



Direzione Regionale Emilia-Romagna

RISPOSTE AI QUESITI FORMULATI NEL CORSO DEL TAVOLO TECNICO AGENZIA ENTRATE - CONI DEL 23 MARZO 2015

Riportiamo, di seguito, i quesiti formulati dal CONI – Comitato Regionale Emilia-Romagna e le risposte fornite dalla D.R. Emilia-Romagna.

Le indicazioni fornite costituiscono criteri interpretativi della normativa fiscale vigente, alla luce anche delle diverse pronunce giurisprudenziali, ed hanno lo scopo di offrire delle linee guida per il corretto adempimento degli obblighi fiscali e contabili da parte delle organizzazioni interessate.

Con particolare riferimento alle fattispecie non contemplate da specifiche disposizioni normative e/o documenti di prassi, la Direzione regionale ha espresso il proprio orientamento sulla base dell'attuale dettato normativo, fatta salva ogni eventuale e successiva indicazione contraria di legge o di prassi.

1) AGEVOLAZIONI EX LEGGE N. 398/1991 ED OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ PREVISTO DALL'ART. 25, COMMA 5, DELLA LEGGE N. 133/1999.

D. Associazione o società sportiva dilettantistica che, in sede di accertamento, si vede disconosciuto il diritto ad utilizzare la legge 398/91 per mancata tracciabilità di una o più operazioni bancarie. Ma che nel corso del periodo di imposta in contestazione non ha superato i 250.000 euro di ricavo commerciale. L'annualità successiva potrà essere legittimamente ritenuta in 398 in assenza di violazioni della norma sulla tracciabilità?

R. La possibilità di poter esercitare l'opzione per il regime forfettario previsto dalla Legge n. 398/1991 è subordinata, ai sensi dell'art. 1, comma 1, al conseguimento, nel periodo d'imposta precedente, di proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali per un ammontare non superiore ad attuali € 250.000,00.

Il limite di € 250.000,00 rappresenta, quindi, un requisito sostanziale per poter accedere all'applicazione delle disposizioni di cui alla citata Legge n. 398 del 1991, mentre la tracciabilità dei flussi finanziari, introdotta dall'art. 25, comma 5, della Legge n. 133/1999, costituisce un ulteriore obbligo che i soggetti in 398 devono rispettare per poter legittimamente usufruire dell'agevolazione in esame.

La conseguenza del mancato rispetto della norma sulla tracciabilità è la decadenza, nell'anno in cui viene contestata la violazione, dalle agevolazioni previste dalla Legge n. 398/1991 ed il pagamento di una sanzione amministrativa da 258,00 a 2.065,00 euro¹.

Dal tenore delle norme sopracitate deriva che se la Società/Associazione sportiva dilettantistica, nell'anno in cui è stata contestata la violazione dell'obbligo di tracciabilità, sia comunque in grado di provare di non aver superato il limite di 250.000,00 euro di proventi commerciali, nell'annualità successiva potrà continuare ad usufruire del regime speciale della Legge n. 398/1991, a condizione che ovviamente permangano i requisiti per beneficiare di tale regime e in assenza di ulteriori violazioni sulla tracciabilità o di altra natura, che possono inficiare la permanenza nel regime stesso (ad esempio, violazione del divieto di distribuzione diretta o indiretta di utili, false fatturazioni, mancanza assoluta di attività istituzionale, sistematica violazione dei principi di democraticità della vita associativa, ecc.).

Con l'occasione, anche se non sono previste particolari formalità relativamente alla modalità di incasso e pagamento per le operazioni di importo inferiore a € 1.000,00, si consiglia comunque di annotarle in un registro di Prima Nota, con riferimento al giorno in cui sono incassate o pagate.

2) CONTRIBUTI PUBBLICI DI CUI ALL'ART. 143, COMMA 3, LETT. B), TUIR.

D. *Corrispettivo introitato dall'ente pubblico proprietario dell'impianto dato in gestione ai sensi dell'art. 143 comma tre lett. b) del Tuir. Importo decommercializzato ai fini dei redditi dalla norma indicata ma soggetto ad Iva. Entra nel computo del volume d'affari di cui alla legge 398/91?*

R. Per ciò che specificatamente riguarda il limite dei proventi che condiziona l'accesso al regime agevolato introdotto dalla Legge n. 398/1991, la Circolare ministeriale n.1 dell'11 febbraio 1992, con la quale sono stati forniti i primi criteri interpretativi ai fini dell'applicazione del suddetto regime, precisa che *“nel plafond di 100 milioni di lire (ora 250.000,00 euro) trovano collocazione tutti i proventi di cui all'art. 53 (ora articoli 57 e 85) del menzionato D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sempreché assumano, per l'attività svolta dalle associazioni in argomento, natura commerciale, nonché le eventuali sopravvenienze attive di cui al successivo art. 55 (ora 88) del medesimo Tuir, relative alle attività commerciali esercitate.*

Sono pertanto, esclusi i proventi derivanti dalle attività di cui al secondo periodo del comma 1 dell'art. 108 (ora 143) del Tuir medesimo, fermo restando il disposto dell'art. 111 (ora 148) dello stesso Tuir”.

La suddetta Circolare, redatta nel 1992, fa necessario riferimento solo al primo comma dell'allora vigente art. 108 (che era costituito di soli due commi), mentre il comma 2 bis - che, alla lettera b), esclude dalla concorrenza nel reddito degli Enti Non Commerciali i contributi corrisposti da P.A. per lo svolgimento, convenzionato o in regime di

¹ L'art. 19 del D.Lgs. n. 158 del 24/09/2015, ha abrogato, a decorrere dall'01/01/2017, l'art. 25, comma 5, della Legge n. 133/1999 nella parte in cui prevede la decadenza dalle agevolazioni fiscali di cui alla Legge n. 398/1991 in caso di violazione dell'obbligo di tracciabilità degli incassi e pagamenti di importo pari o superiore ad € 1.000,00.

Ne deriva che, in relazione alla predetta violazione, sarà applicabile la sola sanzione amministrativa di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997.

accreditamento, di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali - è stato aggiunto dal 1998, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 2, comma 1, del D.Lgs. n. 460/1997.

Tuttavia, atteso che per individuare i “proventi conseguiti dall'esercizio di attività commerciali”, il citato documento di prassi richiama esclusivamente le norme relative alle imposte sui redditi, si ritiene che, ai fini della applicabilità della Legge n. 398/1991, i contributi di cui all'art. 143, comma 3, lett. b), del TUIR non incidano nell'ammontare del plafond di € 250.000,00.

Secondo l'art. 143, comma 3, del TUIR, tali entrate non concorrono “*in ogni caso alla formazione del reddito*” e quindi non possono essere annoverate tra i proventi commerciali che confluiscono nell'art. 85 del TUIR, utilizzato per la determinazione del plafond previsto dall'articolo 1, comma 1, della Legge n. 398/1991².

3) RIMBORSI SPESE PREVISTI DALL'ART. 69, COMMA 2, TUIR.

D. Modalità di documentazione dei rimborsi spese di cui all'art. 69 secondo comma Tuir

R. L'attuale formulazione dell'articolo 69, comma 2, secondo periodo, del TUIR considera non imponibili i rimborsi di spese documentate relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto (comprese, quindi, le indennità chilometriche), limitatamente a quelle sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza o dimora abituale del percipiente³.

In linea generale, si rileva che l'entità del rimborso spesa non può, da sola, costituire un elemento discriminante della natura del rapporto sottostante ma rappresenta comunque un «indicatore» di primaria importanza.

Ciò significa che il rimborso spesa, sia esso forfetario o analitico, per potersi qualificare come tale, deve essere sempre di ammontare congruo rispetto all'attività svolta e all'effettiva spesa sostenuta, inidoneo a mascherare un potenziale rapporto di lavoro o una forma di distribuzione indiretta di utili.

Per tali motivi, è opportuno che l'organo direttivo definisca preventivamente criteri e limiti dei rimborsi spese⁴ e che risulti sempre, in maniera esplicita, il legame con una specifica attività svolta in nome e per conto dell'Ente, ciò al fine di garantire sia la compatibilità con i vincoli di bilancio sia la coerenza rispetto agli scopi e alle finalità statutarie dell'Ente stesso.

² Nel plafond rientrano invece, a pieno titolo, i contributi erogati dalle P.A. per l'esercizio di attività commerciali.

³ Diversamente, se le attività si svolgono all'interno del comune o, comunque, se le spese non sono documentate, le indennità chilometriche non rappresentano reddito fino a un importo complessivo di 7.500 euro, nel quale vanno considerati anche i rimborsi forfetari, i premi, le indennità e i compensi percepiti.

⁴ Ad esempio, può essere stabilito che:

- le spese di viaggio sono riconosciute ove effettuate in aereo in classe turistica, in treno di norma in 2^a classe (con l'eccezione del vagone letto), sui mezzi pubblici e, quando questi ultimi non siano idonei, in taxi, dietro presentazione di regolare documento di viaggio in originale;
- nei casi in cui la missione non permetta il rientro per il pranzo, sarà consentito chiedere il rimborso del pasto entro l'importo massimo pari ad € (laddove l'impegno duri per l'intera giornata lo stesso vale per la cena);
- nei casi in cui la missione necessiti il pernottamento, sarà consentito chiedere il rimborso per spese alberghiere entro il limite massimo di €
- ecc.

I **rimborsi spese analitici** (o a piè di lista) costituiscono una reintegrazione delle spese effettivamente sostenute, quali risultano da idonea documentazione probatoria.

Pertanto, il rimborso deve rispettare i giustificativi di spesa presentati – in originale – dal percipiente e deve essere correlato all'espletamento di un'attività per conto dell'Ente; il rimborso, quindi, dovrebbe essere preventivamente previsto (e, pertanto, implicitamente autorizzato) dall'Ente con apposita delibera che specifichi anche le ragioni della trasferta.

I rimborsi analitici possono riguardare le spese sostenute, in occasioni di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale del percipiente, per: 1) Vitto; 2) Alloggio; 3) Viaggio; 4) Trasporto.

Relativamente a tali tipologie di spese, la documentazione da conservare può essere costituita da:

- ✓ fatture;
- ✓ ricevute fiscali intestate o scontrini fiscali sottoscritti, con indicazione dei dati (ivi compreso il codice fiscale) del soggetto che ha sostenuto la spesa;
- ✓ biglietti di trasporto aerei intestati, ferroviari (ove possibile, intestati) o per servizi pubblici di linea;
- ✓ ricevute taxi o parcheggio;
- ✓ pedaggi autostradali che attestino il transito.

Nell'ambito dei rimborsi analitici, le **indennità chilometriche** possono considerarsi quali rimborsi delle spese di viaggio sostenute dal soggetto interessato per raggiungere il luogo di esercizio dell'attività mediante un proprio mezzo di trasporto⁵.

Per rientrare tra le spese documentate, le indennità chilometriche non devono essere forfetarie, ma necessariamente quantificate in base al tipo di veicolo e alla distanza percorsa (dalla residenza del percipiente al luogo della trasferta), tenendo conto degli importi contenuti nelle tabelle elaborate dall'ACI.

Si raccomanda, inoltre, che l'uso del mezzo proprio sia preventivamente autorizzato con verbale dell'organo direttivo che indichi anche il luogo di partenza, quello di arrivo ed il giorno in cui è effettuata la trasferta.

In merito agli eventuali **rimborsi forfettari**, per il cui pagamento non occorrono giustificativi di spesa, è sempre consigliabile che il direttivo, con apposita delibera, stabilisca la tipologia di spese per le quali può essere erogato il rimborso forfettario e l'ammontare di rimborso concesso.

Quando poi il rimborso viene liquidato conviene preparare e far firmare al percipiente una dichiarazione di avvenuto pagamento (esempio: «*Dichiaro di aver ricevuto in data..... da..... l'importo di euro..... quale rimborso forfettario per.....*»).

⁵ Alla luce dei chiarimenti forniti con la Risoluzione n. 38/2014, il territorio comunale di riferimento è quello ove risiede o ha la dimora abituale il soggetto che percepisce l'indennità chilometrica, mentre non assume rilevanza la sede dell'organismo erogatore.

4) DECADENZA DAL REGIME DI CUI ALLA LEGGE N. 398/1991 E DIRITTO ALLA DETRAZIONE DELL'IVA ASSOLTA SUGLI ACQUISTI.

D. *Associazione sportiva dilettantistica alla quale viene disconosciuto in accertamento il legittimo utilizzo del regime di cui alla legge n. 398/91: riconoscimento in detrazione iva sugli acquisti documentati anche in assenza di registri iva vidimati e dichiarazione annuale iva.*

R. Ai fini IVA, l'opzione per il regime di cui alla Legge n. 398 del 1991 comporta l'applicabilità delle disposizioni recate dall'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 nonché degli adempimenti contabili semplificati previsti dall'art. 9, comma 3, del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544.

In sostanza, in base alle suddette norme, il regime previsto ai fini IVA, per i soggetti che applicano la citata Legge n. 398, consiste, fra l'altro, nella detrazione forfetizzata dell'imposta assoluta sugli acquisti di beni e servizi e nella possibilità di conservare e numerare progressivamente le relative fatture, senza obbligo di registrazione delle stesse.

Ne deriva che laddove vengano meno i requisiti prescritti per poter fruire delle disposizioni recate dalla Legge n. 398/1991, a causa del mancato adempimento degli obblighi relativi a fatturazione, registrazione e liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto nonché per l'omessa presentazione della dichiarazione IVA, in sede di accertamento – visti gli artt. 21, 25, 55 e 19 ter del DPR n. 633/1972 – non potrebbe essere riconosciuta la detrazione dell'IVA assoluta sugli acquisti.

Tuttavia la giurisprudenza europea ha sempre affermato che quello alla detrazione è un diritto comunitariamente riconosciuto che non può essere soggetto a limitazioni e, privilegiando un'impostazione di natura sostanziale, ha sempre garantito tale diritto anche in assenza di obblighi formali purchè l'operazione sia effettiva e siano presenti i requisiti essenziali: documento (fattura), inerenza, effettivo pagamento dell'imposta. Si veda, in tal senso, ad esempio, la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 12 luglio 2012, causa C-284/2011, Ems Bulgaria Transport⁶.

Gli stessi principi sono stati più volte affermati anche dalla giurisprudenza nazionale sia di merito che di legittimità, non solo su accertamenti relativi ad imprese (CTR Lazio, sentenza 31/22/2008 - CTP Cosenza, sentenze n. 189, 191 e 193 del luglio 2010 - Cassazione civile, sez. Tributaria, sentenza 25-11-2011, n. 24912) ma, recentemente, a seguito di verifiche nei confronti di Enti non commerciali. In particolare, si segnalano al riguardo:

- CTR Bologna, sentenza n. 1438 del 22 maggio 2014: *«difettano quindi radicalmente, i requisiti previsti dall'art. 148 TUIR, per godere dei benefici fiscali connessi allo status di Associazione Sportiva.*

⁶ Punto 62 della sentenza: «... il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi. Una volta che l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di servizi di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, riguardo al diritto di quest'ultimo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso».

Dello stesso tenore anche le più recenti sentenze dell'11 dicembre 2014, causa C-590/13, e del 9 luglio 2015, causa C-183/14.

... deve essere riconosciuto il diritto dell'Associazione Sportiva appellante alla detrazione dell'Iva già assolta, nella misura risultante dalle scritture contabili, con conseguente necessità di rideterminazione dell'entità delle somme dovute dall'Associazione Appellante, posto che comunque, per quanto emerge dalle allegazioni delle parti, una parte dell'Iva ripresa a tassazione è stata assolta, ed è ricostruibile sulla base della documentazione acquisita nel corso della verifica fiscale operata dall'Agenzia delle Entrate».

- CTP Alessandria, sentenza n. 181 del 18 giugno 2014: «l'Ufficio ha errato nell'omettere di detrarre l'IVA, assolta sugli acquisti effettuati e di cui l'Associazione ha fornito la prova attraverso la esibizione delle relative fatture d'acquisto.

Questo equivoco nasce dal fatto che l'Associazione ritenendo di essere una Associazione sportiva e di poter beneficiare delle agevolazioni, anche formali previste dalle norme di legge, non ha tenuto i libri contabili pur avendo tenuto le fatture relative agli acquisti effettuati e le hanno rammostrate agli accertatori.

... la ricorrente non è in possesso dei requisiti necessari per avvalersi del regime fiscale proprio delle associazioni sportive dilettantistiche.

... dà mandato all'Agenzia delle Entrate di rideterminare il reddito imponibile e dell'IVA a debito riconoscendo, in ogni caso, la detraibilità dell'IVA assolta dall'Associazione sugli acquisti».

Alla luce di quanto sopra, si ritiene che, pur mancando specifiche norme di legge o documenti di prassi che trattino la questione di cui si discute, si debba in ogni caso tener conto dei principi fissati nelle citate sentenze - sia comunitarie sia nazionali - che hanno preso in esame il problema del riconoscimento del diritto alla detrazione nei casi di omessa tenuta della contabilità o di errori od omissioni nella stessa.

In particolare ed *in primis* rilevano le statuizioni della Corte di Giustizia Europea per la quale, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta, il diritto alla detrazione dell'IVA deve essere riconosciuto e non può essere soggetto a limitazioni se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti e ne sia data prova certa. Ciò vale anche se il soggetto passivo non ha adempiuto taluni obblighi formali, a patto però che la violazione dei requisiti formali non abbia l'effetto di impedire che sia fornita prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

Occorre poi tener conto del fatto che l'Ente non esegue gli obblighi di registrazione e fatturazione solo perché se ne ritiene legittimamente esonerato in quanto Associazione Sportiva Dilettantistica, che ha optato per la fruizione delle agevolazioni fiscali e contabili previste dalla Legge n. 398 del 1991.

Pertanto, qualora in sede di verifica o di accertamento l'Amministrazione Finanziaria sia in grado di riscontrare, attraverso elementi oggettivi, che la contabilità dell'Ente sottoposto a controllo risulti nel suo complesso attendibile - consentendo di distinguere quanto relativo all'attività istituzionale e quanto relativo alla sfera commerciale nonché di verificare l'effettività ed inerenza delle operazioni poste in essere -, è ammissibile che sia riconosciuta in detrazione l'IVA sugli acquisti ai sensi dell'art. 19 ter del DPR n. 633/1972.

Il riconoscimento resta quindi subordinato ad un'attenta valutazione della documentazione esibita dalla Parte (specifici accordi contrattuali o altra idonea documentazione probatoria, come scambio di corrispondenza o e-mail; mastrini contabili e sottostanti fatture, ricevute o equivalenti documenti di spesa attestanti le operazioni poste in essere, ecc.) e degli eventuali ulteriori dati e notizie a disposizione delle singole Direzioni Provinciali.

5) EFFETTI DELLO “SPLIT PAYMENT” SUGLI ENTI CHE ADOTTANO IL REGIME EX LEGGE N. 398/1991.

D. *Il meccanismo della “scissione dei pagamenti” (o split payment) descritto dall’art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 (introdotto dall’art. 1, comma 629, lettera b) della L. n. 190/2014 – legge di Stabilità per il 2015) prevede una difficoltà di gestione per le associazioni e società sportive dilettantistiche che seguono il regime della L. n. 398/1991 e che determinano l’Iva applicando le percentuali forfettarie di detrazione di cui al sesto comma dell’art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 all’imposta indicata sulle fatture emesse (o comunque relativa alle operazioni imponibili). La circostanza che, in attuazione del meccanismo dello “split payment”, l’ente pubblico destinatario della fattura non proceda più alla liquidazione diretta al fornitore dell’Iva ma provveda in via autonoma al pagamento della stessa, nel caso dei soggetti in 398 determina la conseguenza che l’imposta pagata in eccedenza non sia in alcun modo recuperabile. Chi è in 398, infatti, non segue le regole ordinarie di liquidazione dell’Iva, non fa la dichiarazione annuale e non è tenuto a predisporre i registri previsti dal D.P.R. n. 633/1972. Conseguentemente, non si determina, per questi soggetti, una posizione di “iva a credito”, che legittima le richieste di rimborso ai sensi dell’art. 38-bis del D.P.R. n. 633/1972.*

Si chiede pertanto se sia possibile prevedere un correttivo per consentire ai soggetti in 398 di recuperare l’imposta non corrisposta dalle pubbliche amministrazioni.

R. Con la Circolare n. 15 del 13 aprile 2015, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il meccanismo della scissione dei pagamenti (o *split payment*) non si applica, tra l’altro, alle operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l’addebito dell’imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfettario di determinazione della detrazione spettante, quale il regime di cui alla Legge n. 398/1991 o il regime relativo all’attività di intrattenimento cui si applicano, agli effetti dell’IVA, le disposizioni *ex art. 74, comma 6, del DPR n. 633/1972.*

In tali casi, le particolari modalità di liquidazione dell’IVA da parte del fornitore, in ragione dell’ammontare delle operazioni attive effettuate, inducono a escludere tali operazioni rese dall’ambito oggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti.

6) MODALITÀ APPLICATIVE DEL REGIME DI “REVERSE CHARGE” PER LE PRESTAZIONI RELATIVE AI SERVIZI DI PULIZIA RESI AD ASD.

D. *Secondo quanto prevede la nuova lettera a-ter) del comma 6 dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 (introdotta dall’art. 1, comma 629, lettera a) della L. n. 190/2014), a partire dal 2015 sono soggetti al regime dell’”inversione contabile” (o reverse charge) anche le prestazioni di servizi di pulizia relative ad edifici. L’applicazione della nuova previsione desta qualche perplessità operativa se queste prestazioni sono rese ad associazioni sportive dilettantistiche.*

In primo luogo, infatti, è necessario individuare il criterio di suddivisione della prestazione, nel caso in cui il servizio di pulizia venga reso ad un’associazione sportiva dilettantistica con partita IVA che svolge anche attività commerciale (ad esempio, prestazioni a non soci o attività di pubblicità e/o sponsorizzazione). In tale circostanza, il servizio è utilizzato dall’ente sia nell’ambito istituzionale che in quello commerciale e ci si chiede quindi se la suddivisione dello stesso, tenuto conto che per la parte relativa all’attività istituzionale

andrà comunque emessa fattura con Iva, debba essere effettuata secondo criteri oggettivi (ad esempio, il numero di ore di utilizzo della palestra) oppure sulla base di un criterio generale (come, ad esempio, la proporzione tra ricavi commerciali e ricavi complessivi dell'ente). Una soluzione potrebbe in ogni caso essere quella di ritenere applicabile sempre il "reverse charge" (e quindi di considerare la prestazione sempre relativa alla gestione commerciale), tenuto conto che poi l'integrazione della fattura risulta neutrale agli effetti dell'Iva (il documento viene infatti registrato sia tra gli acquisti che tra le vendite).

Sotto quest'ultimo profilo, però, un problema si pone nel caso in cui chi riceve la fattura per prestazioni di pulizia è un soggetto (associazione ma anche società di capitali sportiva dilettantistica) che applica il regime della L. n. 398/1991 e che, non effettuando la liquidazione dell'IVA secondo le regole ordinarie, si trova impossibilitato ad effettuare la procedura di integrazione della fattura emessa in regime di "reverse charge". Ci si chiede quindi se questa possa essere considerata una condizione di non applicazione del regime dell'inversione contabile

R. Con la Circolare n. 14 del 27 marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il meccanismo del *reverse charge* non trova applicazione alle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti che, beneficiando di particolari regimi fiscali, sono di fatto esonerati dagli adempimenti previsti dal DPR n. 633 del 1972 (annotazione delle fatture, tenuta del registro dei corrispettivi e del registro degli acquisti, di cui agli articoli 23, 24 e 25 del DPR n. 633 del 1972).

L'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai soggetti esonerati dai predetti adempimenti contabili si porrebbe, infatti, in contrasto con la *ratio* agevolativa e con le finalità di semplificazione previste dalle norme speciali.

Fra i soggetti esonerati dall'applicazione del suddetto meccanismo rientrano anche gli Enti che hanno optato per le disposizioni di cui alla Legge n. 398/1991 nonché coloro che esercitano attività di intrattenimento e che, agli effetti dell'IVA, applicano le disposizioni *ex art.* 74, comma 6, del DPR n. 633/1972.

Al paragrafo 8 della stessa Circolare è stata pure affrontata la questione dell'acquisto di servizi promiscui da parte di un Ente non commerciale.

In particolare, viene chiarito che, nell'ipotesi in cui il committente del servizio sia un Ente non commerciale e il servizio sia destinato in parte allo svolgimento della propria attività commerciale e in parte allo svolgimento dell'attività istituzionale, è necessario distinguere – sulla base di criteri oggettivi - la quota parte di servizi da imputare alla gestione commerciale, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale.

Tra i criteri oggettivi, utili ai fini di tale suddivisione, la Circolare indica: gli accordi contrattuali tra le parti, l'entità del corrispettivo pattuito, il carattere dimensionale degli edifici interessati.

Viene poi specificato che, analogamente, in presenza di un unico corrispettivo riferibile ad un contratto, comprensivo di servizi, alcuni dei quali soggetti al regime dell'inversione contabile e altri soggetti all'applicazione dell'IVA in via ordinaria, si dovrà procedere ad individuare, sempre sulla base di criteri oggettivi, la parte di corrispettivo relativa ai servizi a cui si applica il meccanismo del *reverse charge* e quella relativa ai servizi soggetti all'applicazione dell'imposta secondo le modalità ordinarie.