

## ENTI NON COMMERCIALI

### **Per i Giudici di legittimità il regime 398 è sempre ispirato al principio di cassa**

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

### **GLI STATUTI DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE FONDAZIONI DEL TERZO SETTORE**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Uno tra i tanti chiarimenti della maxi [circolare 18/E/2018](#) che hanno destato più di una perplessità tra gli operatori è certamente quello con il quale l'Agenzia delle entrate, nell'ambito delle regole di corretto funzionamento del **regime forfettario** di cui alla L. 398/1991, ha precisato che le prestazioni **fatturate** in un dato periodo d'imposta ma **non ancora incassate** rilevano ai fini della tassazione in tale periodo e, quindi, anche ai fini della valutazione riguardante il superamento della **soglia dei 400.000 euro** di ricavi oltre la quale il predetto **regime agevolato** non risulta più applicabile.

È, nello specifico, al **paragrafo 3.7** del citato documento di prassi che l'Agenzia afferma 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”*.

Posizione giustificata, secondo la stessa Agenzia, sia dalle affermazioni contenute nel **prontuario SIAE** che nel **D.M. 18.5.1995** di approvazione dei vecchi modelli di distinta e di **dichiarazione di incasso** (il cosiddetto borderò).

Viene quindi introdotta dall'Agenzia delle entrate una sorta di **“finzione giuridica”** in ragione della quale il provento si considera comunque **“incassato”** nel momento in cui lo stesso viene fatturato anche se non riscosso.

Se da un lato questa soluzione risolve talvolta alcuni **problemi operativi** (e in alcuni casi talune **“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), ci si è subito resi conto in dottrina di come una tale soluzione **non potesse essere** pacificamente accolta in quanto in **palese contrasto** con il criterio guida che nel **regime 398** assegna rilevanza del provento nel solo momento del suo incasso.

Tali ultime considerazioni hanno trovato accoglimento in una recente sentenza della **Corte di Cassazione - ordinanza n. 22440 del 15.07.2022** - con la quale i Giudici della Suprema Corte hanno proprio **censurato** le riportate indicazioni fornite con la richiamata [circolare 18/E/2018](#), esprimendo tra l'altro il concetto (non sempre pacifico per i verificatori, né per i giudici di merito) per cui le “**circolari costituiscono un atto di indirizzo della condotta degli uffici cui sono rivolte e non sono, perciò, fonte di diritti né di doveri, non vincolando il contribuente**”.

Dirimente sul punto appare il passaggio della sentenza dei Giudici di legittimità nella quale si afferma che “*Ai fini del computo di tale plafond trova applicazione il criterio di cassa, con conseguente esclusione dei corrispettivi fatturati ma non ancora incassati, giustificandosi tale criterio con le particolari finalità, sottese alla possibile opzione per il regime agevolato, di tutela delle aggregazioni sociali senza scopo di lucro che perseguono finalità socialmente rilevanti*”.

Tuttavia, se detta soluzione, in contrasto con la posizione dell'Agenzia, risulta certamente più rispondente al **dettato normativo primario** (superando quindi le interpretazioni fornite con disposizioni di rango inferiore), è altrettanto vero che la stessa alimenta quel **doppio binario Iva/redditi** che porta a conseguenze assai rilevanti quando l'importo fatturato ma non ancora incassato determina lo sforamento della soglia oggi pari a 400.000 euro.

Si decade in questo caso dal **regime 398** per superamento della soglia di ricavi?

Poggiando sulla considerazione che il **regime 398** è indubbiamente un **regime di "cassa"** è quindi lecito ritenere che tale situazione non determini lo sforamento della **soglia** ai fini reddituali e quindi la **decadenza** dal regime, ma comporti unicamente la debenza dell'Iva con le modalità forfettarie anche oltre la soglia, con quindi la partecipazione del ricavo alla verifica ai fini reddituali della soglia **solo nel successivo periodo d'imposta** nel quale lo stesso risultava incassato.

D'altronde, è la stessa Agenzia a riconoscere nella [circolare 18/E/2018](#) situazioni nelle quali si verifica ai fini dell'applicazione del regime 398/1991 un **doppio binario Iva/redditi** 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, lettera b, Tuir](#) piuttosto che dei proventi derivanti da **attività commerciali connesse agli scopi istituzionali** di cui all'[articolo 25, comma 2, lettera 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**.

È proprio con riferimento alla richiamata fattispecie dei **contributi pubblici** (ma analoga considerazione viene fatta per i proventi ex [articolo 25, comma 2, lettera a, L. 133/1999](#)) che l'Agenzia delle entrate afferma nella [circolare 18/E/2018](#) 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.

Ben quindi farebbe l'Agenzia, in ossequio al **confermato principio di cassa** che governa il regime forfettario 398 ribadito dalla recente sentenza **della Corte di Cassazione**, a modificare il proprio orientamento precisando che anche per i proventi fatturati ma non ancora incassati nel periodo d'imposta, alla stregua dei **proventi decommercializzati**, pur rilevando certamente ai fini Iva (e non poteva essere altrimenti stante i principi di determinazione di detto tributo contenuti nell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#)) secondo le regole di determinazione forfettaria, non devono rilevare ai fini reddituali e come tali **devono concorrere** alla verifica del superamento della soglia dei 400.000 solo **nell'esercizio sociale in cui vengono effettivamente riscossi**.