

A tutti i  
Signori Clienti  
loro sedi

Saronno, 10 Settembre 2018

**Oggetto: Circolare 10 del 10/09/2018**

**DECRETO DIGNITÀ – LE NOVITÀ IN TEMA DI “SPESOMETRO”**

Il cosiddetto Decreto Dignità (D.L. 87/2018) interviene anche nell’ambito della comunicazione annuale delle fatture, seppure con un impatto che dal punto di vista pratico risulta piuttosto limitato.

Di seguito riepiloghiamo le novità in tale ambito.

**Termine di invio dello spesometro**

Il Decreto Dignità interviene sulla periodicità di invio della comunicazione riguardante le fatture emesse e ricevute, modificando il calendario di invio, di fatto confermando le scadenze attuali visto che nel caso di invio della comunicazione trimestrale, la scadenza del terzo trimestre 2018 viene accorpata alla scadenza prevista per il secondo semestre 2018.

Secondo quanto previsto dall’articolo 21, D.L. 78/2010, la periodicità di invio dei dati era trimestrale e, per il 2017, il D.L. 193/2016 aveva disposto transitoriamente un invio aggregato semestrale; il D.L. 148/2017, confermando la periodicità trimestrale, ha introdotto a regime la facoltà di invio semestrale. Pertanto, dal 2018, i contribuenti hanno la possibilità di scegliere indifferentemente tra la periodicità trimestrale o semestrale (in mancanza di indicazioni sul punto, si ritiene che la scelta venga effettuata tramite il comportamento concludente assunto dal contribuente).

Va ricordato che il D.L. 148/2017 ha modificato la scadenza dell’invio della comunicazione relativa al secondo trimestre, ovvero del primo semestre se si è optato per l’invio semestrale: il termine di invio di tali comunicazioni è stato posticipato al 30 settembre 2018 (in precedenza, il termine era fissato al 16 settembre).

L’articolo 11, D.L. 87/2018 (Decreto Dignità), come detto, interviene sulle scadenze, rinviando al 28 febbraio 2019 il termine di invio dello spesometro del terzo trimestre 2018 (la cui scadenza originaria sarebbe risultata essere la fine del prossimo mese di novembre).

Viene, inoltre, mantenuta la periodicità semestrale, con le seguenti scadenze:

- per la comunicazione relativa al primo semestre, l’invio viene effettuato entro il 30 settembre;
- per la comunicazione relativa al secondo semestre, l’invio viene effettuato entro il 28 febbraio dell’anno successivo.

**In conclusione, entro il prossimo 1° ottobre 2018 (visto che il 30 settembre cade di domenica)**

STUDIO INTEGRATO  
**ACB GROUP**

TEL: + 39.02.25060267  
FAX: + 39.02.25060260  
INFO@SPTAL.COM

21047 – SARONNO – VA  
VIA RAMAZZOTTI, 20  
WWW.SPTAL.COM

STUDI INTEGRATI ACB Group S.p.a. – MILANO – 20123 – VIA LANZONE, 31: Ancona Consulenti Associati srl. Avellino Studio Porcelli Professionisti Associati. Bari Dottori Commercialisti e Giuristi di Impresa Associati in Bari. Benevento Studio Porcaro Dottori Commercialisti. Bergamo Studio Berta Nembrini Colombini e Associati. Studio Lucchini. Bologna Studio Gnudi Associazione Professionale. Studio Ferdinando Maiese. Bolzano Studio Rabanser. Brescia Studio Cosu e Associati. Cagliari Studio Edoardo Bene. Catania Studio Zangara Associazione tra Professionisti. Como Studio Ramiro Tettamanti e Associati. Cremona Studio Ruggeri. Firenze Studio Galeotti Flori. Forlì: Studio Scala - Giondi Associazione Professionale. Genova Studio Rosina e Associati Dottori Commercialisti. Studio Uckmar Associazione Professionale. Jesi Studio Frezzotti Giovanni. Messina Studio Vermiglio. Milano Studio Caso' - Dottori Commercialisti Associati. Studio Bracchetti Calori e Associati. Modena Studio Rinaldi Dottori Commercialisti Associati. Napoli Studio Coccia & Associati. Studio Giordano Associazione Professionale. Studio Associato Andrea Pisani Massamormile. Novara Studio Colombo Galli Sole Massara & Partners Commercialisti Associati. Padova Cortellazzo & Soatto Associazione Professionale di Dottori Commercialisti e Avvocati. Palermo Studio Errante Dottori Commercialisti. Parma Studio Simonazzi Associazione professionale tra Dottori Commercialisti e Revisori. Perugia Dottori Commercialisti & Consulenti D'Impresa Associati. Piacenza Studio Guidotti & Associati. Pistoia Studio Michelotti. Bonechi & Associati. Pordenone Studio Ciganotto Cinelli. Prato Studio Biancalani Paolo e Andrea Dottori Commercialisti. Ravenna Studio Consulenza Associazione Professionale. Roma Studio Tributario Massimo A. Procopio. Saronno Scolari & Partners Tax and Legal. Torino Studio Ferrero. Studio Legale Jacobacci & Associati. Studio Mottura-Araldi Associazione Professionale. Studio Schiesari & Associati. Studio Zucchetti Dottori Commercialisti. Trento Studio Alessandro Mellarini. Treviso Studio Duodo & Pivato. Trieste Studio Degrassi Commercialisti Associati. Udine Studio Asquini Cattelani-Provito Colla Vienna. Varese Studio Pensotti Bruni. Venezia Grimani & Pesce Dottori Commercialisti. Studio Burighel & Miani Dottori Commercialisti Associati. Verona Studio Righini Commercialisti e Avvocati. Sgaravato Studio Legale Tributario Associazione Professionale. Vicenza Studio Zanguo Commercialisti. Monaco Principato Interlaw Monaco. Shanghai GWA – Greatway – Advisory Co. Ltd.

viene confermata la scadenza di invio della **comunicazione dei dati delle fatture relativa al primo semestre 2018** (per coloro che hanno optato per l'invio semestrale in luogo di quello trimestrale).

### Esonero per gli agricoltori

Il Decreto Dignità è intervenuto anche in relazione alle ipotesi di esonero dalla presentazione della comunicazione dei dati fattura. Tra le (poche) ipotesi già esistenti figurava uno specifico esonero a favore dei contribuenti esercenti attività agricola in regime speciale *ex* articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972, purché operanti in via prevalente nelle zone montane di cui all'articolo 9, D.P.R. 601/1973.

Il comma 2-*ter* dell'articolo 11, D.L. 87/2018 estende l'esonero dall'obbligo di presentazione dello spesometro a tutti i produttori agricoli che utilizzano il regime agevolato di cui all'articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972, senza alcuna limitazione riguardante le zone geografiche di esercizio dell'attività (quindi risultano esonerati anche gli agricoltori semplificati "non montani").

Con riferimento alla decorrenza di tale esonero, il successivo comma 2-*quater* esclude l'obbligo di comunicazione in maniera retroattiva dal 1° gennaio 2018, esonerando di fatto tali soggetti anche per il primo semestre 2018, la cui scadenza sarebbe risultata al prossimo 1° ottobre.

## DAL 22 SETTEMBRE 2018 PARTONO LE ISTANZE PER FRUIRE DEL CREDITO DI IMPOSTA SUGLI INVESTIMENTI PUBBLICITARI “INCREMENTALI”

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.P.C.M. 90/2018 sono state definite le disposizioni attuative per la richiesta del credito di imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali effettuati sulla stampa (giornali quotidiani e periodici, anche *on line*, locali e nazionali) e sulle emittenti radio-televisive a diffusione locale, introdotto dall’articolo 57-*bis*, D.L. 50/2017.

Il Dipartimento per l’Informazione e l’Editoria con il **provvedimento del 31 luglio 2018** ha approvato il modello da presentare esclusivamente in via telematica dal 22 settembre 2018 al 22 ottobre 2018 per fruire dell’agevolazione, relativamente ai costi già sostenuti nel 2017 e per prenotare il beneficio, relativamente ai costi in corso di sostenimento nel 2018.

### Gli investimenti ammissibili

Sono ammissibili al credito di imposta gli investimenti riferiti all’acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali su giornali quotidiani e periodici, nazionali e locali, ovvero nell’ambito della programmazione di emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.

Le pubblicità devono essere effettuate su giornali ed emittenti editi da imprese titolari di testata giornalistica iscritta presso il competente Tribunale o presso il Registro degli operatori di comunicazione dotate del direttore responsabile. Sono escluse le spese diverse dall’acquisto dello spazio pubblicitario, anche se accessorie o connesse; sono altresì escluse le spese per l’acquisto di spazi destinati a servizi quali televendite, pronostici, giochi, scommesse, messaggeria vocale o *chat-line*.

L’effettività del sostenimento delle spese deve risultare da apposita attestazione rilasciata dai soggetti legittimati a rilasciare il visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali ovvero dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti.

### I soggetti beneficiari ed il calcolo del contributo

Possono beneficiare del credito di imposta i soggetti titolari di reddito di impresa o di lavoro autonomo e gli enti non commerciali: il contributo sotto forma di credito di imposta è pari al 90% degli investimenti pubblicitari incrementali rispetto all’anno precedente per le microimprese, le pmi e le *start up* innovative ovvero al 75% per le altre imprese, i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali.

Sostenimento della spesa pubblicitaria	Modalità di calcolo della richiesta del credito di imposta
Pubblicità solo su stampa anche “ <i>on line</i> ” (no pubblicità su emittenti radio-televisive) dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017	Il costo sostenuto dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017 deve essere superiore a quello sostenuto dal 24 giugno 2016 al 31 dicembre 2016 per la stessa tipologia di investimento pubblicitario. <b>Qualora nei mesi interessati del 2016 non siano state sostenute spese pubblicitarie della stessa</b>

	<p><b>tipologia di quelle agevolabili non è possibile presentare l'istanza per la fruizione del credito di imposta per le spese sostenute nei mesi interessati del 2017.</b> L'incremento della spesa sostenuta nelle due annualità diventa la base di calcolo su cui applicare la percentuale del 75% o del 90% a seconda del soggetto beneficiario</p>
<p>Publicità sia su stampa sia su emittenti radio-televisive dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018</p>	<p>Il costo sostenuto dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 deve essere superiore a quello sostenuto nel 2017 per la stessa tipologia di investimento pubblicitario (stampa o emittenti radio-televisive). <b>Qualora nel 2017 non siano state sostenute spese pubblicitarie della stessa tipologia di quelle agevolabili non è possibile presentare l'istanza per la fruizione del credito di imposta per le spese sostenute nel 2018.</b> L'incremento della spesa sostenuta nelle due annualità diventa la base di calcolo su cui applicare la percentuale del 75% o del 90% a seconda del soggetto beneficiario</p>

Il credito di imposta liquidato potrà essere inferiore a quello richiesto nel caso in cui l'ammontare complessivo delle agevolazioni richieste superi l'ammontare delle risorse stanziato. L'utilizzo sarà consentito esclusivamente in compensazione (non a rimborso) per il tramite del modello F24 che andrà presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (Entratel/Fisconline).

#### La presentazione dell'istanza telematica

L'agevolazione relativa alla concessione del credito di imposta per gli investimenti pubblicitari incrementali rispetto a quelli sostenuti nell'esercizio precedente prevede l'invio telematico di 2 tipologie di comunicazioni:

- comunicazione preventiva per l'accesso al credito di imposta;
- dichiarazione sostitutiva consuntiva relativa agli investimenti effettuati.

Il modello e le istruzioni della "Comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari incrementali" sono disponibili al [link](#)

<https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Schede/Agevolazioni/Credito+di+imposta+Investimenti+pubblicitari+incrementali/Modello+Investimenti+pubblicitari+incrementali/?page=creditiimp>.

In particolare, relativamente alle spese di pubblicità sostenute dal 24 giugno 2017 al 31 dicembre 2017, dovrà essere presentata esclusivamente la dichiarazione sostitutiva nel periodo tra il 22 settembre 2018 e il 22 ottobre 2018. Entro il 21 novembre 2018 il Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria provvederà alla pubblicazione del provvedimento di attribuzione del credito di imposta

spettante a ciascun beneficiario (a oggi non è ancora stato istituito il codice tributo necessario per la compilazione del modello F24).

Per le spese di pubblicità sostenute dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, invece, dovrà essere presentata la comunicazione preventiva nel periodo tra il 22 settembre 2018 e il 22 ottobre 2018 e la dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati entro il 31 gennaio 2019.

Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2019, la comunicazione preventiva dovrà essere presentata entro il 31 marzo 2019 e la dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati entro il 31 gennaio 2020. Entro il 30 aprile 2019 sarà pubblicato un elenco provvisorio dei soggetti richiedenti il credito di imposta con l'indicazione dell'eventuale percentuale di riparto in caso di insufficienza delle risorse e l'importo teoricamente fruibile da ciascun soggetto dopo la realizzazione dell'investimento incrementale.

Il credito di imposta dovrà essere indicato nella dichiarazione dei redditi (quadro RU) relativa ai periodi di imposta di concessione del credito a seguito degli investimenti effettuati.

## **DECRETO DIGNITÀ – MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELL'IPER AMMORTAMENTO**

Uno degli interventi principali, in ambito fiscale, recati dal Decreto Dignità interessa le agevolazioni finalizzate a incentivare gli investimenti in beni strumentali, in particolare quelli a elevato impatto tecnologico: si tratta del cosiddetto iper ammortamento.

Tale agevolazione, introdotta dal 1° gennaio 2017 e oggetto di proroga a opera della scorsa Legge di Bilancio (proroga attualmente prevista sino al 31 dicembre 2018, con possibilità di consegna del bene entro il 31 dicembre 2019 qualora l'ordine del bene stesso avvenga nel 2018 con pagamento di un acconto di almeno il 20%), oggi è interessata da alcuni nuovi vincoli, in particolare in relazione alla localizzazione dell'investimento effettuato.

### **Territorialità**

Per poter fruire dell'agevolazione sui beni a elevato impatto tecnologico (il cui beneficio è rimasto invariato ed è pari al 150% del valore dell'investimento) è oggi prevista una limitazione territoriale: i beni agevolabili devono essere obbligatoriamente destinati a strutture produttive situate nel territorio italiano, aspetto che in precedenza non era stato oggetto di specifica regolamentazione.

Inoltre, è previsto che tale destinazione permanga per tutta la durata della fruizione della maggiorazione (che, in via generale, dura per l'arco del periodo di ammortamento del bene stesso): viene infatti previsto il recupero del beneficio ottenuto tramite iper ammortamento nel caso in cui i beni agevolati vengano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa. Quindi, occorre notare, il recupero avviene anche nel caso in cui sia la stessa impresa a spostare il bene al di fuori del territorio italiano.

Il recupero avviene attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione degli investimenti agevolati, per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Quindi occorre distinguere le modalità di dismissione:

- se il bene viene ceduto o trasferito all'estero l'agevolazione viene meno con effetto retroattivo;
- al contrario, qualora il bene venga ceduto o trasferito nel territorio dello Stato, la nuova previsione non opera e quindi non vi è alcuna necessità di restituire il *bonus*, ma semplicemente l'impresa cessa di beneficiarne per le quote eventualmente residue.

Poiché il recupero dell'agevolazione avviene "nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione", significa che una volta completato l'ammortamento agevolato, anche se il bene risulta ancora in funzione, non vi sarà alcuna conseguenza nel caso di cessione o trasferimento del bene all'estero.

Con riferimento alla decorrenza della nuova previsione, la norma limite le conseguenze negative in caso di trasferimento all'estero del bene ai soli investimenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del Decreto, ossia il 14 luglio 2018.

### **Ipotesi di esclusione**

Tale meccanismo di "restituzione" del beneficio non si applica:

- qualora i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato;
- in caso di sostituzione dei beni alle condizioni previste dall'articolo 1, comma 35 e 36, L. 205/2017 (anche nell'ipotesi di delocalizzazione).

Tale ultima previsione, qualora nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica la cessione del bene oggetto dell'iper ammortamento, dispone che non venga meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate a patto che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori e venga interconnesso.

Tale disciplina, che consente la sostituzione dei beni senza perdita del beneficio, viene quindi estesa anche alla fattispecie di delocalizzazione dei beni agevolati.

## **DECRETO DIGNITÀ: RIDOTTO IL CAMPO DI APPLICAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE PER R&S**

Il cosiddetto “Decreto Dignità” (D.L. 87/2018) è intervenuto modificando la disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo introdotta nel nostro Paese nel 2015, al fine di limitare la tipologia di spese ammesse al beneficio, escludendo di fatto taluni costi di acquisto di beni immateriali connessi a operazioni infragruppo.

Sostanzialmente, per effetto delle recenti modifiche, restano esclusi dall'agevolazione i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, delle competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne, derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo.

Si considerano appartenenti al medesimo gruppo le imprese controllate da uno stesso soggetto, controllanti o collegate in base al disposto dell'articolo 2359, cod. civ., inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali. Per le persone fisiche si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore (articolo 5, comma 5, Tuir).

La norma come modificata dal Decreto Dignità ha carattere retroattivo e quindi ne deriva che essa è applicabile già in relazione alle spese sostenute nel corso del 2018 e anche con riferimento al calcolo dei costi ammissibili imputabili ai periodi d'imposta rilevanti per la determinazione della media di raffronto.



## INDEBITE COMPENSAZIONI: PARTE DAL 29 OTTOBRE LA SOSPENSIONE DEI MODELLI F24 CONSIDERATI A RISCHIO

Con la Legge di Bilancio per l'anno 2018 (L. 205/2017), allo scopo di contrastare il fenomeno delle indebite compensazioni di crediti d'imposta, il Legislatore ha introdotto un nuovo comma 49-ter all'articolo 37, D.L. 223/2006 che permette all'Agenzia delle entrate di sospendere, fino a un periodo massimo di 30 giorni, l'esecuzione dei modelli di pagamento F24 che contengono compensazioni che presentano profili di rischio. Per l'effettiva applicazione di tale previsione si attendeva un provvedimento direttoriale che doveva definire i criteri e le modalità con le quali procedere alla richiamata sospensione dei modelli di pagamento.

È quindi con il **provvedimento direttoriale protocollo n. 195385/2018** dello scorso 28 agosto che l'Agenzia delle entrate comunica l'avvio di questa disciplina, nel rispetto dei 60 giorni previsti dallo Statuto del Contribuente, a **decorrere dal prossimo 29 ottobre 2018** e precisa i criteri e le modalità di attuazione della citata procedura di sospensione.

### **Criteri per la selezione dei modello F24 che presentano profili di rischio**

- a) tipologia dei debiti pagati
- b) tipologia dei crediti compensati
- c) coerenza dei dati indicati nel modello F24
- d) dati presenti nell'Anagrafe Tributaria o resi disponibili da altri enti pubblici, afferenti ai soggetti indicati nel modello F24
- e) analoghe compensazioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nel modello F24
- f) pagamento di debiti iscritti a ruolo (disciplina articolo 31, D.L. 78/2010)

Le indicazioni di maggior rilievo sono certamente quelle legate agli effetti che si producono in capo al contribuente qualora l'esito del controllo automatizzato sia positivo (nel senso che non vengono individuati profili di rischio) piuttosto che negativo (ovvero si riscontrano problemi nell'utilizzo in compensazione dei crediti fiscali all'interno del modello F24).

In questi casi il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prevede che:

- se all'esito del controllo automatizzato il credito risulta correttamente utilizzato, oppure decorrono 30 giorni dalla data di presentazione della delega di pagamento senza che venga eccepito alcunché dall'ufficio (silenzio-assenso), la delega si intende correttamente presentata e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data indicata nel *file* inviato;
- se all'esito del controllo automatizzato il credito non risulta correttamente utilizzato, la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano come non effettuati. In questo caso la sospensione riguarda l'intero contenuto del modello F24 e quindi non si

considerano versati anche i tributi per i quali si è comunque provveduto a un versamento (è il caso della presentazione di modelli F24 che prevedono una compensazione solo parziale).

Durante il periodo di sospensione, quindi, non viene effettuato alcun addebito sul conto corrente indicato nel *file* telematico dell'eventuale saldo positivo del modello F24 e può essere richiesto l'annullamento della delega di pagamento secondo le ordinarie procedure telematiche messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se poi all'esito delle verifiche effettuate, l'Agenzia delle entrate rileva che il credito non è stato correttamente utilizzato, comunica lo scarto del modello F24 al soggetto che ha inviato il file telematico, tramite apposita ricevuta, indicandone anche la relativa motivazione. Come detto, pertanto, tutti i pagamenti e le compensazioni contenuti nel modello F24 scartato si considerano quindi non eseguiti.

Sempre nel periodo di sospensione, e prima che siano intervenuti lo scarto o lo sblocco della delega di pagamento, infine, il contribuente può inviare all'Agenzia delle entrate gli elementi informativi ritenuti necessari per la finalizzazione della delega sospesa. Tali elementi sono utilizzati dall'Agenzia delle entrate ai fini del controllo dell'utilizzo del credito compensato.

**ENTI NON COMMERCIALI DI TIPO ASSOCIATIVO: IMPORTANTI CHIARIMENTI DALL'AGENZIA**

Con la maxi **circolare n. 18/E del 1° agosto 2018** l'Agenzia delle entrate interviene per fornire numerosi e importanti chiarimenti, talvolta innovativi ma per molti versi riepilogativi di precisazioni già fornite in passato, sulle principali agevolazioni che a oggi caratterizzano il mondo associativo (e nel comparto sportivo dilettantistico, applicabili anche ai soggetti organizzati in forma societaria). Stiamo parlando dell'applicazione del regime forfettario di cui alla L. 398/1991, applicabile ai proventi commerciali conseguiti dall'ente non commerciale, e della ipotesi di decommercializzazione prevista dal comma 3 dell'articolo 148, Tuir con riferimento ai proventi che l'ente associativo ricava dalle cessioni di beni o dalle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei propri associati o tesserati. I chiarimenti contenuti nel citato documento di prassi, ed emersi nel corso dei lavori del tavolo tecnico istituito tra l'Agenzia delle entrate e il Comitato olimpico nazionale italiano (Coni), spaziano poi ad altre questioni connesse all'applicazione delle predette agevolazioni, tra le quali ad esempio, il tema della quantificazione dell'Iva in sede di accertamento nei casi di riqualificazione dell'ente come commerciale piuttosto che del trattamento fiscale della cessione da parte delle realtà (enti e società) sportive dilettantistiche dei diritti di prestazione sportiva dell'atleta o della partecipazione ai campionati. Vediamo quindi di dare conto, in forma di rappresentazione tabellare, dei principali chiarimenti contenuti nella circolare n. 18/E/2018, soprattutto con riferimento a quelli innovativi o di maggiore attualità.

<b>Argomento</b>	<b>Chiarimento</b>
<b>Implementazione registro telematico Coni</b>	Viene ribadito che a partire dal 2019 dovranno essere obbligatoriamente inserite nel registro telematico tenuto presso il Coni le attività sportive, formative e didattiche svolte dalle associazioni e società sportive dilettantistiche, sotto l'egida degli Organismi affilianti (FSN, DSA, EPS)
<b>Decommercializzazione delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali</b>	Con un radicale cambio di orientamento rispetto al passato l'Agenzia delle entrate precisa che la decommercializzazione dei proventi conseguita da società e associazioni sportive dilettantistiche e associazioni pro loco in occasione dello svolgimento di attività connesse agli scopi istituzionali opera solo agli effetti dell'IRES e non anche ai fini dell'Iva
<b>Rilevanza dei proventi connessi agli scopi istituzionali ai fini del regime 398/91</b>	Viene precisato che i proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, irrilevanti Ires ma rilevanti Iva, non debbono essere considerati ai fini del superamento del limite di 400.000 euro di proventi previsto dal regime forfettario 398/91. Detti proventi, quindi, sotto il profilo Iva sconteranno l'applicazione delle regole del regime forfettario (consistenti, prevalentemente, nella forfettizzazione al 50% dell'Iva detraibile) anche oltre il limite dei citati 400.000 euro
<b>Rapporto tra associazioni e</b>	Viene confermato che le associazioni e società sportive

<p><b>società sportive dilettantistiche e riforma Ets</b></p>	<p>dilettantistiche che assumeranno la veste di enti del terzo settore (Ets) quando la stessa entrerà definitivamente in vigore (presumibilmente a partire dal periodo d'imposta 2020) non potranno applicare la disciplina di cui al comma 3 dell'articolo 148, Tuir che permette la decommercializzazione dei proventi ricavati dalle cessioni di beni o dalle prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei propri associati o tesserati</p>
<p><b>Applicazione regime 398/1991 e connessione agli scopi istituzionali – attività commerciali con doppio binario</b></p>	<p>Viene precisato che l'applicazione del regime di cui alla L. 398/1991 appare limitato solo alle prestazioni commerciali "connesse" alle attività istituzionali. Pertanto l'esercizio di una attività commerciale autonoma e distinta da quella istituzionale non potrà usufruire del regime agevolato in esame ma scontrerà l'applicazione delle regole ordinarie di tassazione tanto ai fini redditi quanto ai fini Iva. Sono da intendersi "connesse" le attività che costituiscono il naturale completamento degli scopi specifici e particolari del sodalizio sportivo. In tale ambito vi rientrano non solo quelle poste in relazione alla partecipazione a gare o manifestazioni sportive ma anche quelle relative allo svolgimento di attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza alla attività sportiva dilettantistica. Viene specificatamente previsto che non risultano attività connesse agli scopi istituzionali i corsi per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal Coni. Analogamente non risultano connesse le attività dirette alla vendita di beni o servizi per i quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazione a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero utilizzi altri strumenti propri degli operatori di mercato, come ad esempio insegne, marchi, distintivi o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato, al fine di acquisire una clientela estranea all'ambito associativo. In presenza di attività commerciali "connesse" e non connesse, quindi, ci si troverà di fronte a un doppio binario consistente nell'applicazione, da un lato, delle regole forfettarie previste dal regime 398/1991 per i proventi connessi e, dall'altro, per i proventi commerciali non connessi alle attività istituzionali all'applicazione delle regole generali di imposizione sia sotto il profilo sostanziale che degli adempimenti fiscali</p>
<p><b>Opzioni per il regime 398/1991 – vale sempre il comportamento concludente</b></p>	<p>Viene chiarito che il comportamento concludente legato all'applicazione della L. 398/1991 consente la fruizione delle agevolazioni conseguenti anche in assenza di comunicazione dell'opzione alla Siae ma la mancata comunicazione è soggetta alla applicazione della sanzione di cui all'articolo 11, D.Lgs. 471/1997, pari a 250 euro e riducibile secondo le misure del</p>

	ravvedimento operoso
<b>Contributi pubblici e regime 398/1991</b>	Viene chiarito che i contributi erogati dagli enti pubblici possono rientrare nella previsione di cui all'articolo 143, Tuir anche se abbiano natura corrispettiva in favore di associazioni sportiva. Saranno invece sempre imponibile se erogati in favore di società sportive dilettantistiche. Per i contributi "corrispettivi" erogati in favore di associazione sportiva si conferma che il loro ammontare non contribuisce al plafond previsto per la legge 398/91 mentre l'Iva, di cui si conferma l'assoggettamento, potrà essere versata secondo la disciplina della citata legge. Invece i contributi erogati in favore di società sportive dilettantistiche, ove connessi all'attività istituzionale, rientreranno nel calcolo del <i>plafond</i> di 400.000 euro
<b>Applicazione regime 398/1991 per le federazioni sportive nazionali</b>	Alla luce della entrata in vigore del codice del terzo settore le Federazioni Sportive Nazionali, quali associazioni senza fini di lucro, possono optare per il regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991 solo fino alla attivazione del titolo X del d. lgs. 117/17 a seguito della entrata in vigore del registro unico nazionale del terzo settore. A decorrere dal termine – sopra indicato – in cui avrà effetto l'abrogazione dell'art. 9-bis del decreto-legge n. 417/91, le Federazioni Sportive Nazionali e le discipline sportive associate non potranno più optare per il regime di cui alla legge n. 398/91.
<b>Tracciabilità incassi avvenuti in contanti</b>	Per rispettare la tracciabilità in presenza di incassi di quote associative o di iscrizione ai corsi avvenuti per contanti, l'Agenzia ritiene che si debba rilasciare una apposita quietanza, copia della quale dovrà essere tenuta dall'ente stesso, inoltre l'associazione o società sportiva dovrà dotarsi di un registro dove annotare analiticamente le entrate e le uscite, indicando i nominativi dei soggetti, la causale e l'importo incassato o pagato, il tutto da riportare nel rendiconto economico finanziario previsto dal comma 18 dell'articolo 90, L. 289/2002
<b>Decadenza dal regime 398/1991 a seguito di accertamento</b>	Nell'ipotesi di decadenza dal regime indicato a seguito di attività di controllo fiscale, si ritiene che sia possibile da parte dei verificatori procedere al riconoscimento della deducibilità dei costi sostenuti dall'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro al fine della ricostruzione della base imponibile Ires, sempreché l'ente sportivo dilettantistico non lucrativo sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria i relativi riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito.

	<p>Ai fini Iva, fermo restando, in via generale, che la detrazione ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972 può essere validamente esercitata solo laddove le fatture relative ai beni e servizi acquistati siano state annotate nel registro di cui all'articolo 25 del medesimo D.P.R. 633/1972, l'Amministrazione ritiene che si possa riconoscere il diritto alla detrazione dell'Iva pagata sugli acquisti anche nell'ipotesi di mancata registrazione della relativa fattura d'acquisto, sempreché l'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro sia comunque in grado di dimostrare all'Amministrazione finanziaria la presenza dei requisiti sostanziali (soggetto passivo Iva, effettiva vendita di un bene o prestazione di un servizio, fattura regolare, etc.)</p>
<p><b>Dovuta l'imposta sulle successioni e donazioni nelle devoluzioni di patrimonio dell'ente</b></p>	<p>In merito agli aspetti fiscali legati alla devoluzione del patrimonio associativo l'Agenzia delle entrate osserva che l'imposta sulle successioni e donazioni trova applicazione anche ai trasferimenti di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito, vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi dello spirito di liberalità tipico delle donazioni. Pertanto, l'imposta sulle successioni e donazioni si ritiene applicabile anche nel caso di devoluzione, in sede di scioglimento, del patrimonio delle associazioni e società sportive dilettantistiche in quanto, pur trattandosi di atto privo del carattere della liberalità, in quanto previsto come obbligo da una norma di legge, presenta comunque il carattere della gratuità, trattandosi di attribuzione patrimoniale fatta in assenza di controprestazione salvo che il destinatario non rientri tra coloro che siano normativamente esclusi dalla predetta imposta nel caso in cui siano destinatari di trasferimenti a titolo gratuito (vedi anche articolo 82, comma 2, codice terzo settore)</p>
<p><b>Devoluzione del patrimonio dell'ente – effetti per chi devolve</b></p>	<p>La devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente integra un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa qualora i beni devoluti siano stati da tale ente utilizzati nell'esercizio di attività commerciale. In tal caso la devoluzione:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ai fini Ires assume rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa, alternativamente come ricavo o plusvalenza (si veda articoli 85, comma 2 e 86, comma 1, lettera c), Tuir);</li> <li>• ai fini Iva è considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5), D.P.R. 633/1972.</li> </ul> <p>In merito alla condizione che i beni devoluti siano stati utilizzati dall'ente nell'esercizio di attività commerciale si fa presente che – diversamente dalle associazioni sportive dilettantistiche, che possono qualificarsi come enti non commerciali – le società</p>

	<p>sportive dilettantistiche costituite in società di capitali ai sensi dell'articolo 90, L. 289/2002, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, natura commerciale e sono riconducibili, come più volte in precedenza già chiarito, nell'ambito dell'articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir. Per le società sportive dilettantistiche si applica, pertanto, la presunzione di commercialità di cui all'articolo 81, Tuir, in base alla quale "<i>il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ...</i>".</p>
<p><b>Devoluzione del patrimonio dell'ente – effetti per chi riceve</b></p>	<p>Nel caso in cui il beneficiario della devoluzione sia un ente non commerciale, i beni devoluti, ai fini Ires, concorreranno alla formazione del reddito d'impresa del soggetto beneficiario della devoluzione se percepiti nello svolgimento dell'attività di natura commerciale; qualora, invece, gli stessi beni vengano devoluti a sostegno delle attività non commerciali che realizzano gli scopi istituzionali di un ente non commerciale, gli stessi non assumeranno rilevanza reddituale e non saranno, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi.</p> <p>Nel caso in cui il beneficiario della devoluzione sia una società di capitali o un ente commerciale si fa presente che i beni ricevuti concorreranno, ai fini Ires, alla formazione del reddito d'impresa</p>
<p><b>Applicazione agevolazione comma 3, articolo 148, Tuir e connessione agli scopi istituzionali</b></p>	<p>L'Agenzia precisa che al pari del regime 398/1991 l'applicazione dell'agevolazione di cui al comma 3 dell'articolo 148, Tuir è possibile solo con riferimento a proventi derivanti da attività che sono connesse agli scopi istituzionali dell'ente. Ad esempio, con riferimento alle prestazioni di custodia delle attrezzature e dei beni o di ricovero degli animali (L'Agenzia fa l'esempio dei cavalli) affidati all'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro dai soci o dagli altri soggetti normativamente individuati dall'articolo 148, comma 3, Tuir, possono considerarsi svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali della stessa associazione o società sportiva dilettantistica se siano connaturate ed essenziali all'attività principale svolta da tali enti</p>
<p><b>Effetti tardiva trasmissione modello Eas</b></p>	<p>Viene precisato che l'invio tardivo del modello Eas – quale condizione indispensabile per poter fruire della decommercializzazione dei proventi di cui al comma 3 dell'articolo 148, Tuir - esplica comunque i suoi effetti solo a partire dalle prestazioni effettuate successivamente all'invio del modello stesso</p>
<p><b>Cessione diritti prestazioni</b></p>	<p>La cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione</p>

<p><b>sportive dell'atleta e di partecipazione ai campionati</b></p>	<p>sportiva dell'atleta può considerarsi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 148, comma 3, Tuir sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa cedente un'effettiva attività svolta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica. In altri termini, deve escludersi la ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali nel caso di cessioni aventi finalità meramente speculative come nel caso in cui il diritto alla prestazione sportiva sia stato precedentemente acquistato e successivamente rivenduto senza che l'atleta sia stato sostanzialmente coinvolto dall'ente nell'attività formativa e di crescita nell'ambito della pratica sportiva dilettantistica. In tal caso, la cessione assume rilevanza reddituale ai fini IRES nella misura in cui integri la realizzazione di una plusvalenza ai sensi dell'articolo 86, Tuir. Ad analoga conclusione l'Agenzia giunge per quanto riguarda la cessione dei diritti alla partecipazione ad un campionato a cui si aveva diritto di partecipare</p>
<p><b>Riqualificazione proventi commerciali in fase di accertamento – determinazione dell'Iva dovuta</b></p>	<p>L'Agenzia, facendo riferimento alla giurisprudenza della Corte di Cassazione, ritiene che, qualora in sede di accertamento, l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica venga riqualificata come attività commerciale in conseguenza dell'assenza del reale carattere associativo dell'ente, l'Iva dovuta deve essere applicata aggiungendo la stessa imposta alle somme riscosse dall'associazione sportiva dilettantistica a fronte di tale attività. Si precisa che, in sede di accertamento, qualora i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria, riqualificando come commerciale l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica, ravvisino l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza in relazione alla portata e all'abito applicativo delle norme tributarie rispetto al caso concreto, procederanno alla disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 10, comma 3, L. 212/2000 (recante “<i>Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente</i>”)</p>
<p><b>Esenzione da imposta di bollo per atti delle federazioni sportive nazionali</b></p>	<p>L'Agenzia precisa che nell'ipotesi di esenzione da imposta di bollo prevista per gli atti delle Federazioni sportive rientrano anche le ricevute per indennità, rimborsi spese analitici, rimborsi spese forfettari, richiesti a fronte di somme erogate dalle federazioni sportive e dagli enti di promozione, in quanto – trattandosi, evidentemente, di documentazione necessaria ai fini</p>



dell'esecuzione dei rimborsi - il loro rilascio viene "richiesto" dalle "Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni". L'agenzia ritiene, inoltre, che il legislatore, estendendo l'esenzione dell'articolo 27-bis anche alle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni abbia voluto sollevare le federazioni, quindi anche le discipline sportive associate, e gli enti di promozione dall'onere di corrispondere l'imposta di bollo sia sui documenti prodotti dagli stessi che su quelli richiesti. Si ritiene, quindi, che tutti i documenti, comprese le ricevute per indennità, rimborsi spese analitici, rimborsi spese forfettari, richiesti a fronte di somme erogate dalle federazioni sportive (Fsn e Dsa) e dagli enti di promozione, rientrano tra gli atti che godono della esenzione da imposta di bollo

Attenzione:

Le informazioni contenute nelle circolari e, più in generale nel sito [www.sptal.com](http://www.sptal.com), non sono da considerarsi un esame esaustivo degli argomenti trattati, né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura professionale e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie. Gli autori pertanto declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze. Non si risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

Scolari & Partners