

Gli enti sportivi dinanzi alla valutazione di apertura della P.Iva dall'1.7.2024

di **Biagio Giancola**

Seminario di specializzazione

Novità Iva per lo sport e il terzo settore

Novità del correttivo al decreto legislativo n. 38/21, caratteristiche dei soggetti gestori e inquadramento del personale

Scopri di più

Il **tema dell'esenzione Iva** è attualmente rilevante nello sport, poiché molti enti sportivi dilettantistici hanno esercizi finanziari stabiliti dallo statuto che coprono l'anno fiscale dall'1.7. al 30.6. successivo, in linea con la stagione sportiva, e dunque sono ora chiamati a decidere se **optare dall'1.7. per il regime di esenzione Iva** sui **corrispettivi ricevuti**, ovvero attendere il **prossimo 1.1.2025 per l'applicazione obbligatoria della disciplina dell'esenzione Iva** ed avere un primo semestre (1.7- 31.12) in **regime di esclusione Iva**, ai sensi dell'[articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), ed un **secondo semestre** (1.1.- 30.6) obbligatoriamente in **regime di esenzione Iva**, ai sensi dell'[articolo 10, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), come novellato dall'[articolo 5](#), commi da 15 quater a sexies, D.L. 146/2021.

Infatti, in ambito sportivo si è osservata una **stratificazione delle disposizioni di legge sull'applicabilità dell'esenzione Iva** che, sebbene alcune norme siano già vigenti e operative ed altre saranno operative solo dall'1.1.2025, permette, attraverso una lettura coordinata e congiunta, di **ottenere un quadro giuridico sistematico** sulla base del quale porre le ASD dinanzi alla decisione di **valutare l'immediata apertura della partita Iva** dall'inizio del nuovo esercizio fiscale a cavallo d'anno, di regola **dall'1.7.2024**.

In primis, l'[articolo 5](#), comma dal 15 *quater* al 15 *sexies*, D.L. 146/2021, c.d. "decreto Fisco-Lavoro", che diventerà operativo a partire dal prossimo 1.1.2025 come previsto dal D.L. 215/2023 c.d. "Decreto Mille proroghe", al fine di **uniformare la disciplina nazionale** al dettato europeo, abroga parzialmente l'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, attraendo in campo Iva, seppur in regime di esenzione, **operazioni che prima erano considerate escluse**.

Contestualmente, l'anzidetto [articolo 5](#), D.L. 146/2021, modifica l'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#), relativo i **casi di esenzione ai fini Iva**, integrandolo con una nuova ipotesi al comma 4 punto 2) dove confluiscono **"le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale,**

nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali”.

Alla luce di ciò, dall'1.1.2025 le ASD saranno tutte **tenute ad applicare l'Iva in esenzione** sui corrispettivi specifici versati indistintamente da associati, tesserati o terzi non tesserati per la fruizione di corsi sportivi **resi in conformità agli scopi istituzionali**.

Tuttavia, al fine di neutralizzare con urgenza la prassi amministrativa individuata con la [risposta ad interpello n. 393/2022](#), che **escludeva tout court il regime di esenzione Iva ex articolo 10, n. 20), D.P.R. 633/1972**, ed applicava **l'aliquota ordinaria del 22%** sui corrispettivi versati dai minori per i **cd. corsi di scuola nuoto** (in quanto corsi di apprendimento specialistici che esulano da un sistema integrato di insegnamento di conoscenze e competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie), il Governo ha emanato d'urgenza la previsione contenuta nell'[articolo 36 bis, D.L. 75/2023](#), in vigore dal 17.8.2023, che **contempla l'esenzione Iva** per tutte quei **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”**.

In definitiva, sin d'ora i **corrispettivi specifici** versati da chiunque, quindi non soltanto tesserati ed associati, ma anche terzi avventori, **per fruire di tutti i corsi sportivi** e/o di attività motoria e di educazione fisica, quindi anche discipline non espressamente riconosciute nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche, **erogati da ASD o SSD** (e comunque da enti senza fine di lucro) possono essere **attratti al regime di esenzione ai fini Iva**, laddove l'ente intenda applicare **l'esclusione Iva** prevista dall'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#).

Come noto, si tratta di una **disciplina binaria**, del tutto irrituale, lasciata alla facoltà applicativa dell'ente dilettantistico che eroga i “servizi sportivi”, il quale potrà beneficiare dell'esclusione, ovvero **dell'esenzione Iva** sui corrispettivi fino al 31.12.2024.

Dall'1.1.2025, **abrogata definitivamente per l'ambito sportivo la disciplina dell'esclusione Iva**, ai sensi dell'[articolo 4, D.P.R. 633/1972](#), sorgerà l'enorme tema, tuttora non risolto, dell'ulteriore requisito richiesto dal richiamato [articolo 10, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), come novellato, che **vincola la disciplina dell'esenzione Iva all'ulteriore condizione di “non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA”**.

Con quest'ultima preclusione, il legislatore nazionale ha scelto di subordinare l'esenzione dell'imposta indiretta ad una delle **ipotesi previste** dall'articolo 133, della Direttiva UE 2006/112.

In buona sostanza, per applicare l'esenzione di cui all'[articolo 10, comma 4, n. 2\), D.P.R. 633/1972](#), deve essere rispettato il **principio della concorrenza** e, quindi, l'ASD, tramite l'applicazione dell'Iva esente, non dovrà **ricavare vantaggi economici competitivi** rispetto agli

altri enti commerciali che operano sul medesimo settore offrendo servizi simili **in regime Iva ordinario**.

Si pensi, ad esempio, all'erogazione di tutti quei **corsi in palestra** (Body building, ginnastica finalizzata alla salute ed al fitness, pilates, etc) **erogati da enti sportivi dilettantistici**, piuttosto che da enti commerciali, per i quali appaiono sin d'ora esistere **concreti profili di concorrenza e di vantaggi economici ottenuti tramite l'esenzione Iva** dei corrispettivi.

L'aspetto dovrà **essere chiarito** dalla prassi amministrativa.

Tornando all' Iva, va posta l'attenzione sulla circostanza che il regime di esenzione opera limitatamente alle ***“prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica”***.

L'[articolo 2, lett. nn\), D.Lgs. 36/2021](#), definisce sport “: ***qualsiasi forma di attività fisica fondata sul rispetto di regole che, attraverso una partecipazione organizzata o non organizzata, ha per obiettivo l'espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l'ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli.***”

Per **educazione fisica** si intende l'**insegnamento finalizzato al miglioramento dello sviluppo psicofisico e della salute individuale e sociale attraverso l'attività motoria e sportiva**. Quindi, si tratta di corsi di insegnamento che **non si concentrano sull'efficacia e la qualità della prestazione**, ma sullo sviluppo di un'appropriata motricità. In tal modo, l'educazione fisica contribuisce allo **sviluppo complessivo della personalità** del soggetto che fruisce i corsi.

All'interno di tale perimetro si **applica esenzione Iva**, all'infuori Iva ordinaria al 22%, quindi per i già citati corsi di nuoto o di altre discipline sportive, ovvero anche per le discipline sportive non ricomprese nel Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche, nonché **lezioni private, non sussiste più la circostanza della specifica tecnica degli insegnamenti**; pertanto le attività **saranno riconducibili almeno all'attività motoria** con applicazione di **diritto dell'esenzione Iva**.

Diversamente, per tutti quei corrispettivi versati da associati, tesserati e terzi non tesserati, riferiti al mero utilizzo e godimento di uno spazio di un impianto sportivo, si pensi **all'uso della corsia nuoto, la locazione**, in toto o soltanto in parte, **di un campo o impianto sportivo** (es. campo da tennis, padel, pista del velodromo), **troverà applicazione l'aliquota ordinaria Iva al 22%**, come confermato dalla previsione dell'[articolo 9, comma 1-bis, D.Lgs. 36/2021](#), che annovera la **gestione di impianti e di strutture sportive**, e quindi la locazione anche parziale dei medesimi, tra le attività diverse **svolte degli enti sportivi dilettantistici**.

Alla luce del quadro rappresentato, le ASD dall'1.7.2024 in caso di **esercizio fiscale a cavallo dell'anno** che si adegui alla stagione sportiva che inizi in tale data, o al più tardi obbligatoriamente dall'1.1.2025, saranno **tenute ad aprire una propria posizione Iva** presso l'Agenzia delle entrate e ad osservare **tutti gli adempimenti formali** in materia di Iva

(emissione delle fatture, tenuta dei registri Iva, liquidazioni periodiche, dichiarazione Iva annuale, contabilità separata), **salvo la comunicazione di avvalersi della dispensa ex [articolo 36 bis, D.P.R. 633/1972](#), ovvero l'opzione**, ai sensi della L. 398/1991, che permetterà **l'ulteriore vantaggio dell'applicazione dell'aliquota Iva al 50%**.

Per certo, gli enti sportivi dilettantistici senza scopo di lucro dovranno applicare l'Iva in esenzione, ovvero con **aliquota ordinaria**, distinguendo **le attività sopra indicate**, con la specificità delle **somme ricevute dagli Associati** a titolo di quote associative a favore delle ASD che **saranno non imponibili Iva**, qualora **non si configurino i presupposti impositivi** di cui all'[articolo 1, D.P.R. 633/1972](#), ossia qualora **le somme versate dagli associati** come quota sociale siano unicamente finalizzate alla promozione dello sport da parte del sodalizio sportivo **senza alcuna controprestazione** di servizi o cessione di beni.

Infine, la necessaria apertura della posizione Iva permetterà alle ASD di **poter detrarre l'Iva assolta sugli acquisti** in base alla percentuale di detrazione determinata, ai sensi dell'[articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972](#), ossia nella **stessa proporzione esistente** tra le operazioni con applicazione dell'aliquota Iva che **danno diritto alla detrazione** rispetto a quelle esenti d'imposta e il **totale delle operazioni attive**.

Almeno inizialmente per il primo anno, la **quantificazione dell'Iva indetraibile** da pro-rata verrà **effettuata provvisoriamente** nel corso dell'esercizio nelle liquidazioni periodiche, non potendo assumere l'ASD la percentuale utilizzata nell'anno precedente in quanto inesistente.

Il **pro-rata definitivo** verrà **determinato alla fine di ciascun anno**, in sede di compilazione della dichiarazione annuale, in funzione delle operazioni effettuate nel periodo d'imposta, con **eventuale conguaglio dell'Iva** indetraibile provvisoriamente determinata durante l'anno.