

Le criticità della circolare dell' Agenzia Entrate 18/E/2018 - Spunti per un dialogo nuovo e aperto a soluzioni condivise

Parte Prima

Il contributo che si vuol apportare con il presente lavoro, che fa seguito agli approfondimenti del XI Convegno Nazionale e Meeting dei Consulenti di Fiscosport tenutosi a Milano nelle giornate del 10 e 11 maggio, è di evidenziare quegli elementi di criticità che ancora emergono sia dalla lettura della Circolare che dalla sua concreta applicazione.

Nell'ambito del tavolo tecnico tra l'Agenzia delle Entrate e il CONI sono state approfondite alcune problematiche fiscali riguardanti le a.s.d. e le s.s.d. e sulle quali sono state fornite chiarimenti con la Circolare 18/E del 1 agosto 2018.

Della Circolare 18/E si è già a lungo discusso e commentato anche su questa Rivista, con un giudizio positivo, più o meno condiviso, riguardo alla capacità della Circolare di aver dato risposte su temi controversi e dubbi riguardanti la fiscalità dello sport dilettantistico non lucrativo.

Nonostante l'obiettivo di chiarezza, permangono tuttavia ancora delle aree di incertezza sugli stessi temi trattati a cui si sono aggiunti ulteriori elementi di criticità che saranno forieri di contenziosi se, ancora con l'impegno delle istituzioni coinvolte, non si riesca a porvi rimedio con un ulteriore intervento normativo o di prassi.

In tal senso il prosieguo dei lavori del tavolo tecnico, in previsione nel corrente anno, potrà rappresentare il banco di prova per un nuovo confronto finalizzato sempre più a dare certezze nel rispetto delle normative vigenti e dei fini di tutela degli interessi della collettività cui le normative stesse ambiscono.

Il contributo che si vuol apportare con il presente lavoro, che fa seguito agli approfondimenti del XI Convegno Nazionale e Meeting dei Consulenti di Fiscosport tenutosi a Milano nelle giornate del 10 e 11 maggio, è di evidenziare tali elementi di criticità che emergono sia dalla lettura della Circolare che dalla sua concreta applicazione.

Nello specifico sono state individuate tre diverse aree di criticità:

- I) analisi della rispondenza alle leggi di alcune disposizioni della Circolare;
- II) analisi di ambiti operativi rispondenti alle leggi o non disciplinati puntualmente dalle leggi vigenti e su cui le posizioni dell'Agenzia delle Entrate appaiono eccessivamente penalizzanti per le a.s.d. / s.s.d.;
- III) analisi di nuovi adempimenti imposti dalla Circolare per comprenderne la necessità in termini di controllo e contrasto all'evasione fiscale.

Nell'ambito della prima categoria (I) di osservazioni si includono i seguenti temi:

- I.1) modalità di accesso alla legge 398/1991;
- I.2) criterio di determinazione della base imponibile per le imposte dirette (IRES/IRAP) ai sensi della legge 398/1991;
- I.3) mancato riconoscimento di agevolazioni fiscali alle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro (SSD);
- I.4) distinzione delle attività aventi carattere commerciale connesse o meno ai fini istituzionali dell'Ente.

Nell'ambito della seconda categoria (II) si includono i seguenti temi:

- II.1) definizione dell'ambito di applicazione dell'art. 148, comma 3, con riferimento ad enti appartenenti alla medesima "organizzazione nazionale";
- II.2) applicazione dell'istituto della *remissione in bonis* per l'omissione dalla redazione del modello EAS;
- II.3) applicazione di sanzioni avverso comportamenti non incidenti sul gettito erariale;
- II.4) esclusione di alcune attività dal novero delle attività connesse a quelle istituzionali;
- II.5) determinazione dell'IVA in sede di accertamento.

Nell'ambito della terza categoria (III) si include il seguente tema:

III.1) redazione di registri per la tracciabilità di incassi e pagamenti.

Si analizzano di seguito le varie tematiche per ciascuna delle categorie sopra individuate.

=====

I) Analisi della rispondenza alle leggi di alcune disposizioni della Circolare

I.1) modalità di accesso alla legge 398/1991

La Circolare 18/E afferma che l'opzione per il regime fiscale di cui alla legge 398/1991 deve essere comunicata alla SIAE competente per territorio ai sensi dell'art. 9, comma 2, del d.p.r. 544 del 1999 e all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 2, comma 2 del DPR 442 del 1997 prima dell'inizio dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolativo, con effetto dall'inizio di detto anno.

A titolo di esempio: una a.s.d. / s.s.d. già costituita con esercizio sociale coincidente con l'anno solare e non ancora in regime fiscale della legge 398 e che potesse nell'anno corrente ottenere una sponsorizzazione o avviare un'attività di ristoro o di affitto campi o, in altri termini, volesse avviare una qualsiasi attività di carattere commerciale ed avvalersi del regime fiscale agevolato della legge 398, pur effettuando la comunicazione dell'opzione agli Enti interessati (SIAE ed Agenzia delle Entrate), dovrebbe comunque attendere l'anno solare successivo per poter beneficiare dei vantaggi offerti dalla stessa legge 398.

Tale disposizione della Circolare 18/E riguardo alla tempistica dell'efficacia della comunicazione di opzione per l'accesso al regime della legge 398/1991 seppur in linea con il d.p.r. 544/1999 è in contrasto con la stessa legge 398/1991 che all'art. 1, comma 1, espressamente sostiene che *"L'opzione è esercitata mediante comunicazione a mezzo lettera raccomandata da inviare al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto; essa ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e, in ogni caso, per almeno un triennio"*.

Questa disposizione è stata altresì confermata dalla Circolare n.1 del 11.2.1992 recante istruzioni e adempimenti in riferimento alla legge 398/1991 e in cui, in merito all'esercizio dell'opzione, si sostiene che *"L'opzione ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata e fino a quando non venga revocata con analogo comunicazione"*.

L'evidente contrasto tra le due normative pone al centro dell'attenzione il tema della gerarchia delle fonti del diritto per comprendere quale prevalga tra la legge 398/1991 e il d.p.r. 544/1999 richiamato dalla Circolare 18/E.

Il d.p.r. 544/1999 si pone come un atto regolamentare con forza inferiore alla legge nell'ambito della gerarchia delle fonti e pertanto, in caso di contrasto con una legge, è quest'ultima che prevale.

Il titolo stesso del d.p.r. 544/1999 *"Regolamento recante norme per la semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti"* conferma che trattasi di un atto regolamentare, subordinato ad altre fonti normative di primo livello quali le leggi, i decreti legge e i decreti legislativi. Quest'ultimi pur se anch'essi emanati con Decreto del Presidente della Repubblica (d.p.r.), così come i regolamenti, devono però riportare espressamente nell'intestazione l'indicazione di "Decreto Legislativo", come previsto dalla legge 400/1988, proprio al fine del distinguo rispetto ai DPR regolamentari.

Pertanto nel contrasto tra legge 398/1991 e d.p.r. 544/1999 deve ritenersi prevalente la legge 398.

Oltre al contrasto con legge, il tema dell'accesso al regime della legge 398/1991 nell'anno solare successivo a quello di esercizio dell'opzione, sostenuto dalla Circolare 18/E appare incoerente anche con la possibilità per le a.s.d. / s.s.d. neocostituite di poter accedere sin dall'anno della costituzione al regime della legge 398. Infatti alle a.s.d. / s.s.d. di neo costituzione si concede l'accesso alla legge 398/1991 già nell'esercizio stesso di costituzione, seppur sempre a seguito di opzione e a decorrere dal mese successivo all'esercizio dell'opzione, sulla base di una propria autovalutazione, sostanzialmente a preventivo, del rispetto del limite di Euro 400.000 di entrate provenienti da attività commerciali da conseguire nel corso dell'esercizio stesso coincidente con il primo periodo di imposta dell'Ente.

Espressamente infatti la Circolare 18/E al paragrafo 3.7 conferma che *“per i soggetti di nuova costituzione l'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 può essere esercitata qualora detti soggetti ritengano di conseguire nel medesimo periodo d'imposta proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 400.000 euro”*.

Ciò è coerente con quanto già a suo tempo aveva stabilito l'altra circolare, già citata (la Circolare n.1 del 11.2.1992) secondo cui *“I soggetti che, invece, iniziano l'attività ... possono fruire delle disposizioni recate dalla stessa legge qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta medesimo proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore al limite stabilito dalla legge in rassegna [ndr: ora euro 400.000 rapportato a periodo], indicando l'importo presunto nella dichiarazione di inizio attività di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972.”*

E ancora. L'efficacia dell'opzione rinviata all'anno successivo a quello dell'esercizio espresso dell'opzione appare incoerente nel momento in cui si ammette comunque il soggetto al regime della legge 398/1991 per *“comportamento concludente”*. In tal caso infatti il comportamento concludentesi avvia dal momento in cui il soggetto autonomamente si adegua alle regole della legge 398/1991.

Nell'esempio dianzi riportato, l'a.s.d. anziché formalizzare espressamente l'esercizio dell'opzione, meglio farebbe a NON esercitarla espressamente, potendo sempre sostenere di aver applicato le regole della legge 398 in forza del comportamento concludente, seppur sopportando le sanzioni per l'omessa opzione.

Infine il rinvio all'anno successivo a quello dell'opzione per l'accesso al regime della 398, sostenuto dalla Circolare 18/E, appare non equilibrato con quanto previsto nel caso opposto di perdita del regime in conseguenza dello scavalco nel corso dell'anno del limite di euro 400.000 di entrate commerciali. Infatti in tal caso la fuoriuscita dal regime della legge 398 ha effetto dal mese successivo all'avvenuto superamento della soglia. In tal senso si esprime sempre la Circolare n.1 del 11.2.1992 con conferma da parte della stessa Circolare 18/E nel punto 3.4.

* * *



Questo primo approfondimento, così come per gli altri che seguiranno sulle criticità della Circolare 18/E, non deve comportare fraintendimenti: la Circolare resta comunque una linea guida di comportamento per gli Uffici accertatori. Spetta quindi poi al singolo contribuente agire nel modo che ritenga più confacente ai propri convincimenti, consapevole che fino ad evoluzioni normative o regolamentari un comportamento difforme dalla Circolare non potrà che essere censurato in sede di verifica. L'auspicio è che il sempre maggior dialogo tra contribuente e uffici accertatori possa portare ad evoluzioni condivise anche con il contributo dei nostri approfondimenti, nel rispetto dei ruoli e delle funzioni di ogni attore coinvolto.

[Fine Prima parte]

Donato Foresta, Commercialista in Milano