

ENTI NON COMMERCIALI

Regime 398/1991: soglia di ricavi valida ai soli fini reddituali

di Luca Caramaschi

Uno dei chiarimenti più rilevanti che offre la [circolare AdE 18/E/2018](#) circa il corretto funzionamento del **regime forfettario** di cui alla **L. 398/1991** è sicuramente quello che riguarda il superamento della soglia dei 400.000 euro di ricavi oltre la quale il predetto **regime agevolato** non risulta più applicabile.

Da quando il predetto regime è stato istituito si è sempre pensato che le **agevolazioni** sotto il profilo **reddituale** e quelle previste ai fini della determinazione dell'**Iva** viaggiassero su **binari paralleli**, nel senso di non potersi più applicare nel momento in cui veniva superata la **soglia** ad oggi fissata nella misura di **400.000 euro**.

I primi dubbi, tuttavia, sono sorti nel momento in cui si sono presentati agli operatori **casi particolari** che determinavano l'applicazione di **criteri e disposizioni normative diverse nei due comparti impositivi**.

Il primo esempio è dato dalle prestazioni **fatturate** in un dato periodo d'imposta ma non ancora incassate alla conclusione del medesimo. Sotto il profilo Iva tale fattispecie non ha mai presentato criticità posto che le regole contenute nell'[articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972](#) individuano senza ombra di dubbio il sorgere del **momento impositivo** al momento della **fatturazione** quando affermano che *“Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.”*

Se quindi era certo il momento impositivo ai fini Iva, altrettanto certo non appariva il momento nel quale il provento doveva concorrere alla **formazione del reddito** in considerazione del fatto che il **regime 398/1991** è indubbiamente un **regime di cassa** e non certo di competenza.

I “fedelissimi” della cassa, quindi, sostenevano l'esistenza di un **doppio binario** che vedeva l'Iva dovuta nell'anno di **fatturazione** e l'assoggettamento a imposizione reddituale nell'anno dell'**incasso** (quindi in quello successivo nel caso in commento).

Questa soluzione, tuttavia, se da un lato non creava problemi quando non si determinava alcun superamento della **soglia**, dall'altra creava numerosi dubbi quando l'importo fatturato ma non incassato determinava lo **sforamento della soglia** oggi pari a **400.000 euro**.

Si decadeva in questo caso dal **regime 398/1991** per superamento della **soglia di ricavi**? Vi è chi, compreso il sottoscritto, poggia sulla considerazione che il **regime 398/1991** è un **regime di "cassa"** e nonostante le non cristalline affermazioni di segno contrario contenute nel **prontuario Siae** e nel **D.M. 18.5.1995** di approvazione dei vecchi modelli di distinta e di dichiarazione di incasso (il cosiddetto borderò), riteneva che **tale situazione non determinasse lo sforamento della soglia** ai fini reddituali e quindi la **decadenza** dal regime, ma determinasse unicamente la **debenza dell'Iva** con le modalità forfettarie anche oltre la soglia, quindi con la partecipazione del ricavo alla verifica ai fini reddituali della soglia solo nel successivo periodo d'imposta nel quale lo stesso risultava incassato.

A **risolvere** la questione, con una soluzione che tuttavia non appare soddisfacente alla luce dei **criteri** che governano il regime forfettario, ci ha pensato l'Agenzia delle entrate con la citata [circolare 18/E/2018](#), **par. 3.7**, affermando in primis che *"qualora anteriormente alla percezione del corrispettivo sia emessa fattura, andranno in tali ipotesi computati anche gli introiti fatturati ancorché non riscossi"* e che *"Tale criterio deve essere seguito ... al fine della determinazione del plafond dei 400.000 euro e dell'applicazione delle modalità forfettarie di determinazione del reddito imponibile e dell'Iva proprie del regime di cui alla legge n.398 del 1991"*.

Viene quindi introdotta una **"finzione giuridica"** per la quale il provento si considera comunque **"incassato"** nel momento in cui lo stesso viene **fatturato**, anche se non riscosso. Come già accennato, se questa soluzione risolve non pochi **problemi operativi** (e, occorre dirlo, anche tante "speculazioni" da parte di soggetti che approfittando di questa situazione hanno fatturato importi ben superiori alla soglia non facendo concorrere il ricavo né nell'anno di **mancato incasso** né in questo successivo in cui l'incasso si verificava, agevolati dal fatto che nell'esercizio successivo la mancata emissione della fattura non rendeva certamente agevole in controllo da parte dei verificatori), non può essere pacificamente accolta in quanto in **palese contrasto** con il criterio che nel **regime 398/1991** prevede la rilevanza del provento nel solo momento del suo **incasso**.

D'altro canto, è la stessa Agenzia a riconoscere nella stessa [circolare 18/E/2018](#) situazioni nelle quali si verifica ai fini dell'applicazione del **regime 398/1991** un **doppio binario Iva/reditti** che giustifica un assoggettamento ad Iva con **modalità forfettarie anche oltre la soglia dei 400.000 euro** ma che non determina **alcuna conseguenza** in termini di **decadenza del regime**.

Si tratta dei **proventi decommercializzati** ai fini **Ires** ma **non** anche ai fini **Iva** (è il caso dei **contributi pubblici** di cui all'[articolo 143, comma 3, lett. b\), Tuir](#) piuttosto che dei proventi derivanti da **attività commerciali connesse agli scopi istituzionali** di cui all'[articolo 25, comma 2, lett. a\), L. 133/1999](#)) per i quali, prima del citato documento di prassi, più di un dubbio aveva attanagliato gli operatori circa la loro rilevanza o meno ai fini della verifica del superamento della soglia nel **regime 398/1991**.

È proprio con riferimento alla richiamata fattispecie dei **contributi pubblici** (ma analoga considerazione viene fatta per i proventi *ex [articolo 25, comma 2, lett. a\), L. 133/1999](#)*) che

l'Agenzia delle entrate, nel recente documento di prassi, afferma che “*Tali contributi, pertanto, non rientrano nel calcolo del plafond di 400.000 euro*” e che “*Nel caso in cui i contributi pubblici corrisposti all'associazione sportiva dilettantistica dalle amministrazioni pubbliche siano esclusi da Ires ai sensi dell'articolo 143 comma 3 lettera b) del Tuir ma rilevino agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, per gli stessi – ferma restando la non concorrenza ai fini del plafond per l'accesso al regime agevolativo di cui alla legge n.398 del 1991 – l'Iva sarà dovuta secondo il regime forfettario previsto dalla stessa legge n.398 del 1991*”, legittimando quindi l'applicazione dell'**Iva con modalità forfettarie anche oltre la soglia**.

Non si comprende quindi la ragione per cui l'Agenzia giustifichi un **doppio binario Iva/redditi** per quanto attiene ai soli **proventi decommercializzati** mentre non lo faccia con riferimento ai **proventi** che risultano **fatturati ma non ancora incassati**, affermando per questi ultimi l'esistenza di una “**finzione giuridica**” secondo la quale il provento si deve intendere **certamente incassato nel periodo in cui interviene la fatturazione**; logica, questa, che non rispecchia i criteri propri del **regime 398/1991** e affermati dalla stessa Agenzia nella **circolare esplicativa 1/1992** dove si precisa che “*....ai fini dell'individuazione dei proventi in argomento deve avversi riguardo al criterio di cassa*”.

Ben quindi avrebbe fatto l'Agenzia (ma così non è stato) a precisare che anche i **proventi fatturati ma non ancora incassati** nel periodo d'imposta, alla stregua dei **proventi decommercializzati, rilevano certamente ai fini Iva** (e non poteva essere altrimenti, stante i principi di determinazione di detto tributo) secondo le regole di determinazione forfettaria ma non rilevano ai **fini reddituali** e come tali **non concorrono** alla verifica del superamento della soglia dei 400.000.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

**I NUOVI ADEMPIMENTI E LE NUOVE REGOLE
PER LO SPORT ITALIANO**

Scopri le sedi in programmazione >