



Roma, 21 marzo 2016  
Protocollo: 5107AC/MC/sc

Ai Presidenti dei Comitati L.N.D.  
Alla Divisione Calcio a Cinque  
Al Dipartimento Interregionale  
Al Dipartimento Calcio Femminile  
LORO SEDI

## CIRCOLARE N°60

Oggetto: Applicazione del principio del "*favor rei*" a seguito delle recenti norme in materia di sponsorizzazione, di tracciabilità dei pagamenti per le società e associazioni sportive dilettantistiche e di abrogazione della sanzione di esclusione dalla legge n. 398/1991-

### **PREMESSA**

A seguito della recente emanazione di alcune norme che hanno modificato la disciplina fiscale delle società e associazioni dilettantistiche a loro favore, si ritiene opportuno suggerire alle società dipendenti da questa Lega, che sono o sono state oggetto di accertamento o che hanno prodotto reclamo o ricorso contro atti di accertamento nei quali sono state contestate le criticità di seguito riportate, di chiedere, comunque, in via cautelativa, agli Uffici delle Entrate impositori e/o alle Commissioni Tributarie presso le quali pendono ricorsi, la rideterminazione delle sanzioni e l'abbandono di qualsiasi pretesa tributaria in presenza della norma più favorevole rispetto alla precedente che aveva dato origine all'accertamento contestato (applicazione del principio del *favor rei*).

La presente Circolare è finalizzata ad illustrare alle società della LND le motivazioni che possono essere addotte a difesa nei rapporti con l'amministrazione finanziaria e nell'eventuale contenzioso tributario.

\* \* \*

### **Applicazione del principio del *favor rei***

Sull'argomento in oggetto l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti con la Circolare n. 4/E, del 4 marzo u.s.

Con la predetta Circolare n. 4/E, dopo aver rilevato che il principio del *favor rei* prevede l'applicazione della legge più favorevole - sia quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile, sia quando stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione - l'Agenzia delle Entrate chiarisce che "*le misure sanzionatorie più favorevoli trovano applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni...., nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo*". Inoltre, viene specificato che "*sugli atti emessi a decorrere dal 1° gennaio 2016, riferiti a violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, saranno esposte le circostanze di fatto e di diritto che giustificano l'applicazione del principio del favor rei che ha determinato l'irrogazione della sanzione più favorevole*".

F.I.G.C. - Lega Nazionale Dilettanti  
Piazzale Flaminio, 9 - 00196 Roma  
tel. +39 06 32822.1 - fax +39 06 32822.704  
info@lnd.it - lnd@pec.it - www.lnd.it  
C.F. 08272960587 - C.CIAA di Roma - R.E.A. 1296929

Pertanto, conclude l'Agenzia, anche per gli atti emessi prima del 1° gennaio 2016, contenenti l'irrogazione della sanzione in base alle disposizioni ante modifica e per i quali siano ancora pendenti i termini per la proposizione del ricorso ovvero il giudizio avanti all'autorità giudiziaria, trova applicazione il principio del *favor rei*. Soccorre, al riguardo - cita in calce alla Circolare l'Agenzia delle Entrate - anche la giurisprudenza (Corte di Cassazione, sentenza n. 1656 del 24 gennaio 2013) per la quale l'applicazione dello "jus superveniens" per norme più favorevoli per il contribuente deve essere rilevato anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia diventato definitivo.

A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nel confermare il diritto del contribuente al ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole, pone, tuttavia la condizione che i contribuenti destinatari di atti emessi con irrogazione delle sanzioni ante modifica per i quali non sono ancora scaduti i termini per la proposizione del ricorso possono richiedere all'Ufficio la rideterminazione della sanzione irrogata. La richiesta va effettuata tramite la presentazione di una semplice istanza, a seguito della quale l'Ufficio procede al ricalcolo della sanzione, comunica l'esito del ricalcolo dando evidenza delle misure effettivamente più favorevoli e consegna il nuovo modello di pagamento per la definizione agevolata delle sanzioni ricalcolate.

Anche per gli atti pendenti davanti alle Commissioni Tributarie, nei casi in cui sussistono i presupposti per l'applicazione del comma 2, dell'art. 3, del D.Lgs. n. 472, del 18 dicembre 1997 (*Salva diversa previsione di legge nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore non costituisca violazione punibile*), gli Uffici provvedono autonomamente a ricalcolare i provvedimenti a suo tempo emessi e a comunicare l'esito sia al contribuente che all'organo presso il quale pende la controversia. Nei casi, invece, in cui sussistano i presupposti per l'applicazione del comma 3, del medesimo art. 2 (*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*), il ricalcolo delle sanzioni irrogate, sulla base dei principi sopra descritti, è effettuato direttamente dagli Uffici o su richiesta dell'organo giudicante.

Fin qui la Circolare n. 4/E dell'Agenzia delle Entrate.

Va premesso che nel decorso biennio, sono stati emanati i seguenti provvedimenti che hanno inciso favorevolmente nella disciplina tributaria del settore sportivo dilettantistico, provvedimenti, peraltro, già portati da questa Lega, in passato, a conoscenza delle società affiliate. 1-L'art. 29, del D.Lgs n. 175, del 21 novembre 2014 ha modificato il sesto comma, dell'art. 74, del DPR n. 133, del 26 ottobre 1972, sopprimendo, al terzo periodo, le parole "*prestazioni di sponsorizzazione e*" e "*in misura pari ad un decimo per le operazioni di sponsorizzazione ed*"; conseguentemente la detrazione forfetizzata ai fini IVA è riconosciuta nella misura del 50% sia per le prestazioni di pubblicità che per quelle di sponsorizzazione, mentre in precedenza per queste ultime era riconosciuta solo la detrazione del 10%.

La norma – è opportuno precisare che venne proposta dalla stessa Agenzia delle Entrate – aveva la finalità, come si rileva dalla stessa relazione al provvedimento, di eliminare le incertezze in merito alla qualificazione dei proventi pubblicitari, che generavano una quantità notevole di contestazioni, il più delle volte con esito favorevole per il contribuente. Infatti, ferma restando la disposizione prevista dal comma 8, dell'art. 90, della legge n. 289, del 27 dicembre 2002, la distinzione tra pubblicità e sponsorizzazione è sempre stata oggetto di differenti prese di posizione giurisprudenziali e dottrinali anche nella considerazione che il legislatore non è mai intervenuto a chiarirla.

2-il comma 713, dell'art. 1, della legge di Stabilità 2015 - n. 190, del 2014 – ha modificato il primo periodo del comma 5, dell'art. 25, del D.L. 13 maggio 1999, n. 133, sostituendo le parole "di importo superiore a lire 1.000.000,00" con le parole "di importo pari o superiore a 1.000,00 euro".

La disposizione del comma 713 ha elevato da 516,46 a 1.000,00 euro il limite oltre il quale le società e associazioni sportive dilettantistiche devono effettuare pagamenti o incamerare proventi/introiti con modalità idonee a consentire la tracciabilità delle somme incassate o pagate. La norma ha eliminato l'incongruenza legislativa recata dal citato art. 25, che aveva fissato in euro 516,46 il limite per i pagamenti/versamenti *cash* da parte delle associazioni sportive, mentre almeno a far tempo dal 2007, il limite fissato per tutti i cittadini italiani era di 1.000,00 euro, limite oggi elevato ad euro 3.000,00 dal comma 898, della legge di Stabilità 2016. Occorre, a tale riguardo, fare presente che per le associazioni e società sportive dilettantistiche il limite resta ancora oggi fissato a 1.000,00 euro, essendo necessaria una specifica norma che modifichi il comma 5, dell'art. 25, della legge n. 133, del 1999.

3-l'art. 19, del D.Lgs. n. 158, del 24 settembre 2015 ha modificato il comma 5, dell'art. 25, della legge 13 maggio 1999, n. 133, sopprimendo le parole "la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche".

Con la disposizione recata dall'art. 19, del D.Lgs. n. 158/2015, la cui entrata in vigore, inizialmente prevista per il 1° gennaio 2017, è stata anticipata al 1° gennaio 2016 per effetto del disposto di cui al comma 133, della legge di Stabilità 2016, è stata soppressa la doppia sanzione gravante sui soggetti- associazioni sportive dilettantistiche - che violano l'obbligo della tracciabilità. Infatti, l'originaria norma, recata dal comma 5, dell'art. 25, della legge n. 133/1999, prevedeva l'applicazione a carico dei soggetti inadempienti di una duplice sanzione: una, quella amministrativa, prevista dall'art. 11, del D.Lgs. n. 471, del 1997, da € 258,23 ad € 2.065,83 che colpisce tutti i cittadini italiani che violano l'obbligo; l'altra indiretta ma più sostanziale, definita *impropria*, che escludeva le associazioni sportive dilettantistiche dai benefici della legge n. 398, del 1991, con conseguenze devastanti per i soggetti inadempienti.

E' opportuno, al riguardo esporre alcune considerazioni in relazione alle criticità riguardanti il trattamento fiscale delle società sportive affiliate a questa Lega, che sono state oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria e per le quali è in essere l'iter contenzioso.

^ ^ ^

Fatte queste necessarie premesse, nella considerazione che le disposizioni emanate rispettivamente nell'ottobre 2014, nel dicembre 2014 e nel settembre 2015 hanno recato mutamenti profondi e sostanziali nella disciplina tributaria sia delle sponsorizzazioni che della tracciabilità dei pagamenti, disciplina che se violata comportava sanzioni pesanti – si pensi alle conseguenze dell'applicazione dell'aliquota del 50%, anziché del 90%, a proventi ritenuti di pubblicità anziché di sponsorizzazione con l'applicazione, in sede di accertamento, delle sanzioni che, ai fini IVA, sono gravosissime – è da presumere fondatamente che nelle situazioni sopra evidenziate possa trovare applicazione il principio del "*favor rei*".

In ordine a siffatta presunzione, questa Lega ha inoltrato una richiesta di parere giuridico all'Agenzia delle Entrate in data 22 gennaio 2016, antecedente, quindi, a quella di emanazione della Circolare n. 4/E, del 4 marzo u.s., con la quale sono stati forniti i primi chiarimenti.

Nell'istanza sono stati richiamati i commi 2 e 3, dell'art. 3, del D.Lgs. n. 472, del 18 dicembre 1997, che hanno introdotto nel sistema sanzionatorio non penale un principio di giustizia sostanziale e che sono così formulati:

Comma 2 – "*Salva diversa previsione di legge nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisca violazione punibile*".

Comma 3 - "*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*".

Fatto presente nell'istanza che il principio del "*favor rei*" trae origine dal presupposto che una determinata violazione, con il trascorrere del tempo, possa modificare la sua potenzialità di ledere un bene di interesse comune od essere anacronistica, cosicché il legislatore può intervenire modificando la norma con la conseguenza che non si configura più, o almeno viene attenuata, la sanzione prima prevista in costanza della precedente norma, è stata espressa da questa Lega l'opinione che, in sostanza, con l'applicazione del principio del "*favor rei*", le disposizioni più favorevoli al contribuente devono trovare applicazione anche per le violazioni commesse in passato. Ne consegue che ove il fatto commesso non sia più qualificabile in termini di illecito a seguito dell'entrata in vigore di una norma successiva – *jus superveniens* - con conseguente *abolitio criminis*, le sanzioni non devono essere più applicate, salvo che le stesse non siano divenute definitive.

Pertanto, anche nel caso della detrazione forfettaria IVA per i proventi di sponsorizzazione, l'unificazione dell'aliquota - 50% - rende configurabile l'*abolitio criminis* e la conseguente applicazione del *favor rei* per i comportamenti tenuti, antecedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 175, del 21 novembre 2014, in contrasto con la normativa precedente la predetta data del 21 novembre 2014.

Analogamente, per quanto riguarda la disposizione introdotta con la legge di Stabilità 2015 che ha elevato da 516,46 a 1.000,00 euro il limite dei pagamenti *cash*, i soggetti che negli anni precedenti l'entrata in vigore della medesima legge n. 190/2014 hanno violato l'obbligo della tracciabilità per i pagamenti oltre il limite di 516,46 euro, a seguito dell'emanazione di una legge più favorevole che ha elevato l'anacronistico limite a 1.000,00 euro, devono fruire dell'applicazione dei principi in argomento dell'*abolitio criminis* e del *favor rei*.

Nell'istanza è stato fatto rilevare, poi, che con l'emanazione dei decreti legislativi n. 471, 472 e 473 del 1997, è stato ridisegnato l'impianto normativo tributario con un'impostazione che ricalca quella del Codice Penale e allineando il sistema sanzionatorio tributario al dettato della legge n. 689/81 sulle depenalizzazioni, è stata riconosciuta la natura afflittiva delle sanzioni tributarie. Ne consegue che, atteso il carattere afflittivo della sanzione penale che di quella amministrativa, non può essere ignorato il principio del "*ne bis in idem*", per cui per una violazione non possono essere applicate due distinte sanzioni, così come, invece, previsto dall'art. 25, comma 5, della legge n. 133/1999, in materia di tracciabilità.

Ciò è suffragato anche dalla copiosa giurisprudenza della Corte di Cassazione. Per tutte, le più recenti sentenze n. 24559 del 26 novembre 2007, n. 9217 del 9 aprile 2008 e, da ultimo, la n. 1656 del 24 gennaio 2013, peraltro menzionata dall'Agenzia delle Entrate nella predetta Circolare n. 4/E.

Con quest'ultima pronuncia la Suprema Corte ha precisato, tra l'altro, che "costituisce un *jus receptum* il principio secondo cui, in forza dello *jus superveniens* più favorevole, può affermarsi che, in tema di sanzioni tributarie, alla abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni sanzionatorie è subentrato il principio del *favor rei* nella sua duplice prospettiva, e nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo la legge posteriore non costituisce violazione punibile; se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diverse, si applica la legge più favorevole.

Sempre la stessa Corte di Cassazione - sentenze n. 1055 del 2008 e n. 17069 del 2009 – ha ritenuto che il principio del *favor rei* può venire applicato anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, purché il procedimento sia ancora in corso e che il provvedimento impugnato non sia definitivo.

Infine, la Suprema Corte con sentenza del 17 dicembre 2014, n. 26475, ha ammesso l'applicazione del *favor rei* anche con riguardo alle cd. 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 di sanzione impropria è riconducibile la sanzione della decadenza dei benefici di cui alla legge n. 398/91, di cui all'art. 25, comma 5, della legge 13 maggio 1999, n. 133, cosicché, in questi casi "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".

Nell'istanza prodotta all'Agenzia delle Entrate è stato anche rilevato che già la medesima Agenzia, con la recente Risoluzione n. 45 del 6 maggio 2015, ha, di fatto, applicato, a seguito della disposizione emanata dalla Legge di Stabilità 2015, art. 1, comma 713, il principio del "*favor rei*", invitando gli uffici a desistere dal contenzioso in corso e ad abbandonare le pretese tributarie in caso di mancata tracciabilità dei pagamenti relativi a sponsorizzazioni ed ai compensi erogati dalle associazioni sportive dilettantistiche ai propri atleti e dirigenti, ritenendo non essere più possibile procedere al disconoscimento della deducibilità delle sponsorizzazioni ed all'annullamento dell'esenzione da Irpef per i percipienti delle somme erogate nel limite di 7.500,00 euro. In buona sostanza, è stato di fatto applicato il principio del "*favor rei*" in due delle tre casistiche che generavano sanzioni così come previsto dalla normativa in argomento; ne consegue che lo stesso principio deve essere applicato alla terza casistica di sanzioni, ossia al disconoscimento della legge n. 398/91. Ciò in quanto la novella normativa incide su tutti gli effetti derivanti dall'inosservanza dei vecchi limiti di tracciabilità, non potendo la stessa limitarsi alle fattispecie trattate dalla Risoluzione n. 45/E citata.

\*\*\*\*

Anche alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 4/E del 2016, pur in attesa della risposta dell'Agenzia delle Entrate alla suddetta richiesta di parere giuridico, sembra logico ritenere che il principio del *favor rei* vada applicato, oltre che nel caso – che appare del tutto evidente – della soppressione della sanzione della decadenza dalla legge n. 398/91, anche nei casi di cui ai precedenti punti 1 e 2, nei quali si è verificata la *abolitio criminis* abbandonando qualsiasi pretesa tributaria in presenza di violazioni, avvenute in passato, di disposizioni, poi, superate da normative posteriori, salvo che, ovviamente, nei casi in cui sia intervenuta la definitività dell'accertamento o del giudicato. A tale riguardo, soccorre una recentissima sentenza della Corte di Cassazione – n. 891 della Terza Sezione Penale, depositata in data 13 gennaio 2016 – la quale ha stabilito che le nuove soglie di punibilità per i reati tributari sono retroattive e, pertanto, per il principio del *favor rei*, si applicano anche ai giudizi in corso con la formula "il fatto non sussiste", formula che deve essere utilizzata quando, a seguito dell'emanazione di una norma più favorevole *superveniens*, viene a mancare uno degli elementi costitutivi del reato.

Si invitano i Comitati, la Divisione ed i Dipartimenti in indirizzo di darne puntuale e sollecita informativa alle proprie Società affiliate mediante pubblicazione sui rispettivi Comunicati Ufficiali.

Cordiali saluti.

IL SEGRETARIO GENERALE  
Massimo Ciaccolini

IL PRESIDENTE  
Antonio Cosentino