

AGEVOLAZIONI

Il principio di cassa nell'ambito dell'agevolazione ex articolo 1 L. 398/1991

di Stefano Rossetti



L'[articolo 1, comma 1, L. 398/1991](#) prevede che “*le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 400.000 euro*” possano scegliere di applicare l'Iva e le imposte sul reddito in modo forfetario così come previsto nel successivo articolo 2.

Dalla formulazione del testo normativo non è chiaro se, riferendosi ai proventi, il legislatore utilizzando il verbo “conseguire” intendesse riferirsi al **principio di cassa** ovvero a **quello di competenza**.

Il Ministero delle Finanze con la [circolare 1/1992](#) prese subito posizione affermando che “*stante la particolarità della disciplina introdotta dalle L. 398/1991 per i soggetti ivi indicati, ai fini della individuazione dei proventi in argomento deve aversi riguardo al principio di cassa*”.

Tuttavia, nonostante la chiara presa di posizione ministeriale del 1992, la **SIAE**, con la [circolare n. 712/1992](#) ritenne che nel limite dei proventi commerciali si deve tener conto **non solo** dei proventi incassati ma anche, in presenza di fattura, dei proventi certificati ancorché non riscossi (criterio di fatturazione).

Successivamente, il **Ministero delle Finanze**, recependo le considerazioni della SIAE, mutò il proprio orientamento tanto che con il **D.M. 18.05.1995** ha previsto che “*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 ancorché non riscossi*”.

Occorre segnalare che l'applicazione del principio di cassa non ha però trovato sostegno né nella **dottrina** prevalente, né nella **giurisprudenza** di merito che, proprio per la particolarità della norma in esame, **escludono che possano essere ricompresi nel limite dei 400.000 euro anche i proventi fatturati ma non incassati**.

In particolare, la **CTP di Reggio Emilia** nella **sentenza n. 274/2/14** ha avuto modo di affermare che:

- “*L'articolo 2, comma 5, della legge n. 398/1991 prevede «In deroga alle disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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 e aggiungendo le plusvalenze-patrimoniali»;*”;
- (di conseguenza) **“l'Associazione Sportiva nel caso di specie non avrebbe conseguito il provento non avendolo incassato e quindi la sola fatturazione anticipata a parere della commissione determina solo l'imponibilità Iva della fattura emessa”**

Nello stesso senso si è espressa la **CTR di L'Aquila** con la sentenza **n. 256/6/2015**.

Il Collegio abruzzese, analizzando la portata dell'**articolo 1 L. 398/1991**, ha avuto modo di affermare che:

- **“non pare quindi alla luce della chiara e inequivocabile espressione usata dal legislatore [la norma utilizza il verbo conseguire], che possa attribuirsi un diverso e più ampio significato alla norma contenuta nel citato articolo 1 della legge n. 398/1991. E difatti, lo stesso Ministero delle Finanze, con la circolare n. 1 dell'11.2.1992 si era affrettato a chiarire che «stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398 per i soggetti ivi indicati, ai fini della individuazione dei proventi in argomento, deve avversi riguardo al criterio di cassa»;**
- **“l'inidoneità della fatturazione Iva non riscossa ad incrementare i "proventi consecutivi" al fine di determinare la consistenza del plafond di euro 250.000,00 [limite previgente] di cui all'art. 1 della legge n. 398/1991; sul punto deve pertanto disporsi la disapplicazione del D.M. 18.5.1995 nella parte in cui assimila al criterio di cassa il principio della normativa Iva in relazione a fatturazioni i cui introiti vanno computati anche se non riscossi”.**

I giudici di secondo grado sono giunti alle conclusioni sopra riportate al termine di un articolato ragionamento che porta a ritenere **infondata l'interpretazione fornita dalla SIAE e dal Ministero secondo la quale i proventi fatturati devono essere considerati incassati in quanto:**

- tale interpretazione **“introduce una distinzione arbitraria circa le modalità di incasso dei proventi, non desumibile neanche indirettamente dal tenore della norma di cui alla legge n. 398/1991. Laddove si fa riferimento ai «proventi consecutivi» nulla viene specificato circa le**

modalità di provenienza del provento e l'assenza nella norma di ogni riferimento al riguardo è coerente con il principio di cassa perché ciò che rileva non è la natura del mezzo utilizzato per il pagamento ma solo e soltanto l'effetto di realizzo che ne deriva al fine di qualificare il provento come effettivo ricavo”;

- *“il criterio di cassa trova una conferma già nella espressione terminologica di «provento» che attiene specificamente al tema delle imposte dirette, mentre in ambito Iva si fa riferimento a termini diversi - volume di affari, corrispettivo, operazione imponibile e via dicendo. Inoltre, i proventi percepiti da attività commerciali considerati in base al criterio di cassa sono costituiti da ricavi di natura commerciale e dalle sopravvenienze attive relative ad attività commerciali. Peraltro, l'articolo 2 comma 2 della legge n. 398/1991 conferma quanto già prospettato nel precedente art. 1 con il termine di «proventi conseguiti», laddove si stabilisce che «i soggetti che fruiscono dell'esonero devono annotare nella distinta di incasso o nella dichiarazione di incasso... qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali». È quindi evidente dal combinato disposto dei predetti articoli e dalle espressioni ivi utilizzate di «incasso», «reddito imponibile» - comma 3 dell'articolo 2 - «coefficiente di redditività del tre per cento da applicarsi ai proventi conseguiti ai fini della determinazione del reddito imponibile» - comma 5 articolo 2 - che esiste un oggettivo collegamento tra l'effettivo incasso dei proventi e l'imponibilità del reddito cui gli stessi confluiscano, per cui non si vede come possa ipotizzarsi che ai soli fini della determinazione del plafond debba tenersi conto anche delle fatture non incassate, proprio perché queste non potrebbero avere alcuna influenza sulla determinazione dell'imponibile ai fini delle imposte dirette”.*

Alla luce di quanto sopra, quindi, l'applicazione del **principio di cassa nell'ambito della L. 398/1991** deve essere applicato:

- in fase di accesso al regime agevolativo, **ai proventi conseguiti nel periodo d'imposta precedente ai fini della verifica del superamento del limite dei 400.000 euro;**
- in costanza di regime agevolativo, **ai proventi conseguiti nel periodo d'imposta ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte dirette.**