

Avv. Guido Martinelli  
Avv. Marilisa Rogolino

Bologna, lì 14.12.2018

Agli Enti in Indirizzo

Loro Sedi

---

**Circ. n. 17A/2018**

**Oggetto: Fattura elettronica e soggetti in 398/91**

E' stata approvata ieri in via definitiva dalla Camera dei Deputati la legge di conversione del decreto fiscale 119/18.

Il testo conferma sostanzialmente il contenuto dell'articolo 7 del decreto legge del 23 ottobre 2018 n. 119, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 247 e in vigore dal 24 Ottobre 2018, che consente anche alle Società e alle Associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel Registro CONI di avvalersi della definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento prevista dall'articolo 2 e della definizione agevolata delle liti pendenti di cui all'articolo 6, per tutte le imposte dovute e per ciascun anno di imposta.

Viene solo specificato che tale facoltà è riservata alle “società e associazioni sportive dilettantistiche che alla data del 31 dicembre 2017 risultavano iscritte nel registro Coni.

Scompare, come per tutti i rimanenti contribuenti, la possibilità di avvalersi della dichiarazione integrativa speciale introducendo, in luogo di quest'ultima, (e quindi anche in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche) la sanatoria delle irregolarità formali.

Sono ricomprese tutte le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018. Tale regolarizzazione, prevista per la generalità dei contribuenti, si perfeziona mediante la rimozione delle irregolarità oltre che il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima entro il 31 maggio 2019 e la seconda entro il 2 marzo 2020.

Sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.

La vera novità è stata introdotta con i commi 01 e 02 dell'art. 10 della legge.

Vengono esclusi dall'obbligo di fatturazione elettronica "i soggetti passivi" (pertanto al momento oltre che le società e associazioni sportive dilettantistiche anche tutti gli altri enti senza scopo di lucro che potranno continuare ad utilizzare tale norma fino all'entrata in vigore del registro unico nazionale del terzo settore) che hanno optato per la gestione dei proventi commerciali con il noto regime forfettario di cui alla legge 398/1991 e che *nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000; tali soggetti, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a euro 65.000, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta*".

Tali previsioni subordinano l'esonero al verificarsi della condizione del non superamento della soglia di ricavi pari a 65.000 euro con riferimento al periodo d'imposta precedente. E già qui emergono le prime questioni interpretative: posto che a seguito della interpretazione fornita dalla circolare n.18/E dello scorso 1° agosto 2018 solo i proventi commerciali connessi all'attività istituzionale possono fruire del regime forfettario previsto dalla legge 398/1991, mentre i proventi non connessi devono scontare la disciplina ordinaria, la verifica della soglia va effettuata con riferimento a tutti i proventi commerciali conseguiti o solo con riferimento ai proventi commerciali connessi? Si tenga presente che la quasi totalità degli enti dovendo operare la verifica della soglia con riferimento al periodo d'imposta 2018 in pochi casi (o forse in nessun caso) avranno operato tale distinzione, stante la emanazione della circolare avvenuta solo la scorsa estate e quindi a periodo d'imposta ampiamente iniziato. Ma ancora, nel caso di mancato superamento della soglia nel periodo d'imposta 2018, l'esonero vale per tutto il periodo d'imposta 2019 a prescindere dall'ammontare dei proventi commerciali conseguiti in tale anno oppure l'esonero si "interrompe" al raggiungimento della soglia in corso d'anno? E anche qui, rilevano tutti i proventi commerciali o solo quelli connessi alle finalità istituzionali?

Ma la previsione più “inquietante” è contenuta nel successivo e ultimo periodo: quella nella quale si afferma che per coloro che nel periodo d’imposta precedente hanno conseguito dall’esercizio di attività commerciali proventi (commerciali) per un importo superiore a euro 65.000, “assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d’imposta”. Tralasciando anche in questa formulazione il dubbio circa la rilevanza o meno anche dei proventi non connessi che non possono fruire del regime forfettario, decisamente “oscura” appare la previsione che imporrebbe l’applicazione dell’imposta da parte del cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore. Pur senza richiamare alcuna norma sembra proprio che la disposizione normativa ancorché “anomala” evochi quel meccanismo dell’inversione contabile (o reverse charge) che il legislatore iva ha espressamente “codificato” in particolare nell’articolo 17 commi 5 e 6 del DPR 633/1972.

Si tenga poi presente che il regime forfettario di cui alla legge 398/1991 prevede – tra le molte semplificazioni in esso previste - un generalizzato esonero dall’obbligo di certificazione delle operazioni, mantenendo l’obbligo di fatturazione per le sole prestazioni pubblicitarie, di sponsorizzazione nonché per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica.

La previsione di esonero dall’obbligo di emissione della fattura elettronica per chi non supera la predetta soglia, pertanto, deve intendersi riferita alle citate prestazioni posto che in tutti gli altri casi non ricorre l’obbligo di fatturazione. Ed è proprio in virtù di detta ultima considerazione che risulta ancora più incerta e per certi versi “ridondante” la successiva modifica sempre apportata all’articolo 10 del DL 119/2018 che stabilisce quanto segue.

*“02. Gli obblighi di fatturazione e registrazione relativi a contratti di sponsorizzazione e pubblicità in capo a soggetti di cui agli articoli 1 e 2 della legge 16 dicembre 1991, n.398, nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, sono adempiuti dai cessionari».*

Come interpretare tale ulteriore disposizione, nella quale peraltro non si richiama più alcuna soglia di ricavi? Si vuol forse affermare che in relazione ai contratti di sponsorizzazione e pubblicità l’assolvimento dell’imposta mediante applicazione del meccanismo dell’inversione contabile avviene in ogni caso a prescindere dalle dimensioni del soggetto in regime 398, lasciando quindi operare la soglia solo per le altre prestazioni soggette all’obbligo di fatturazione e cioè alle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica? Se questo fosse stato l’intento del legislatore certamente la norma avrebbe dovuto assumere una forma meno contorta.

Dulcis in fundo, la ciliegina sulla torta rappresentata, probabilmente, da un effetto non “voluto” dal legislatore e determinato dalle regole di forfettizzazione dell’Iva tipiche del regime forfettario in commento.

Trasferire in capo al cessionario/committente (l'azienda sponsor) l'obbligo di assolvimento dell'imposta ordinariamente previsto in capo al cedente/prestatore (il soggetto in regime 398) significa nei fatti "sottrarre" a quest'ultimo soggetto quella "risorsa finanziaria" rappresentata dal 50 per cento dell'iva che una volta incassata non viene poi riversata all'erario ma trattenuta nelle proprie casse. Risorsa che per moltissime realtà associative di piccole e medie dimensioni rappresenta una condizione di sopravvivenza economica.

Restiamo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti

Cordiali saluti.

Avv. Guido Martinelli

