

S T U D I O C O N T A B I L E
dr. per.ind. STEFANO RIGAMONTI - dr. NICOLA CORSINI
consulente del lavoro - perito industriale - dottore commercialista - revisore contabile

VIA SANT'ALESSANDRO, 12 - 24122 - BERGAMO - TEL. 035/232592 - FAX 035/233116
e.mail: studiorc@studiorigamonticorsini.it - pec: studiorigamonticorsini@odcecbergamo.legalmail.it
CODICE FISCALE E PARTITA IVA N. 01963020167

consulente del lavoro - perito industriale
dottore commercialista - revisore contabile
consulenti tecnici del giudice
curatele fallimentari
periti ed esperti della CCIAA

consulenza: aziendale
fiscale
del lavoro
societaria
tributaria

Bergamo, 1° Marzo 2016.

Oggetto: L'omessa tracciabilità dei pagamenti non fa venire meno il forfait ex 398/91.

Riferimenti:

- Legge n. 398/91;
- Art. 25, comma 5, Legge n. 133/99;
- Art. 19, D.lgs. n. 158/2015;
- Art. 1, comma 133, Legge n. 208/2015.

Nell'ambito del Decreto attuativo della c.d. " Riforma fiscale" è stato ridefinito il regime sanzionatorio relativo alle violazioni dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti/versamenti di importo superiore ad € 1.000,00 per le società, associazioni ed altri enti sportivi dilettantistici.

In particolare, a decorrere dall' 1.1.2016, ferma restando la sanzione amministrativa da € 250 a € 2000, l'omessa tracciabilità dei predetti pagamenti non comporta più la decadenza del noto regime forfettario.

STUDIO CONTABILE

dr. per.ind. STEFANO RIGAMONTI - dr. NICOLA CORSINI

consulente del lavoro - perito industriale - dottore commercialista - revisore contabile

VIA SANT'ALESSANDRO, 12 - 24122 - BERGAMO - TEL. 035/232592 - FAX 035/233116
e.mail: studiorigamonticorsini.it - pec: studiorigamonticorsini@odcecebergamo.legalmail.it
CODICE FISCALE E PARTITA IVA N. 01963020167

Come noto, il D.Lgs. n. 158/2015 ha ridefinito il regime sanzionatorio, così come previsto dalla c.d. "Riforma fiscale" contenuta nella Legge n. 23/2014.

In particolare l'art. 19 del citato Decreto, modificando l'art. 25, comma 5, Legge n. 133/99, ha **eliminato la decadenza dal regime forfetario** di cui alla Legge n. 398/91 per le associazioni sportive dilettantistiche **in caso di violazione dell'obbligo di tracciabilità** dei pagamenti / versamenti.

Si rammenta che la Finanziaria 2016 ha anticipato la decorrenza dell'applicazione del nuovo regime sanzionatorio all'1.1.2016.

IL REGIME FORFETARIO EX LEGGE N. 398/91

Come noto, le associazioni sportive dilettantistiche affiliate al CONI possono optare per il regime di cui alla Legge n. 398/91 che prevede la **determinazione forfetaria**:

- **dell'IVA da versare** che va determinata, relativamente ai proventi commerciali, applicando l'art. 74, comma 6, DPR n. 633/72, ossia la "forfettizzazione" della detrazione pari al 50% dell'IVA a debito relativa alle operazioni imponibili (50% per le prestazioni di sponsorizzazione, 1/3 per le cessioni / concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica);
- **del reddito imponibile** ai fini IRES (e IRAP):
 - applicando ai proventi commerciali il coefficiente di redditività del 3%;
 - considerando altresì le plusvalenze patrimoniali (interamente tassate).

La possibilità di optare per il regime forfetario in esame è esteso anche alle:


- **società sportive dilettantistiche** costituite in società di capitali senza fine di lucro (art. 90, comma 1, Legge n. 289/2002);
- **associazioni** senza scopo di lucro e pro-loco (art. 9-bis, DL n. 471/91);
- **associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, associazioni di musica e danza popolare**, legalmente costituite senza fini di lucro (art. 2, comma 31, Legge 350/2003).

Per poter adottare il regime in esame è necessario che l'ammontare dei **proventi derivanti dall'attività commerciale** conseguiti nell'esercizio precedente **non sia superiore a € 250.000**.

CAUSE DI DECADENZA

Costituiscono cause di decadenza dal regime in esame:

- il **superamento** del predetto limite di € 250.000. In tal caso l'applicazione del regime forfetario **cessa dal mese successivo** a quello in cui è superato;
- la **perdita** del requisito soggettivo di **ente non lucrativo**.

 L'Agenzia delle Entrate nella Circolare 24.4.2013, n. 9/E ha fornito una serie di chiarimenti relativi alla decadenza dal regime forfetario in caso di mancata tenuta dell'apposito prospetto dei corrispettivi, omessa redazione del rendiconto dei proventi decommercializzati e violazioni al rispetto della clausola di democraticità e di uguaglianza degli associati all'interno dello statuto dell'ente.

Fino al **31.12.2015** costituiva ulteriore **causa di decadenza** anche il **mancato rispetto dell'obbligo di tracciabilità** dei pagamenti / versamenti. Tale decadenza, come accennato, è stata espunta dal D.Lgs. n. 158/2015 come di seguito illustrato.

L'OBBLIGO DI TRACCIABILITÀ DEI PAGAMENTI / VERSAMENTI

Il citato art. 25, comma 5, Legge n. 133/99 dispone che i **versamenti** effettuati a favore di **società, enti o associazioni sportive dilettantistiche** ed i **pagamenti** da questi effettuati, di importo superiore ad € 1.000

STUDIO CONTABILE

dr. per.ind. STEFANO RIGAMONTI - dr. NICOLA CORSINI

consulente del lavoro - perito industriale - dottore commercialista - revisore contabile

VIA SANT'ALESSANDRO, 12 - 24122 - BERGAMO - TEL. 035/232592 - FAX 035/233116
e.mail: studiorc@studiorigamonticorsini.it - pec: studiorigamonticorsini@odcecbergamo.legalmail.it
CODICE FISCALE E PARTITA IVA N. 01963020167

"sono eseguiti ... tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli, che possono essere stabilite con decreto del Ministro delle finanze ... L'inosservanza della ... disposizione comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398 ... e l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 ...".

In aggiunta a quanto sopra l'art. 4, DM n. 473/99 prevede che i versamenti, comprese le erogazioni, i contributi concessi a qualsiasi titolo, le quote associative ed i proventi che non concorrono a formare il reddito imponibile, vanno **eseguiti tramite c/c bancari o postali** intestati alla società / ente oppure mediante **carte di credito / bancomat**.

NB Nella Risoluzione 6.5.5015, n. 45/E l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'inosservanza dell'obbligo in esame non determina il disconoscimento della deducibilità dei costi in capo ai soggetti eroganti né del regime di esenzione IRPEF per i percipienti le somme corrisposte dall'associazione così come previsto dal comma 3 del citato art. 4 che *"si ritiene ... non sia più applicabile"*.

Analoghe modalità vanno rispettate per i pagamenti (di importo superiore ad € 1.000) eseguiti dai citati soggetti **relativamente all'attività istituzionale**, compresi quelli effettuati a favore di **atleti / allenatori / collaboratori** di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), TUIR .

Inoltre, come precisato nella CM 8.3.2000, n. 43/E, tali pagamenti / versamenti possono essere **eseguiti anche tramite "altri sistemi"** purché *"consentano concretamente lo svolgimento di efficaci e adeguati controlli quali, ad esempio, assegni non trasferibili intestati alla associazione sportiva ..."*.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Relativamente all'ambito applicazione dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti / versamenti, l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 19.11.2014, n. 102/E ha chiarito che la volontà del Legislatore è quella di **estendere** la tracciabilità:

- non solo ai **soggetti che applicano** il suddetto regime forfetario, *"in modo che venga assicurata la possibilità di operare i necessari controlli in capo a tutti i contribuenti che si avvalgono del predetto regime agevolativo"*;
- ma anche ai **soggetti "destinatari"** delle disposizioni contenute nella citata Legge n. 398/91, *"a prescindere dalla circostanza che gli stessi risultino o meno espressamente destinatari anche delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche"*.

Secondo l'Agenzia l'obbligo in esame riguarda quindi i seguenti soggetti:

- | |
|---|
| • associazioni sportive dilettantistiche affiliate al CONI |
| • società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro (art. 90, comma 1, Legge n. 289/2002) |
| • associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare , legalmente costituite senza fini di lucro (art. 2, comma 31, Legge n. 350/2003) |
| • associazioni senza fini di lucro (art. 9-bis, DL n. 417/91) |
| • pro-loco (art. 9-bis, DL n. 417/91) |

IL NUOVO REGIME SANZIONATORIO

Come sopra accennato, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015, l'ultimo periodo del comma 5 del citato art. 25 dispone ora che **l'inosservanza del predetto obbligo di tracciabilità dei pagamenti / versamenti**

STUDIO CONTABILE

dr. per.ind. STEFANO RIGAMONTI - dr. NICOLA CORSINI

consulente del lavoro - perito industriale - dottore commercialista - revisore contabile

VIA SANT'ALESSANDRO, 12 - 24122 - BERGAMO - TEL. 035/232592 - FAX 035/233116
e.mail: studiolorc@studiorigamonticorsini.it - pec: studiorigamonticorsini@odcecebergamo.legalmail.it
CODICE FISCALE E PARTITA IVA N. 01963020167

"comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 ..."

A decorrere dall'1.1.2016, in caso di omessa tracciabilità dei pagamenti / versamenti di importo pari / superiore a € 1.000, trova applicazione **esclusivamente la sanzione da € 250 a € 2.000** e non più la decadenza dalle agevolazioni di cui alla citata Legge n. 398/91.

Omessa tracciabilità pagamenti di importo pari / superiore € 1.000
(art. 25, comma 5, Legge n. 133/99)

Fino al 31.12.2015

Dall'1.1.2016

decadenza regime forfetario ex Legge n. 398/91

sanzione da € 250 a € 2.000

+

sanzione da € 258 a € 2.065



Preme sottolineare che ai soggetti in esame è applicabile il limite di € 1.000 ancorchè la Finanziaria 2016 ha aumentato a € 3.000 il limite del divieto di trasferimenti in contante.

FAVOR REI

L'"alleggerimento" della sanzione al verificarsi della violazione dell'obbligo di tracciabilità pone la questione in merito all'**applicazione del favor rei** di cui all'art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/97, ai sensi del quale:

"se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo".

L'Agenzia delle Entrate nel corso dell'incontro di inizio anno con la stampa specializzata ha precisato che le novità introdotte dal citato Decreto, se più favorevoli rispetto alla disciplina precedente, trovano applicazione **anche in relazione alle violazioni commesse prima dell'1.1.2016**, relativamente alle **situazioni non ancora rese definitive**, in ragione dell'applicazione del suddetto principio.

A tal proposito merita segnalare che la Corte di Cassazione con la sentenza 17.12.2014, n. 26475 ha **ammesso l'applicazione del favor rei** con riguardo alle c.d. **sanzioni improprie di tipo sostanziale**, ossia quelle "situazioni di svantaggio per il contribuente che abbia violato determinati obblighi ... [anche] di carattere sostanziale" per cui viene "maggiorata l'imposta, negando l'applicazione di deduzioni, di detrazioni, elevando l'imponibile o assumendo come fatti tassabili elementi che diversamente non lo sarebbero".

Alla fattispecie delle sanzioni improprie di tipo sostanziale sarebbe **riconducibile la sanzione della decadenza** di cui al citato art. 25 in quanto per i Giudici

"è sanzione in forma impropria ... la perdita di un beneficio, la decadenza da un'agevolazione, la revoca di un privilegio, ecc ... tutte situazioni di svantaggio che si determinano senz'altro quale conseguenza riflessa di una condotta inosservante di un obbligo di legge, ma che appaiono tuttavia accomunate anche sotto un altro diverso aspetto, quello di risolversi nell'immediata ed incondizionata penalizzazione del trasgressore".

Conseguentemente

"non è effettivamente discutibile che trattandosi di rimuovere gli effetti indirettamente sanzionabili di una condotta illecita il principio del favor rei trovi la più ampia applicazione".