratuito**.

è il chiarimento reso dall'Agenzia delle Entrate nella [risposta all'interpello n. 237 del 15.07.2019](#), in merito al trattamento Iva dei servizi di formazione e orientamento professionale resi gratuitamente da una **cooperativa sociale con il sostegno finanziario** della Regione e/o del Fondo Sociale Europeo.

I servizi in questione sono essenzialmente riconducibili ai **percorsi di Istruzione e Formazione Professionale (leFP)**, di competenza regionale e di durata triennale/quadriennale, rivolti ai giovani di età inferiore ai 18 anni in possesso del titolo conclusivo del 1° ciclo di istruzione.

Nell'ambito dei percorsi in esame intervengono tre soggetti, vale a dire:

- la **Regione** (committente e finanziatore), che è il soggetto istituzionalmente competente per gli interventi in materia di formazione e orientamento permanente, ai sensi delle leggi regionali;
- la **cooperativa istante** (prestatore del servizio) che, attraverso l'ATI, eroga l'attività di formazione finanziata dalla Regione con erogazioni in denaro;
- gli **allievi** (beneficiari), che fruiscono, gratuitamente, dell'attività di formazione svolta dall'istante.

La domanda rivolta all'Agenzia è se le **prestazioni di servizi erogate gratuitamente dalla cooperativa nell'ambito dell'attività di "leFP"**, su incarico della Regione, a favore degli allievi, siano escluse da Iva.

Esula, invece, dall'analisi compiuta dall'Agenzia il **trattamento Iva dei contributi erogati dalla Regione** per l'espletamento dell'attività di formazione professionale.

A questo riguardo, si rammenta che il regime impositivo delle **sovvenzioni** dipende dalla **controprestazione**: se esiste, sotto forma di cessione di beni o di prestazione di servizi, la corrispondente dazione in denaro assume rilevanza ai fini Iva, **rappresentando il corrispettivo del bene ceduto o del servizio reso dal soggetto finanziato**.

In caso contrario, vale a dire **in assenza di un nesso di corrispettività**, trova applicazione l'[articolo 2, comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), che esclude da Iva *"le cessioni che hanno per*

oggetto denaro o crediti in denaro”.

Per gli enti di formazione professionale, destinatari di contributi privi di corrispettività, cioè elargiti a fondo perduto, **occorre considerare distintamente la posizione del soggetto erogante da quella del soggetto beneficiario**, fermo restando che i suddetti contributi sono **tendenzialmente neutri agli effetti dell'Iva**, in quanto non incidono sulla **determinazione dell'imposta né dal lato attivo**, cioè del soggetto erogante, né dal lato passivo, ovverosia del soggetto beneficiario.

Riguardo al **soggetto erogante**, la neutralità dei contributi discende:

- dall'[articolo 2, comma 3, lett. a\), D.P.R. 633/1972](#), che – come detto – esclude da Iva le cessioni di denaro e di crediti in denaro;
- dall'[articolo 19, comma 3, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#), che – in deroga al generale divieto di detrazione previsto per le operazioni che, a valle, non danno luogo all'effettuazione di operazioni imponibili o ad esse assimilate ai fini della detrazione – **ammette il recupero dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi** effettuati a monte dal soggetto che ha posto in essere la cessione in denaro, esclusa da Iva.

Specularmente, per l'**organismo di formazione professionale**, il **diritto di detrazione** non è pregiudicato, di per sé, dalla natura contributiva delle somme percepite, dipendendo esclusivamente dal regime impositivo che **contraddistingue le operazioni attive** dal medesimo poste in essere, vale a dire dal regime impositivo dell'**attività di formazione**.

In sostanza, se le somme percepite sono utilizzate:

- **esclusivamente per realizzare operazioni escluse da Iva** (es. servizi di formazione professionale resi a titolo gratuito agli utenti), ovvero esenti da imposta, **non è possibile esercitare la detrazione** sui beni/servizi acquistati;
- **promiscuamente per realizzare operazioni imponibili e operazioni escluse da Iva**, la detrazione si esercita, ai sensi dell'[articolo 19, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), in rapporto all'utilizzo dei beni/servizi acquistati nell'ambito delle operazioni soggette ad imposta, determinato in base a **criteri oggettivi** che siano coerenti con la natura dei suddetti beni/servizi;
- **per realizzare operazioni imponibili e operazioni esenti**, la detrazione si esercita, ai sensi dell'[articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), applicando il *pro rata* di cui all'[articolo 19-bis](#) dello stesso decreto;
- **per realizzare, oltre alle operazioni escluse da Iva, anche operazioni imponibili e operazioni esenti**, occorre scomputare, preliminarmente, dall'ammontare complessivo dell'Iva assolta sugli acquisti di beni/servizi la quota-parte indetraibile ai sensi dell'[articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), in quanto specificamente imputabile alle operazioni “fuori campo Iva”; l'importo ammesso in detrazione è, invece, calcolato sulla **quota residua**, applicando il *pro rata* ([risoluzione AdE 100/E/2005](#) e [circolare 328/E/1997](#), § 3.3).

Passando all'oggetto della [risposta all'interpello n. 237/2019](#), ovvero sia il trattamento Iva delle prestazioni di servizi erogate gratuitamente nell'ambito dell'attività di "IeFP" a favore degli allievi, occorre osservare che, come **regola generale**, prevista dall'[articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), il **presupposto oggettivo** ricorre in presenza del **requisito dell'onerosità**, ovvero quando le prestazioni sono **eseguite a fronte del pagamento di un corrispettivo**.

Il [comma 3](#) dello stesso **articolo 3 D.P.R. 633/1972** dispone, a sua volta, che sono rilevanti ai fini Iva anche le **prestazioni di servizi di valore superiore ad euro 50,00** effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero **rese a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa**, ad esclusione di quelle puntualmente elencate nella stessa norma, e sempreché l'imposta afferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile.

Restano, pertanto, **fuori dal campo di applicazione dell'Iva** le prestazioni rese gratuitamente per finalità proprie dell'impresa, quali quelle erogate, nella fattispecie, dalla cooperativa sociale in esecuzione dell'attività di "IeFP".

Il **carattere gratuito delle prestazioni rese dalla cooperativa** discende dalla circostanza che, tra la cooperativa e gli allievi, **non si instaura alcun rapporto sinallagmatico**, in quanto la prima riceve l'incarico di svolgere l'attività di formazione dalla Regione, che intrattiene il rapporto con gli allievi.

Se, quindi, questi ultimi non sono tenuti ad alcuna controprestazione nei confronti della cooperativa, non corrispondendo ad essa alcuna somma per la partecipazione ai corsi, non può che concludersi che le prestazioni di formazione rese dalla cooperativa a favore degli allievi sono **escluse da Iva per carenza del presupposto oggettivo**, ai sensi dell'[articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972](#).

Tale conclusione è conforme **alla risposta dell'Agenzia delle Entrate** all'[interrogazione parlamentare n. 5-06067 del 30 luglio 2015](#), ove è stato affermato *"il principio di carattere generale in base al quale per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni fuori campo Iva – rectius, servizi di formazione fuori campo Iva in quanto non riconducibili ad un rapporto caratterizzato dal nesso di sinallagmaticità perché resi agli utenti finali «gratuitamente» – non compete alcuna detrazione d'imposta"*.



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico

di **Andrea Valiotto**



In terra d'Africa

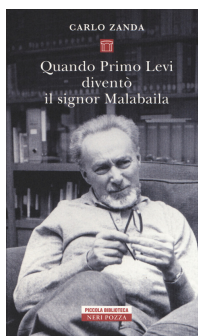
Emanuele Ertola

Laterza

Prezzo – 13,00

Pagine – 260

Chi erano gli italiani che si trasferirono nelle terre del Negus? Cosa speravano prima di partire? Come vivevano? Che rapporto ebbero con gli etiopici e con il regime? Il duce aveva piani grandiosi: eliminare l'emigrazione all'estero popolando l'Etiopia con milioni di italiani, che avrebbero dato vita a una società ideale, produttiva, razzialmente pura e perfettamente fascista. In decine di migliaia risposero all'appello, lasciarono le loro case e partirono, convinti dalla propaganda del regime che avrebbero potuto fare fortuna. La realtà sarebbe stata molto diversa.



Quando Primo Levi diventò il signor Malabaila

Carlo Zanda

Neri Pozza

Prezzo – 13,00

Pagine – 288

Nelle biografie di Primo Levi manca un capitolo, il capitolo dello pseudonimo. Era l'estate del 1966 e Levi, dopo i successi di *Se questo è un uomo* e *La tregua*, si trovò all'improvviso di fronte alla necessità di inventarsi un nome fasullo per poter pubblicare il suo terzo libro, giudicato troppo leggero. Glielo chiedeva il suo editore. Alla fine Levi accettò e scelse di firmare *Storie naturali* con il nome che campeggiava sull'insegna di un elettrauto di corso Giulio Cesare, a Torino. In *Quando Primo Levi diventò il signor Malabaila* Carlo Zanda racconta questo capitolo mancante, restituendo il giusto rilievo a uno snodo esistenziale cruciale, e non soltanto per ciò che comporta la rinuncia alla propria identità per qualsiasi uomo. Vediamo allora Levi recarsi ogni mattina al lavoro di chimico, rintanarsi la notte nello studio per evadere dal tran tran quotidiano, muoversi come un marziano in un mondo, l'editoria, che lo considera un intruso. In questa vicenda convergono alcuni dei motivi più significativi della biografia umana e letteraria dell'autore de *I sommersi e i salvati*: il bisogno di non restare chiuso nel ruolo di testimone della Shoah; il conseguente progetto coltivato con tenacia di diventare uno scrittore vero, riconosciuto come tale, capace di inventare storie e personaggi; infine, l'applicazione della dottrina appresa ad Auschwitz, che diventerà la sua regola di vita da individuo libero, per cui «il primo ufficio dell'uomo è perseguire i propri scopi con mezzi idonei, e chi sbaglia paga». Sullo sfondo, l'ombra dei ripetuti rifiuti (affettivi, razziali, sentimentali...) subiti sin da ragazzo da chi del nome era stato privato ad Auschwitz, come indelebilmente testimoniava il numero tatuato sull'avambraccio sinistro.



L'ultimo segreto dei Templari

Martin Walker

Feltrinelli

Prezzo – 17,00

Pagine – 320

Nel cuore della Dordogna, nel Sud della Francia, il corpo di una donna giace ai piedi di un'antica roccaforte templare, lo château di Commarque. La vittima ha il collo spezzato e non ha documenti né segni distintivi: è caduta accidentalmente o è stata spinta? Sopra di lei, sulle mura del castello, una scritta che sembra essere un messaggio in codice: I-F-T-I... Lo château di Commarque è uno dei pochi siti templari in Francia a non essere mai stato associato al loro famoso tesoro. Finché il giornale locale pubblica una storia sensazionale sulla morte della donna, che porta alla ribalta il castello e le grotte che lo circondano. Le indagini spettano al commissario Bruno Courrèges, affiancato da Amélie, una giovane collega di Guadalupa che ha il compito di studiare i suoi metodi investigativi e di aggiornarlo sulle tecniche più moderne. Ma hanno poco tempo, perché uno studioso medievalista viene brutalmente torturato. L'uomo era forse a conoscenza di preziose informazioni su un antico documento di rilevanza eccezionale: se venisse ritrovato, causerebbe pericolosi sconvolgimenti in tutto il Medio Oriente, oltre a travolgere la cittadina di Saint-Denis, più abituata a godere dei piaceri della tavola che alla luce dei riflettori. Solo un coordinamento molto stretto fra i metodi di indagine di Bruno e Amélie potrebbe impedire una catastrofe.

DINA LAURICELLA
IL CODICE DEL DISONORE
DONNE CHE FANNO TREMARE LA 'NDRANGHETA



Di come Disonore. Quello degli uomini di Ndrangheta che per sfidare l'onore mafioso non esitano a uccidere le proprie figlie.

Il codice del disonore

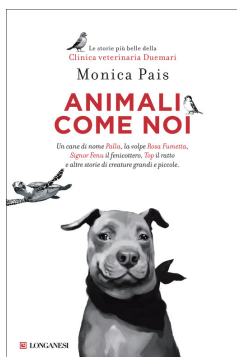
Dina Lauricella

Einaudi

Prezzo – 17,00

Pagine – 184

Questo libro nasce da un fenomeno recente di grande importanza: per la prima volta nella storia della 'Ndrangheta le figlie e le mogli dei boss collaborano con la giustizia denunciando le loro famiglie. Lo fanno per strappare i propri figli a un ineluttabile destino criminale, ma soprattutto per sfuggire loro stesse al “codice d’onore”. Si tratta delle linee guida dei membri della mafia calabrese che si definiscono, a loro volta, uomini d’onore. Direttive che servono a far carriera nel crimine, tramandate per via orale e che negli ultimi decenni hanno trovato conferme scritte o sono state riferite agli inquirenti dai collaboratori di giustizia. Un esempio è la vendetta che incombe sulle donne di 'Ndrangheta che tradiscono il marito o la famiglia: la morte. Un rito feroce di cui i padri devono farsi garanti per rimediare “all’onta” subito, in nome di ciò che emancipazione, cultura e buonsenso definirebbero più come “codice del disonore”.



Animali come noi

Monica Pais

Longanesi

Prezzo – 16,90

Pagine – 208

Ci sono passioni a cui non ci si può sottrarre e Monica, che sin da bambina è una calamita vivente per gli animali in difficoltà di ogni tipo, dai pipistrelli, ai cani, ai passerotti, se ne accorge presto. Finché un giorno, ormai adulta, incontra un paziente speciale. Sul tavolo operatorio della clinica veterinaria che dirige a Oristano insieme al marito arriva una piccola randagia malridotta. È una pitbull ma è quasi irriconoscibile: a causa di un laccio di nylon troppo stretto attorno al collo, la testa le si è gonfiata a dismisura, dandole l'aspetto grottesco di un cartone animato. Negli anni Monica ha curato centinaia di «rottami», come lei stessa li definisce: animali abbandonati, maltrattati, torturati. Eppure non ha mai visto niente di simile. Per esorcizzare la violenza di cui la cagnetta è stata vittima la battezza Palla, la opera e decide di condividere la sua storia con quante più persone possibile. Affida il racconto alla pagina Facebook della clinica e, mentre Palla guarisce e diventa la sua ombra inseparabile, il numero di persone che seguono la loro storia cresce innescando una valanga di solidarietà. Monica decide di intitolare al suo cane una onlus e inizia così – o meglio, continua – una incredibile avventura in difesa di tutte le creature, grandi e piccole.

