



IL NUOVO REGIME DI ESENZIONE IVA DEI CORRISPETTIVI INCASSATI A FRONTE DI ATTIVITA' SPORTIVE

INFORMATIVA

11.09.2023

Durante il periodo feriale è stata emanata una norma che modifica il regime IVA dei corrispettivi incassati dalle ASD e SSD in relazione alle prestazioni di servizi sportivi erogati nell'esercizio della propria attività:

l'art. 36-bis del d.l. 75/2023, inserito in sede di conversione dalla legge 112 del 10/8/2023, intitolato "Regime dell'imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi connessi con la pratica sportiva e norma di interpretazione autentica" stabilisce quanto segue:

"1. Le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto.

2. Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

La nuova disciplina è in vigore dal 17/08/2023.

In cosa consiste la novità?

Fino all'emanazione dell'art. 36-bis di cui sopra le prestazioni sportive erogate dai sodalizi sportivi potevano assumere, ai fini IVA, due configurazioni:

a) imponibilità IVA "ordinaria" al 22% nei seguenti casi:

- prestazioni erogate, anche in relazione ad attività sportive dilettantistiche, in favore di soggetti non soci o non tesserati (corsi aperti al pubblico);
- svolgimento, anche in favore di soci o tesserati, di attività sportive "non riconosciute";
- svolgimento, anche in favore di soci o tesserati, di attività sportive "riconosciute" in assenza dei requisiti statuari "nobili", di cui sotto;

b) "non commercialità/de-commercializzazione", cioè esclusione dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 4, commi 4 e 7, del D.P.R. 633/1972 (decreto IVA) in presenza di attività sportive (riconosciute) erogate in favore di soggetti "privilegiati" (soci o tesserati, ovvero altre ASD/SSD affiliate alla medesima FSN/DSA/EPS) purché:

- lo statuto sia "a norma" in relazione ai requisiti (c.d. "nobili") richiesti dall'art. 148 Tuir e dall'art. 4 del decreto IVA (assenza scopo di lucro, democraticità, obbligo bilancio etc);
- lo statuto sia registrato all'Agenzia delle Entrate;
- le clausole statuarie siano effettivamente rispettate;
- sia stato presentato il Modello EAS (disposizione abrogata dalla Riforma dello sport - correttivo 2 a decorrere dal 05/09/2023).



FEDERAZIONE GINNASTICA D'ITALIA

Per poter non applicare l'IVA ai sensi dell'art. 4, dunque, era (ed è ancora) necessario rispettare molte condizioni, anche se, di norma, i sodalizi sportivi tendono a considerare questa agevolazione come la “condizione normale” (il che, in tutta evidenza, non è).

Qual è la differenza tra operazioni escluse/decommercializzate ed operazioni esenti?

In prima battuta si potrebbe pensare che non vi siano differenze sostanziali, perché in entrambi i casi non si applica l'IVA.

In realtà, mentre le operazioni escluse, come dice il termine, restano fuori dal regime IVA non solo per la mancata applicazione dell'imposta, ma anche in relazione a tutti gli adempimenti (fatturazione, registrazione ai fini IVA, dichiarazione), le operazioni esenti sono operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell'imposta, e che, quindi, sono soggette a tutti gli obblighi formali: fatturazione (elettronica, salvo esenzione fino al 31/12/2023), certificazione dei corrispettivi, registrazione, dichiarazione. In virtù di questo, qualsiasi ASD che svolgesse tali operazioni, dovrebbe aprire la Partita IVA, anche se in passato ha operato con il solo Codice Fiscale (per chi svolge esclusivamente operazioni esenti sono tuttavia previste semplificazioni).

A cosa si applica la nuova ipotesi di esenzione?

Sostanzialmente, a qualsiasi attività sportiva (anche non “riconosciuta”), anche se svolta in favore di non soci e non tesserati, purché erogata da organismi senza fine di lucro, quindi non solo ASD e SSD, ma anche Enti del Terzo Settore non iscritti al RAS e, in teoria, anche da associazioni non iscritte al RUNTS nonché da società commerciali senza scopo di lucro, quali le cooperative sociali.

Resta fermo che, ai fini delle imposte sui redditi, i corrispettivi relativi alle attività sportive non riconosciute, ovvero svolti nei confronti di non soci/non tesserati, saranno imponibili, ed i relativi istruttori non potranno essere inquadrati come lavoratori sportivi.

Non solo: nel concetto di “*prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport*” potranno (è opportuna una conferma da parte dell'Agenzia Entrate, ma l'ipotesi non dovrebbe essere in dubbio) rientrare anche le attività di mera messa a disposizione degli spazi e/o di noleggio di attrezzatura sportiva in favore di persone che utilizzano tali spazi o tali attrezzature per lo svolgimento di attività sportiva.

La nuova norma ha dunque portata più ampia rispetto alla precedente (e ancora vigente) de-commercializzazione.

L'unico requisito richiesto dalla novella è che chi eroga le prestazioni sportive sia un “organismo senza scopo di lucro”. Il possesso di questo requisito è (dovrebbe essere) scontato per le ASD, ma in relazione alle SSD occorre prestare attenzione in sede di adeguamento degli statuti alla riforma dello sport: se si opta per prevedere la (parziale) distribuibilità degli utili si perderà il diritto di applicare l'esenzione dall'imposta.

Che fine fa l'art. 4, commi 4 e 7 del decreto IVA? E' obbligatorio applicare la nuova disciplina dell'art. 36-bis?

La nuova disposizione di esenzione non abroga l'articolo 4 che, quindi, continua ad essere operativo.

Qualche commentatore ha ipotizzato una abrogazione implicita della norma, ma si tratta di una impostazione da molti non condivisa, e che non ci trova d'accordo, poiché, in forza di quanto illustrato sopra, l'art. 4 del decreto IVA richiede condizioni più stringenti di quelle previste dal nuovo articolo 36-bis, e può quindi essere inquadrato come norma speciale rispetto alla regola generale che, in quanto tale, non può essere tacitamente abrogata.



FEDERAZIONE GINNASTICA D'ITALIA

E' auspicabile un intervento ufficiale in merito da parte dell'Agenzia delle Entrate, intervento che risulta essere stato già sollecitato.

E' quindi possibile proseguire ad utilizzare la vecchia normativa in relazione alle prestazioni erogate in favore dei soci e tesserati e "approfittare" della nuova disposizione per le prestazioni erogate nei confronti dei non soci/tesserati e/o in relazione ad attività sportive "non riconosciute" e, per le ASD non in possesso di P.IVA, proseguire a comportarsi come in passato.

Quanto sopra, tenuto anche conto del fatto che:

- il periodo di imposta ai fini IVA è sempre l'anno solare (indipendentemente dalla durata dell'esercizio sociale) e cambiare impostazione in corso d'anno potrebbe comportare problematiche operative e di coordinamento. Eventualmente, il cambio di impostazione potrebbe essere pianificato a decorrere dal prossimo 01/01/2024;
- comunque, in entrambi i casi, ai corrispettivi non andrebbe applicata l'imposta, e le eventuali sanzioni sarebbero dunque di natura solo formale, e potrebbe essere richiesta la non applicazione delle stesse per oggettiva incertezza della norma.

Cosa succederà dal prossimo 01/07/2024? (salvo rinvii)

A decorrere da tale data, i commi 4 e 7 dell'art. 4 del decreto IVA saranno abrogati in relazione ai corrispettivi derivanti da attività sportive dilettantistiche, che saranno considerati esenti da IVA a seguito dell'introduzione dei nuovi commi 4 e 5 all'art. 10 del D.P.R. 633/1972 (decreto IVA).

L'abrogazione è stata disposta dall'art. 5, comma 15-quater, lett. b) del D.L. 15/10/2021 n. 146, che ha recepito una datata procedura di infrazione nei confronti dello stato italiano da parte della UE.

Dal 01/07/2024 non sarà più possibile, pertanto, operare in regime di de-commercializzazione (esclusione) da IVA.

In concreto, a decorrere dal 01/07/2024, i corrispettivi sportivi potranno solamente essere considerati esenti: o ai sensi dell'art. 36-bis del D.L. 75/2023, di cui sopra, o ai sensi dei nuovi commi 4 e 5 dell'articolo 10 del decreto IVA.

Ciò comporterà che, a decorrere da tale data:

- tutte le ASD dovranno aprire la P.IVA;
- tutte le operazioni dalle quali derivano corrispettivi per lo svolgimento di attività sportiva dovranno essere fatturate (in modalità elettronica) o certificate attraverso i registratori di cassa elettronici, registrate ai fini IVA e dovranno essere oggetto di dichiarazione annuale IVA e comunicazioni periodiche (LI.PE), a meno che:
 - a) il sodalizio sportivo opti per la L. 398/1991 (che prevede l'esonero da tutti i suddetti adempimenti);
 - b) oppure, se non ha optato per la 398, o ha superato il plafond, non opti per la "dispensa dalle operazioni esenti" previste dall'art. 36-bis del decreto IVA, che consente di evitare diversi obblighi formali (ma richiede, in caso di svolgimento anche di attività imponibili, quali la pubblicità e sponsorizzazione, la tenuta di una contabilità separata e comporta la parziale indetraibilità dell'IVA sugli acquisti).



FEDERAZIONE GINNASTICA D'ITALIA

Che differenza c'è tra l'esenzione prevista dall'art. 36-bis del D.L. 75/2023 e quella che sarà prevista dai futuri commi 4 e 5 dell'art. 10 del decreto IVA?

I nuovi commi 4 e 5 dell'art. 10 ripropongono sostanzialmente le medesime condizioni oggi richieste dall'art. 4 ai fini della de-commercializzazione. Quindi:

- a. la “nuova” esenzione potrà essere applicata solo in relazione alle prestazioni sportive operate nei confronti di soci e tesserati da ASD dilettantistiche che abbiano recepito nello statuto le note clausole di non lucratività, democraticità e trasparenza;
- b. non solo: i nuovi commi 4 e 5 dell'art. 10 non recepiscono il concetto di “organismo senza scopo di lucro” previsto dalla direttiva UE, ma ripropongono il concetto di “associazione sportiva dilettantistica”: c'è quindi il rischio che le S.S.D a r.l non possano utilizzare la nuova esenzione (resta tuttavia a tal fine in vigore l'art. 90, comma 1, della legge 289/2002 che dispone l'applicazione anche alle S.S.D. a r.l. di tutte le agevolazioni fiscali previste in favore delle ASD), laddove è assolutamente certo che l'esenzione prevista, a decorrere dal 17/08/2023, dall'art. 36-bis del D.L. 75/2023 sia applicabile anche alle SSD a r.l.;
- c. infine, i nuovi commi 4 e 5 dell'art. 10 subordinano la fruizione dell'agevolazione al requisito (non obbligatorio ai sensi della normativa UE) che il soggetto che ne beneficia (la ASD) non operi in regime di concorrenza con altri soggetti che operano sul mercato applicando l'imposta.

Nessuno dei suddetti requisiti è richiesto dall'art. 36-bis del D.L. 75/2023 che, quindi, ha una portata molto più ampia.

Potranno convivere due disposizioni così diverse che disciplinano la medesima materia? Probabilmente no, e sarà necessario che il legislatore intervenga nuovamente per coordinare le due norme, tenendo conto della normativa unionale e della procedura di infrazione in corso.

Motivo ulteriore per non recepire aprioristicamente la novella dell'art. 36-bis.

Novella che, invece, potrà essere certamente utilizzata, in quanto maggiormente favorevole rispetto alla disciplina previgente, in relazione a:

- prestazioni erogate in favore di non soci/non tesserati;
- prestazioni relative a attività sportive “non riconosciute”;
- prestazioni di mera messa disposizione di spazi o attrezzature per lo svolgimento di attività sportiva.