APPROFONDIMENTI

GIOVEDÌ 25 LUGLIO 2019

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

**Proseguiamo con la seconda parte di criticità della Circolare 18/E/2018: l'analisi fa seguito alla prima parte, pubblicata sulla Newsletter Fiscosport n.12/2019.**

**Donato FORESTA**
*COMMERCIALISTA IN MILANO*

Continuiamo l'analisi della rispondenza alle leggi di alcune disposizioni della Circolare: in particolare, nell'introduzione alla *Prima parte*, abbiamo trattato il primo di quattro temi attinenti all'**Analisi della rispondenza alle leggi di alcune disposizioni della Circolare** (e cioè "I.1) Le modalità di accesso alla legge 398/1991"); oggi ci focalizziamo sugli altri tre aspetti:

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.

Ribadiamo, così come affermato nella prima parte, che il presente approfondimento riporta una serie di riflessioni su tematiche affrontate dalla Circolare 18/E la quale rappresenta per l'Agenzia delle Entrate una linea guida nelle proprie azioni di verifica. Pertanto le osservazioni di seguito esposte, e le conclusioni a cui qui si addiviene, devono essere lette come un auspicio per possibili interventi futuri normativi o regolamentari di favore per le associazioni/società sportive o come spunto per eventuali azioni di contenzioso.

Entrando nel merito, analizziamo i tre aspetti sopra indicati.

## I.2) Criterio di determinazione della base imponibile per le imposte dirette (IRES/IRAP) ai sensi della legge 398/1991

In merito al criterio di determinazione della base imponibile per le imposte dirette (IRES/IRAP) per i soggetti che applicano il regime della legge 398/1991, l'art. 2, comma 5, della stessa legge dispone che il reddito imponibile da assoggettare a tassazione è determinato applicando all'ammontare dei "proventi conseguiti" nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento.

Un chiarimento su cosa intendesse sostenere la legge 398/1991 con l'espressione "proventi conseguiti" si rinviene nella Circolare n.1 del 11.2.1992 la quale ha specificato in modo inequivoco che: "*Stante la particolarità della disciplina introdotta dalla L. n. 398/1991 per i soggetti ivi indicati, ai fini della individuazione dei proventi in argomento* ***deve aversi riguardo al criterio di cassa***".

Quindi la determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione avviene considerando soltanto i proventi commerciali effettivamente incassati nell'esercizio secondo quello che potremo definire un criterio di cassa "puro".

La Circolare 18/E, contrariamente, sostiene il cosiddetto **criterio di cassa "allargato"** secondo cui l'imponibile da assoggettare a tassazione IRES/IRAP deve comprendere sia i corrispettivi "incassati" nell'esercizio sia i ricavi delle fatture attive emesse per le attività commerciali anche se **non incassati** al termine dell'esercizio medesimo.

Il principio di "*cassa allargato*" è stato introdotto con un provvedimento amministrativo e precisamente con il Decreto Ministeriale 18 maggio 1995 al punto 1 dell'Allegato E.

Anche in questo caso, quindi, come anche per altre fattispecie già analizzate nella prima parte di questo approfondimento, emerge un elemento di criticità della Circolare 18/E attinente alla gerarchia delle fonti. Ove infatti nell'espressione "*proventi conseguiti*" della Legge 398/1991 ci si riferisse al criterio di cassa "puro", come chiarito dalla Circolare ministeriale 1/1992, allora il principio di cassa "allargato" del Decreto Ministeriale 18 maggio 1995 diverrebbe contrario a norma di legge e quindi suscettibile di censura.

Si precisa tuttavia che tale criterio di cassa "allargato" interessa soltanto la determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette (IRES/IRAP), posto che ai fini IVA, questa viene determinata sempre con riferimento al periodo di emissione della fattura e non a quello dell'incasso.

E forse è proprio a questo dualismo tra la determinazione della base imponibile per le imposte dirette (IRES/IRAP) rispetto alle imposte indirette (IVA) cui intendeva riferirsi il DM 18 maggio 1995 laddove

indicava che "*stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398, occorre precisare che per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali deve aversi riguardo al criterio di cassa,* ***nel cui ambito, peraltro, resta fermo il principio voluto dalla normativa IVA secondo cui vanno computati gli introiti fatturati ancorchè non riscossi***".

In tal senso un quadro di lettura differente di questa disposizione può condurre alla conclusione, pur ovvia, ma appunto ribadita dal DM 18 maggio 1995, che: il criterio di cassa valga ai fini dell'imposizione diretta ma non possa comunque applicarsi al fine della determinazione della base imponibile IVA la cui normativa impone in ogni caso di computare nell'imponibile gli introiti fatturati anche se non riscossi.In questo modo la Circolare 1/1992 e il DM 18 maggio 1995 sarebbero coerenti confermando quanto era nel principio della legge 398/1991 e cioè di voler "semplificare" gli adempimenti dei contribuenti assoggettando a tassazione diretta (ora IRES/IRAP) sulla base degli introiti effettivamente incassati.

Una nuova disamina sul tema quindi appare auspicabile anche se, nel dubbio del dettato di legge, un chiarimento definitivo non potrà che derivare da analoga fonte normativa.

Si tenga presente che sul tema anche la giurisprudenza ha avuto posizioni ondivaghe. Si cita per la posizione a favore del criterio di cassa "puro" la C.T.R. dell'Aquila, sez. Pescara 10/03/2015 n. 256/6/15 (v. G. Sinibaldi, *Legge 398/1991: per il calcolo del plafond di 250.000 euro rilevano solo i proventi incassati o anche quelli fatturati?*, in Newsletter n. 13/2015) e la posizione a favore del criterio di cassa "allargato" C.T.R. di Milano, sent. N.1401/67/16. In attesa quindi di un eventuale futuro giudicato della Corte di Cassazione, non può che raccomandarsi la massima cautela specie nei casi di proventi commerciali prossimi alla soglia dei 400.000 euro, laddove l'approccio con il criterio di cassa "puro" si rileva maggiormente rischioso.

**I.3) mancato riconoscimento di agevolazioni fiscali alle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro (SSD)**

Un aspetto su cui ritorna più volte la Circolare 18/E attiene al fatto che le **SSD** ancorché non perseguano scopo di lucro, **dal punto di vista fiscale, mantengano sempre e comunque la natura di enti commerciali** in quanto società di capitali e sono quindi da ricomprendersi tra i soggetti all'imposta sul reddito delle società (di cui all'art. 73 e seguenti del Testo Unico delle imposte sui redditi - T.U.I.R.) e non tra gli enti non commerciali (di cui agli artt. 143 e seguenti del T.U.I.R.), che includono invece le ASD.

Ciò comporta, sempre secondo la stessa Circolare 18/E, l'inapplicabilità alle SSD delle seguenti agevolazioni di cui invece godono le ASD:

a) quelle previste dall'art. 143 del T.U.I.R. (punto 6.3 Circ. 18/E) riguardo a proventi che non concorrono a formare reddito imponibile e specificamente i fondi provenienti da raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, nonché i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi;

b) quelle previste dall'art. 149, comma 4, del T.U.I.R. in tema di perdita della qualifica di ente non commerciale (punto 2 Circ. 18/E);

c) quelle riguardanti il concorso al reddito da parte dei beni ricevuti a seguito di devoluzione del patrimonio da parte di un soggetto terzo che si estingue (punto 7.2 Circ. 18/E).

Delle tre casistiche evidenziate una menzione particolare merita quella di cui alla lett. a) sopra indicata e specificamente la fattispecie dei **contributi provenienti dalle pubbliche amministrazioni** a favore di una SSD come controprestazione stabilita in una convenzione.

In tal caso la Circolare sostiene che tali contributi NON concorrono alla formazione del reddito imponibile, ai sensi dell'art. 143 del T.U.I.R., solo per le ASD mentre sono da assoggettare a tassazione nel caso vengano percepiti da una SSD in quanto a quest'ultime è preclusa l'applicazione dell'art. 143, trattandosi, come detto, di disposizione inclusa nel novero delle norme di determinazione del reddito degli enti non commerciali.

Ora pur condividendo il presupposto - e cioè che le SSD in quanto società di capitali siano per natura enti commerciali – si solleva il dubbio del perché ad esse debba essere preclusa l'applicazione della citata disposizione agevolativa sulla "non" tassabilità dei contributi ricevuti da enti pubblici in forza di convenzione, limitando tale agevolazione solo alle ASD in quanto enti non commerciali. Si rammenta infatti che il comma 1 dell'art. 90 della legge 289/2002 in proposito stabilisce testualmente che: "*Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le* ***altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche*** *costituite in società di capitali senza fine di lucro*".

Il riferimento di tale norma riguardo alle "**altre disposizioni tributarie**" delle ASD che si applicano **anche** alle SSD non lucrative non sembra limitare ad alcune di esse, siano queste disposizioni tributarie "specifiche" per le ASD (si pensi ad esempio all'art. 25 della legge 133/1999) oppure disposizioni tributarie relative agli enti non commerciali cui sono ricomprese - e quindi riguardanti - anche le associazioni sportive dilettantistiche. Contraria a questa visione anche autorevole dottrina che sul punto ritiene invece che le "altre disposizioni tributarie" delle ASD applicabili alle SSD siano solo quelle "specificamente" riferibili alle ASD (come appunto l'art. 25 della legge 133/1999) e non anche quelle riguardanti gli enti non commerciali (come appunto l'art. 143 del T.U.I.R.)

Considerata l'entità in alcuni casi significativa di tali contributi a favore di SSD specie in virtù di convenzione per la gestione di impianti sportivi comunali, una rinnovata riflessione sul tema anche eventualmente in termini evolutivi è certamente auspicabile, considerando l'assenza di finalità lucrative sia per le une (ASD) come per le altre (SSD).

**I.4) distinzione delle attività aventi carattere commerciale connesse o meno ai fini istituzionali dell'Ente**

La distinzione che viene fatta nella Circolare 18/E tra le "attività connesse" agli scopi istituzionali rispetto alle "attività NON connesse", rappresenta uno dei punti cardini della Circolare 18/E stessa e forse uno dei massimi elementi di novità.

È innegabile che almeno fino all'avvento della Circolare in commento tanta enfasi sulla distinzione tra attività "connesse e non connesse" agli scopi istituzionali non era mai stata data, né in dottrina né in sede di accertamento da parte della stessa Agenzia delle Entrate.

L'impatto in termini di complessità che tale distinzione avrà sull'organizzazione dei servizi, sulla rendicontazione e sulla determinazione delle basi imponibili per gli adempimenti fiscali conseguenti ai fini IVA, IRES e IRAP, è notevole, con il certo incremento di aree di contenzioso.

Nello specifico, secondo quanto disposto dalla Circ.18/E, ai fini della tassazione diretta (IRES/IRAP) i benefici di cui alla legge 398/1991 sono applicabili soltanto ai proventi commerciali "connessi" agli scopi istituzionali, mentre per i proventi commerciali "non connessi" si applicheranno le regole ordinarie di tassazione con un maggior carico di imposte.

Senza entrare nel merito delle distinzioni tra tali tipologie di attività e sulle serie difficoltà applicative ai fini del calcolo e delle dichiarazioni fiscali da redigere, già ampiamente trattati su questa rivista - si citano tra gli altri gli articoli sin dallo scorso anno di Stefano Andreani "*Legge 398 solo per le attività connesse: e se ci fossimo preoccupati per (quasi) nulla?*" (Fiscosport n.16/2018), Patrizia Sideri "*Regime forfetario ex l. 398/1991 e attività commerciali "non connesse": problematiche contabili*" (Fiscosport nn.17/2018 e 18/2018) e Giuliano Sinibaldi "*La Circolare dell'Agenzia delle Entrate 18/E del 01/08/2018 - Buone e "meno buone" notizie*" (Fiscosport n. 18/2018), Stefano Andreani "*Legge 398 solo per le attività connesse: la linea prudente*" (Fiscosport 9/2019) - in questa sede si vuole solo porre in evidenza un aspetto: a prescindere dall'intento anche qui antielusivo della distinzione tra attività "connesse" e "non connesse" con gli scopi istituzionali, **tale disposizione della Circolare 18/E rappresenta una disposizione se non "*contra legem*", quanto meno "*ultra legem*"**e in quanto tale censurabile.

Infatti la legge di riferimento - che è sempre la legge 398/1991 - non poneva tale distinzione tra proventi relativi ad attività commerciali "connesse" e "non connesse", distinzione che è stata introdotta dal DPR 544/1999 "*Regolamento recante norme per la semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti*" e precisamente dal comma 1 dell'art. 9, e quindi da un atto regolamentare non avente forza di legge.

Le disposizioni della legge 398 infatti si limitano esclusivamente ad enfatizzare la necessità di distinguere i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali dai proventi istituzionali stabilendo poi le modalità di tassazione dei proventi commerciali.

Infatti il comma 2 dell'art. 2 della legge 398 evidenzia che: "*I soggetti che fruiscono dell'esonero devono annotare nella distinta d'incasso o nella dichiarazione di incasso ... qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali*".

Tale norma si ricollega poi alla disposizione del comma 5 secondo cui "*In deroga alle disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi ... il reddito imponibile dei soggetti di cui all'articolo 1 è determinato applicando all'AMMONTARE DEI PROVENTI CONSEGUITI nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento*", senza porre alcuna distinzione tra proventi "connessi" e proventi "non connessi" agli scopi istituzionali.

La Circolare 18/E a sostegno della tesi dell'applicabilità della distinzione dei proventi nelle due categorie suddette ("connessi" e "non connessi") di cui al d.p.r. 544/1999 richiama altri provvedimenti di prassi e in particolare la Circolare n.124/E del 1998 par.5.2.2 e la Risoluzione 38/E del 2010.

Il primo provvedimento - che si riferisce a tutti gli enti non commerciali - a ben vedere, ha meramente come obiettivo quello di individuare i ricavi da considerarsi riferibili all'attività "effettivamente esercitata" dall'Ente al fine di escludere dall'imposizione fiscale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati "nell'ambito dell'attività propria della vita associativa". Si tratta in sostanza di quanto previsto dall'allora art.111 del Testo Unico dell'imposta sui redditi (T.U.I.R.), ora art. 148, in relazione alla cosiddetta "decommercializzazione" (e quindi detassazione) dei ricavi, riservata esclusivamente alle attività svolte dai soggetti indicati nel comma 3 dell'art. 148 purché, appunto, relative ad "attività esercitate in diretta attuazione degli scopi istituzionali".

Fatto questo distinguo tra attività istituzionali, attività commerciali "decommercializzate" e attività commerciali non "decommercializzate", la Circ.124/E non entrava nel merito né della distinzione tra attività commerciali "connesse" e "non connesse" agli scopi istituzionali né della modalità di applicazione della legge 398.

La seconda disposizione richiamata dalla Circolare 18/E - e cioè la Risoluzione 38/E del 2010 - in proposito non aggiunge molto di più, riconoscendo che specifiche prestazioni agli associati, quali quelle del "bagno

turco e dell'idromassaggio", non rientrino nell'ambito applicativo dell'articolo 148, comma 3, del T.U.I.R., e quindi, in sostanza, non possano includersi tra le attività "decommercializzate", rimandando per la logica spiegazione alla stessa Circolare 124/E del 1998, dianzi citata.

In base a quanto precede, quindi, soltanto il d.p.r. 544/1999 prima e la Circolare 18/E/2018 poi, qui in esame, sostengono il distinguo tra proventi commerciali "connessi" e "non connessi" agli scopi istituzionali al fine dell'esclusione dell'applicazione dei benefici della legge 398/1991 ai proventi "non connessi", in palese contrasto con quanto disposto dalla stessa legge 398/1991.

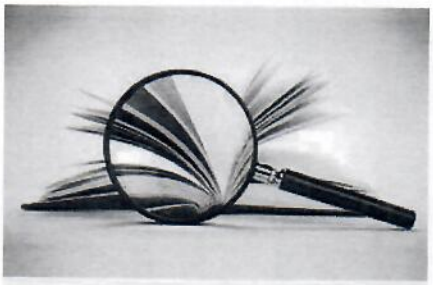
Ove pertanto si volesse perseguire gli scopi antielusivi del d.p.r. 544/1999, occorrerebbe una specifica disposizione di legge dal momento che allo stato attuale la legge esistente di riferimento - la legge 398/1991 - completa in ogni sua parte - nulla dice in proposito ad un'eventuale sottodistinzione delle attività commerciali tra quelle connesse e quelle non, e, conseguentemente, ammette un unico trattamento fiscale a tutte le attività commerciali poste in essere dalle ASD/SSD che abbiano aderito al regime fiscale della L.398.

*[Fine Seconda parte - La Prima parte è stata **pubblicata qui**]*

APPROFONDIMENTI

GIOVEDÌ 19 SETTEMBRE 2019

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



**Facendo seguito alla prima parte pubblicata sulla Newsletter Fiscosport n.12/2019 e alla seconda parte pubblicata sulla Newsletter Fiscosport n. 15/2019, nella terza parte di approfondimenti sulle criticità della Circolare 18/E/2018 si analizzeranno alcuni ambiti operativi trattati appunto dalla Circolare rispondenti alle leggi o non disciplinati puntualmente dalle leggi vigenti sui quali le posizioni dell'Agenzia delle Entrate appaiono eccessivamente penalizzanti per le ASD/SSD**

**Donato FORESTA**
*COMMERCIALISTA IN MILANO*

**1. Definizione dell'ambito di applicazione dell'art. 148, comma 3, con riferimento ad enti appartenenti alla medesima "organizzazione nazionale"**

La Circolare 18/E nel paragrafo 7 prevede che, i soggetti nei confronti dei quali devono essere rese le attività svolte dalle ASD e SSD ai fini della "decommercializzazione" (detassazione) dei relativi proventi, sono in primo luogo quelli aventi la qualifica di associati. A seguire la Circolare specifica altresì che

> *La disposizione agevolativa in argomento si applica, tuttavia, anche con riferimento alle attività effettuate dall'ASD/SSD non lucrativa **nei confronti di soggetti frequentatori e/o praticanti** che non rivestono la qualifica di associati, **a condizione che i destinatari delle attività risultino**, come previsto dalla norma, **"tesserati" dalle rispettive organizzazioni nazionali, vale a dire tesserati della Federazione Sportiva Nazionale, dell'Ente di Promozione Sportiva o della Disciplina Sportiva Associata cui è affiliato l'ente sportivo dilettantistico non lucrativo**.*

La norma qui citata è l'art. 148 comma 3 del T.U.I.R. la quale estende quindi la "decommercializzazione" dei proventi provenienti alle ASD/SSD anche dai "**tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali**" in relazione alle attività istituzionale svolte. La Circolare 18/E tuttavia interpreta e limita tale richiamo all'appartenenza alla **medesima** Federazione Sportiva o Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata cui la ASD/SSD risulta affiliata. In altri termini se i proventi per il medesimo servizio reso dalla ASD/SSD in relazione alle proprie attività istituzionali derivino da tesserati appartenenti a una Federazione Sportiva o Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata "**diversa**" da quella cui la ASD/SSD risulti affiliata, tali proventi non potrebbero godere del beneficio della "decommercializzazione".

A titolo di esempio: se una ASD di tennis eroghi un corso di avviamento alla pratica del tennis a soggetti già tesserati presso la federazione tennis per il tramite di un'altra ASD, il relativo incasso è da considerarsi "decommercializzato". Così non è se tale corsista sia un tesserato di un Ente di Promozione Sportiva per il tramite di un'altra ASD pur avendo entrambe le ASD come propria attività istituzionale la promozione della disciplina sportiva del tennis.

Tale discriminazione appare ancora più evidente quando si applichi al rapporto – inteso come scambio di servizi inerenti la sfera istituzionale - tra ASD/SSD che abbiano il medesimo fine istituzionale pur essendo però affiliati ad organismi differenti riconosciuti dal CONI (Federazione Sportiva o Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata).

Infatti la logica di limitazione della "decommercializzazione" del paragrafo 7 della Circolare 18/E è confermata anche dalla stessa Circolare nel paragrafo 6.2 laddove testualmente dispone che:

> *Resta fermo che gli stessi servizi, qualora resi, alle predette condizioni, in favore degli associati o degli altri soggetti espressamente indicati dall'articolo 148, comma 3, del TUIR [altre associazioni che **svolgono la medesima attività** e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto **fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale**, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali], potranno essere ricompresi nella previsione di "decommercializzazione" ai fini IRES recata da tale disposizione.*

Un altro esempio aiuterà a comprendere il perimetro anche di tale ulteriore discriminazione.

Laddove una ASD/SSD impegnata nella promozione del basket ed affiliata alla Federazione Pallacanestro, conceda l'utilizzo della propria palestra ad altra ASD/SSD che svolga la medesima attività ed affiliata alla medesima Federazione, la "decommercializzazione" del provento ottenuto dalla concedente è assicurato dall'art.148, comma 3 del T.U.I.R. La "decommercializzazione" non è invece concessa se l'ASD/SSD che riceva in affitto lo spazio palestra risulti affiliata non alla medesima Federazione, ma, per esempio, ad un

Ente di Promozione Sportiva. E ciò pur se entrambi i sodalizi svolgano la medesima attività di promozione del basket.

In sostanza la Circolare interpreta l'espressione dell'«**unica organizzazione locale o nazionale**» limitandola all'appartenenza alla **medesima** Federazione Sportiva o Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata.

Giova evidenziare che tale norma contenuta nell'art. 148, comma 3, del T.U.I.R. è stata introdotta con riferimento non solo alle associazioni sportive, ma anche alle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica. In tal senso l'espressione indicata dalla norma dell'«**unica organizzazione locale o nazionale**» potrebbe, in senso evolutivo per le associazioni e società sportive, non limitarsi al concetto di medesima Federazione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata o Ente di Promozione, ma ma estendersi all'appartenenza a enti riconosciuti dal CONI.

In tale prospettiva, tutte le ASD/SSD affiliate ad una Federazione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata o Ente di Promozione potrebbero godere del beneficio della decommercializzazione per lo scambio di servizi afferenti alla sfera istituzionale a prescindere dall'Ente di affiliazione, superando la discriminazione dianzi evidenziata.

Si evidenzia che tale prospettiva evolutiva non può che nascere da una nuova lettura della norma in commento nei futuri tavoli di confronto con l'Agenzia delle Entrate, non escludendosi, in caso di condivisione della problematica, anche il supporto del legislatore per una modifica normativa *ad hoc*, così da dissipare anche questo dubbio che impone, allo stato attuale di quanto disposto dalla Circolare 18/E, un differente trattamento fiscale in presenza nella sostanza di analoghe situazioni.

2. Esclusione di alcune attività dal novero delle attività "connesse" a quelle istituzionali

Nell'ambito dell'analisi di aspetti contenuti nella Circolare 18/E non disciplinati puntualmente dalle leggi vigenti e su cui le posizioni dell'Agenzia delle Entrate appaiono eccessivamente vessatorie per le ASD/SSD vi si ritrova l'esclusione dal novero delle attività "connesse" agli scopi istituzionali delle **attività sportive che non rientrano nell'elenco delle discipline sportive riconosciute dal CONI** (si veda paragrafo 6.2 della Circolare 18/E).

La conseguenza è che i proventi relativi a tali attività non possono beneficiare delle agevolazioni previste dalla Legge 398/1991.

Al di là di complicazioni operative certamente non indifferenti anche dal punto di vista delle modalità di calcolo delle imposte e di redazione delle relative dichiarazioni fiscali specie per quanto attiene alla determinazione dei costi "indirettamente" imputabili a tali attività, con evidente incremento di potenziali contenziosi, fa riflettere il fatto che la Circolare indichi espressamente queste attività non meritevoli di agevolazioni fiscali come "*corsi per attività sportive*", per poi negare ogni beneficio in quanto "*discipline sportive non riconosciute dal CONI*".

Se trattasi di attività "sportive" per sé stesse sono di carattere istituzionale e già non occorrerebbe valutarne la "connessione" agli scopi istituzionali dell'ente.

Tuttavia pur comprendendo che l'Agenzia delle Entrate voglia negare il carattere "istituzionale" di tali attività che il CONI ha ritenuto di non includere nell'elenco delle discipline sportive riconosciute, non si comprende perché si debba negare a tali attività anche il carattere di attività "connesse" agli scopi istituzionali impedendo di renderle quanto meno agevolabili secondo la legge 398/1991. La posizione ministeriale appare vieppiù vessatoria laddove la stessa Agenzia delle Entrate, nella medesima Circolare 18/E ammette invece ai benefici della Legge 398/1991 le entrate provenienti dalla somministrazione di alimenti e bevande (bar, ristoro) o dalla vendita di materiale sportivo purchè tali attività siano effettuate senza l'impiego di strutture e mezzi organizzati ai fini di concorrenzialità sul mercato e nell'ambito della stessa struttura in cui si esercita l'attività istituzionale.

Emerge quindi con chiarezza una contraddizione nella Circolare 18/E o quanto meno, appunto, una posizione di estremo rigore: attività "sportive" non riconosciute sarebbero infatti non meritevoli dei benefici della legge 398/1991 in quanto "mai" connettibili agli scopi istituzionali, mentre le attività "commerciali" come da esempio sopra, bar, shop, ma anche sponsor, pubblicità, sono agevolabili poiché connettibili agli scopi istituzionali.

Su questo tema ci si augura che il nuovo tavolo di confronto con l'Agenzia delle Entrate possa quanto meno riconoscere a queste attività "sportive" non riconosciute dal CONI almeno il beneficio della "*trenoveottizzabilità*" in quanto attività certamente commerciali ma altrettanto certamente "connesse" con gli scopi istituzionali di un ente sportivo.

3. Determinazione dell'IVA in sede di accertamento

La Circolare 18/E offre due spunti rilevanti in merito alla determinazione del debito IVA delle ASD/SSD nei confronti dell'Erario in seguito ad attività di accertamento da parte degli organi di verifica (Agenzia delle Entrate, Siae, Guardia di Finanza).

Il primo attiene alla possibilità di detrarre l'IVA sui costi sostenuti dalla ASD/SSD a seguito di decadenza dal regime della Legge 398/1991, "*sempreché l'ASD/SSD sia comunque in grado di dimostrare la presenza dei requisiti sostanziali*" per la detraibilità dell'IVA (fornitore, effettiva vendita di un bene o prestazione di un servizio, fattura regolare ecc.).

A tale conclusione perviene la Circolare 18/E dopo anni di controversie sul tema e di disconoscimento di questo diritto alla detrazione dell'IVA in conseguenza di un accertamento fiscale nei confronti di ASD/SSD a cui venivano denegati i benefici della legge 398/1991 benché in proposito si era già espressa la Corte di Giustizia dell'Unione europea con un orientamento poi costante e consolidato nel tempo dalla prima sentenza del maggio 2008 (Cause riunite C-95/07 e C-96/07) a quella del 2013 (CGUE causa C-259/12 del 20.6.2013) ed a cui si è poi informato anche la giurisprudenza italiana (cfr. Corte di Cassazione sentenza n. 11168 del 21.5.2014 nonchè quella citata nella Circolare 18/E, sentenza n.5072 del 13.3.2015).

Il secondo spunto invece appare al momento tutt'altro che pacifico e la posizione assunta dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 18/E non è convincente e lascia certamente presagire ulteriori contenziosi.

Si tratta della determinazione dell'IVA a debito a carico della ASD/SSD in seguito ad accertamento fiscale.

Nello specifico l'Agenzia delle Entrate ritiene che laddove a una ASD/SSD in sede di controllo vengano rideterminati i proventi di natura commerciale (ad esempio perché erroneamente ritenuti di natura "istituzionale") oppure le venga riqualificata tutta l'attività svolta come attività commerciale in conseguenza dell'assenza del reale carattere associativo o dell'essenza non lucrativa dell'Ente, ***"l'IVA dovuta deve essere applicata aggiungendo la stessa alle somme riscosse"***.

Un esempio chiarirà il tema.

Se al termine di un accertamento fiscale nei confronti di una ASD/SSD l'Agenzia delle Entrate stabilisse che i proventi incassati per le attività svolte dalla stessa ASD/SSD, ipotizziamo per Euro 100.000, fossero non di natura "istituzionale" o "decommercializzata" ma di natura interamente "commerciale", l'IVA che l'ASD/SSD dovrebbe corrispondere all'Erario ammonta al 22% di Euro 100.000, pari ad Euro 22.000.

In sostanza, benchè l'ASD/SSD non abbia percepito Euro 122.000 (=100.000+22.000 di IVA) dovrebbe comunque versare all'Erario 22.000 Euro di IVA.

La tesi opposta sostiene invece il **meccanismo dello "scorporo"** in base al quale l'importo dovuto all'Erario a titolo di IVA sia da ricomprendersi nel totale incassato dall'ASD/SSD e quindi, nell'esempio, ammonti ad Euro 18.033 (imponibile IVA Euro 81.967 + IVA 18.033 = Euro 100.000).

**Questa tesi si basa sul presupposto di non sottrarre alla ASD/SSD verificata più di quanto abbia effettivamente incassato**, ricordando che nei servizi commerciali o nelle cessioni di beni l'IVA deve essere "corrisposta" dal cliente e cioè da chi riceve il servizio o da chi acquista il bene. Pertanto chi eroga il servizio o vende un bene (nel nostro caso la ASD/SSD) incassa dal proprio cliente non solo il corrispettivo per il servizio reso o per la vendita di un bene, ma anche l'IVA che poi dovrà riversare all'Erario.

Se come nell'esempio di cui sopra, l'ASD/SSD incassa in totale Euro 100.000, è da questo importo che deve "sottrarre" la quota parte imputabile all'IVA e versarla all'Erario con il predetto metodo dello "scorporo".

Questo concetto chiaro e logico applicabile nei confronti di chi abbia erroneamente "classificato" la propria attività considerandola non commerciale, riceve una smentita dalla Circolare 18/E che giunge a conclusioni opposte avvalendosi anche della posizione sul tema della suprema Corte di Cassazione. La Corte infatti con sentenza n. 6934 del 17.3.2017, richiamata nella Circolare 18/E, si è espressa in proposito nei confronti di una ASD a cui, a seguito di accertamento fiscale, è stata riqualificata l'attività svolta come interamente commerciale, con una motivazione tutt'altro che convincente.

Nella pronuncia la Corte afferma che non sia corretto ritenere che l'imponibile accertato, corrispondente alla somma delle quote versate dagli associati per la fruizione dei servizi offerti dall'ASD, vada considerato comprensivo di IVA.

Ma il perché di questo non emerge.

In sostanza la Corte sostiene che il conteggio dell'IVA con il metodo dello "scorporo" non sia concesso all'ASD che abbia agito formalmente, ma simulatamente, come associazione sportiva dilettantistica, considerando (seppur indebitamente) non commerciale ai fini IVA la propria attività, cosicché necessariamente le quote versate dai clienti della struttura sportiva sono state riscosse "al netto" di qualsiasi tipo di imposta, e ciò *indipendentemente dal fatto che le prestazioni di servizio fossero rese nell'esercizio di impresa in un locale aperto al pubblico.*

In sostanza si sostiene che, per aver agito fraudolentemente, l'IVA si deve aggiungere ai ricavi incassati anche se tale importo non sia mai stato incassato dai propri clienti.

La posizione della Corte di Cassazione **non è condivisibile sotto più aspetti.**

Il primo aspetto è che ai sensi dell'art. 18, comma 2, del DPR 633/1972 (Testo Unico sull'IVA) per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura, il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo di IVA.

Tra le operazioni per le quali non vi è obbligo di emissione della fattura rientrano anche le *"prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico"* (ai sensi dell'art. 22, comma 1, del DPR 633/72).

La stessa sentenza sopra citata della Corte di Cassazione riconosce nella sostanza che l'attività svolta dalla ASD verificata, una volta riqualificata come commerciale, consiste in "*servizi resi in locali aperti al pubblico*".

Tuttavia per la Corte questo non è sufficiente per far applicare il metodo dello "scorporo" dell'IVA, benché non vi sia nessuna norma nell'ordinamento giuridico italiano che, seppur in presenza di un comportamento fraudolento, stabilisca un metodo di determinazione dell'IVA diverso da quanto disposto dalle norme di riferimento, come appunto il combinato disposto dell'art. 18, comma 2, ed art.22, comma 1, del Testo Unico sull'IVA.

Si evidenzia peraltro che la Circolare 18/E (si veda la conclusione al paragrafo 7.10) in proposito, dopo aver confermato l'orientamento della Corte di Cassazione circa il metodo di calcolo dell'IVA "in aggiunta" e non "a scorporo", consente all'Agenzia delle Entrate di disapplicare le sanzioni nei confronti del contribuente, se in sede di accertamento con il quale si riqualifichi come commerciale l'attività svolta dall'ASD/SSD verificata, si ravvisino l'esistenza di "obiettive" condizioni di incertezza in relazione alla portata e all'ambito applicativo delle norme tributarie. Una vera contraddizione in termini: se vi è incertezza che possa portare alla disapplicazione di sanzioni vuol dire che forse così "fraudolento" non era il comportamento tale da giustificare invece un conteggio di IVA da versare superiore all'incassato! Ciò sempre che la motivazione dell'extraconteggio dell'IVA sia la fraudolenza del comportamento, almeno da quello che traspare dalla sentenza della suprema Corte, a conferma di una sentenza dalla motivazione certamente debole.

Ma a prescindere da considerazioni di merito e di diritto con il richiamo alla legislazione nazionale, sul tema sarà necessaria una rivisitazione delle conclusioni della giurisprudenza italiana alla luce delle posizioni assunte della giurisprudenza europea che in proposito esprime delle direttive chiare basate su un presupposto di fondo che è il "**principio di neutralità dell'IVA**".

Tale principio informa l'intero sistema IVA e consiste nel considerare **l'IVA come imposta neutrale nei confronti dei soggetti passivi** (esercenti impresa, arte o professione, e quindi nel caso che qui interessa le ASD/SSD), **i quali nei confronti dell'Erario sono in sostanza solo dei meri percettori dell'imposta, con obbligo di ri-versamento, senza tuttavia rimanerne incisi dalla stessa, dal momento che il vero contribuente dell'IVA, e cioè colui che ne deve sopportare totalmente l'onere, è il consumatore finale.**

Questo è il principio che è stato affermato con la sentenza 24.10.1996, causa C-317/94, Elida Gibbs, dalla Corte di Giustizia UE secondo cui testualmente:

> *"Il principio di base risiede nel fatto che* ***il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente il consumatore finale****.* ***Di conseguenza la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale*** *e* ***sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore****".*

Questo stesso principio è stato ulteriormente ripreso sempre dalla Corte di Giustizia UE.

Si cita la sentenza 3.10.2006, causa C-475/2003 in cui si sostiene che "*il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale*" nonché l'ordinanza del 9.12.2011, causa C-69/11, caso Connoisseur Belgium, con cui si evidenzia che, proprio nel rispetto del principio di "neutralità " dell'IVA, le "*autorità fiscali non possono pretendere la riscossione di un'imposta maggiore, calcolata su di un corrispettivo superiore a quello effettivamente pagato dal cliente*", enfatizzando come il principio verrebbe meno qualora fosse chiesto al soggetto passivo (nel caso che qui interessa una ASD/SSD) il pagamento di un'IVA che non sia mai stata addebitata ai propri frequentatori (clienti).

Si cita ancora l'intervento della Corte di Giustizia UE Sez. III del 07/11/2013, cause riunite C-249/12 e C-250/12 secondo cui:

> *"... Qualora le parti non abbiano previsto nulla in ordine all'addebito dell'IVA e l'ordinamento interno non metta a disposizione del cedente accertato un mezzo per il recupero dell'imposta in capo al cessionario, deve intendersi che il quantum dell'operazione accertata sia comprensivo dell'imposta che grava sull'operazione e pertanto la base imponibile e l'imposta vanno determinate con un procedimento di scorporo".*

Il tema è quindi molto chiaro così come è chiaro che l'unica modalità per poter vedere applicato in pieno il principio di neutralità, allo stato attuale, è quello del contenzioso tributario. Un contenzioso che nasce clamorosamente in salita per l'ASD/SSD verificata in presenza di una posizione della Corte di Cassazione contraria all'operazione dello "scorporo" dell'IVA, benché non del tutto convincente come dianzi rappresentato.

In sede di tavolo tecnico con l'Agenzia delle Entrate però si potrà dare coerenza alla già concessa possibilità di non applicare sanzioni in caso di incertezza in relazione alla portata e all'ambito applicativo delle norme tributarie al caso specifico oggetto di accertamento (si pensi ad esempio al caso di decadenza dal beneficio della "decommercializzazione" per l'assenza del mod. EAS), concedendo agli uffici anche di conteggiare l'IVA dovuta con il metodo dello "scorporo", metodo che appare vieppiù idoneo nel favorire dialogo e accordo tra erario e contribuente nelle procedure inflattive del contenzioso tra cui in particolare l'accertamento con adesione.

Leggi anche:

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

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