



Consulti del Lavoro

▼ Consiglio Provinciale dell'Ordine di Ancona



il trattamento iva delle prestazioni sportive: la nuova esenzione ex art.36bis D.L.75/2023

Giuliano SINIBALDI – Dottore Commercialista in Pesaro



Consulti al servizio
del mondo sportivo e non profit
<https://fiscosport-consulting.it/>

Ancona 24/09/2023

Enti Sportivi Dilettantistici: inquadramento tributario attività svolte

- Attività istituzionali generiche - solo A.S.D.
- Attività istituzionali specifiche o de-commercializzate – A.S.D. e S.S.D.
- Attività commerciali – A.S.D. e S.S.D.

attività istituzionali generiche

- a) le prestazioni di servizi, non rientranti nell'art. 2195 c.c., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione (**art. 143 c. 1 T.U.I.R.**);
- b) l'attività svolta in favore degli associati, in conformità alle finalità istituzionali, a fronte del pagamento a titolo di una **quota associativa (art. 148, c. 1, T.U.I.R.)**;

- Non sono imponibili ai fini delle Imposte sui Redditi;
- Non costituiscono prestazioni di servizi ai fini IVA: attività escluse o fuori campo IVA – art. 4, D.P.R. 633/1972

attività commerciali

- Sono imponibili ai fini delle Imposte sui Redditi;
- Sono operazioni rilevanti ai fini IVA;
- Possono essere gestite in regime agevolato L. 398/1991, verificandosi i requisiti;
- L'aliquota IVA applicabile è quella ordinaria (22%), salvo eccezioni (es.):
 - somministrazione alimenti e bevande e biglietti di ingresso < 15 €: aliquota 10%
 - attività mediche o fisioterapiche: esente art. 10, n. 18), DPR 633/1972
 - attività didattica vs istituti o scuole riconosciute: esente art. 10, n. 20), DPR 633/1972

Attività commerciali

- Prestazioni di attività sportive Vs non soci/non tesserati
- Pubblicità e sponsorizzazione
- Gestione bar/ristorante/punto di ristoro
- Gestione impianto sportivo aperto al pubblico
- Affitto spazi/ore corsia
- Vendita abbigliamento e attrezzature sportive con organizzazione specifica (margine/magazzino)
- Prestazioni di attività sportive «non riconosciute»
- Centro wellness
- Attività mediche/fisioterapiche
-

Attività de-commercializzabili: i corrispettivi specifici

attività «**strutturalmente commerciali**» ex art. 148, c. 2

quota pagata dagli associati per l'ingresso in palestra, per il corso di nuoto, minibasket, tennis etc. – le c.d. "quote di frequenza" o «rette»

Le quote mensili e/o di ingresso sono commerciali

Attività de-commercializzabili: i corrispettivi specifici

sono attività «**strutturalmente commerciali**» ex art. 148, c. 2

si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali (salvo che non siano effettuate senza specifica organizzazione e senza margine - art. 143, c. 1):

*le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti effettuate **verso il pagamento di corrispettivi specifici** compresi i contributi e le quote supplementari determinate in funzione delle maggiori e diverse prestazioni alle quali danno diritto*

corrispettivo specifico \neq quota associativa

a) La quota associativa:

- consente di ottenere la qualifica di socio/associato;
- è normalmente indifferenziata;
- dà diritto ad usufruire delle strutture e dei servizi dell'ente e, per i soci, all'elettorato attivo e passivo;

b) Il corrispettivo specifico

- Ha natura sinallagmatica: è il prezzo pagato per ottenere un servizio (es. ingresso campo da tennis – ingresso in palestra);
- Ha natura intrinsecamente commerciale e dovrebbe essere assoggettato ad IVA ed IRES salvo specifica esenzione;

Attività de-commercializzabili: i corrispettivi specifici

Art. 148, cc. 3 e 8, TUIR e art. 4, c. 4, DPR 633/1972

- ❑ **Non si considerano commerciali i corrispettivi specifici** incassati da **soci**, associati, partecipanti e **tesserati**, ovvero da altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte della medesima organizzazione locale o nazionale, per lo svolgimento di attività in **diretta attuazione degli scopi istituzionali**.
- attività sportiva dilettantistica vs soggetti «qualificati»;
 - attività svolta «*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*» vs altre ASD/SSD affiliate alla medesima FSN/EPS/DSA (ai fini IVA «*in conformità alle finalità istituzionali*»).

Attività de-commercializzabili: i corrispettivi specifici

Condizioni:

- ❑ **Requisiti statutari** – da inserire nell’atto costitutivo o nello statuto, da redigersi nella forma di **atto pubblico o scrittura privata registrata**;
- ❑ Effettivo rispetto clausole statutarie;
- ❑ Qualificazione «sportivo dilettantistica»: affiliazione a FSN/EPS/DSA + iscrizione Reg. Attività Sportive (RAS) + effettivo svolgimento di attività sportiva, didattica e formativa (nelle discipline riconosciute dal CONI/Dipartimento Sport);
- ❑ (fino al 04/09/2023) invio del **Modello EAS** entro 60 gg. dall’inizio dell’attività – onere abrogato da D.Lgs. 39/2021 integrato dal «correttivo bis»;

Attività de-commercializzabili: i corrispettivi specifici

CLAUSOLE STATUTARIE ex art. 148 – c. 8 – TUIR e art. 4, c. 4, DPR 633/1972

- a) divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione nonché fondi riserve o capitale durante la vita dell'associazione;
- b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità sentito l'organismo di controllo di cui al c. 190 della L. 662/1996, e salva diversa destinazione imposta dalla legge;
- c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati maggiori di età il diritto di voto per le modifiche statutarie e regolamentari e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione

Attività de-commercializzabili: i corrispettivi specifici

CLAUSOLE STATUTARIE ex art. 148 – c. 8 – TUIR e art. 4, c. 4, DPR 633/1972

- d) obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri ed idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti
- f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Attività de-commercializzabili: i corrispettivi specifici

Ai fini IVA

- Sono attività «escluse», o «fuori campo IVA»
- Art. 4, c. 4, 6 e 7 DPR 633/1972 ripropongono le medesime previsioni dell'art. 148, Tuir

Problemi

- Applicabilità alle S.S.D. a r.l. (e società sportive cooperative)
- Compatibilità con normativa europea

Agevolazioni tributarie in favore S.S.D.

Art. 90, comma 1, legge 27 dicembre 2002, n.289



Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro

Agevolazioni tributarie in favore S.S.D.

Circolare Agenzia Entrate 01/08/2018 n. 18E



- ✓ conferma esplicita applicabilità de-commercializzazione corrispettivi specifici anche alle S.S.D. a r.l. ai fini delle Imposte sui Redditi e delle altre agevolazioni
- ✓ **nessun accenno esplicito dell'applicabilità ai fini IVA**
- ✓ nel 2019/2020 sono stati operati alcuni accertamenti «pilota» sulle S.S.D. volti a contestare la de-commercializzazione ai fini IVA

Trattamento IVA delle attività de-commercializzate

Procedura di infrazione UE ex art. 258 del TFUE n. 2008/2010



La commissione UE contesta le modalità di recepimento della soggettività passiva nell'art. 4 del D.P.R. IVA, ed in particolare l'aver messo fuori campo operazioni che tutt'al più avrebbero dovuto essere esentate...

Le prestazioni sportive nella Direttiva IVA UE

CAPO 2

Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico

Articolo 132

1. Gli Stati membri **esentano** le operazioni seguenti:
 - a)
 - b) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello **sport** o dell'educazione fisica, fornite **da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport** o l'educazione fisica;

Le prestazioni sportive nella Direttiva IVA UE

Articolo 133

Gli Stati membri **possono subordinare**, caso per caso, la concessione, ad organismi diversi dagli enti di diritto pubblico, di ciascuna delle esenzioni previste all'articolo 132, paragrafo 1, lettere ... **m)**..., all'osservanza di **una o più delle seguenti condizioni**:

- a) gli organismi in questione non devono avere per fine la ricerca sistematica del profitto: gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti ma dovranno essere destinati al mantenimento o al miglioramento delle prestazioni fornite;
- b) gli organismi in questione devono essere gestiti ed amministrati a titolo essenzialmente gratuito da persone che non hanno di per sé o per interposta persona alcun interesse diretto o indiretto ai risultati della gestione;
- c) gli organismi in questione devono praticare prezzi approvati dalle autorità pubbliche o che non superino detti prezzi ovvero, per le operazioni i cui prezzi non sono sottoposti ad approvazione, praticare prezzi inferiori a quelli richiesti per operazioni analoghe da imprese commerciali soggette all'IVA;
- d) le esenzioni non devono essere tali da provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

Le prestazioni sportive nella Direttiva IVA UE

Articolo 134

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **sono escluse dal beneficio dell'esenzione** prevista all'articolo 132, paragrafo 1, lettere ... m) nei casi seguenti:

- a) se esse non sono indispensabili all'espletamento delle operazioni esentate;
- b) se esse sono essenzialmente destinate a procurare all'ente o all'organismo entrate supplementari mediante la realizzazione di operazioni effettuate **in concorrenza diretta** con quelle di imprese commerciali soggette all'IVA.

Esenzione IVA Vs De-commercializzazione

- **Dal 01/07/2024** (salvo proroghe) **la de-commercializzazione** dei corrispettivi specifici ai fini IVA **sarà abrogata**
- Art. 5, c. 15-quater, D.L. 21/10/2021, n. 46, come modificato (da ultimo) dal D.L. 10/05/2023, n. 51 (decreto PA), convertito in L. 03/07/2023 n. 87, in GU il 05/07/2023.
- Viene introdotta una nuova ipotesi di esenzione IVA per i corrispettivi incassati da **ASD** per attività esercitate nei confronti di **persone** (non più soci o tesserati) che praticano lo sport;

Esenzione IVA Vs De-commercializzazione

CONDIZIONI:

- Le ASD dovranno possedere i medesimi requisiti qualificanti di oggi (statuto registrato, assenza scopo di lucro, democraticità etc);
- L'esenzione si applicherà a condizione che l'attività non sia esercitata in regime di concorrenza con soggetti che operano quali imprenditori commerciali;

Esenzione IVA Vs De-commercializzazione

PROBLEMI APPLICATIVI

- La norma richiama solo le A.S.D.;
- A rischio l'applicabilità alle S.S.D.;
- La direttiva UE (art. 32) non fa riferimento alle associazioni ma agli organismi senza scopo di lucro;
- Rimane comunque in vigore l'art. 90, c. 1, L. 289/2002 (estensione alle S.S.D. delle agevolazioni tributarie disposte in favore delle A.S.D.);
- La condizione di non concorrenza rischia di portare tutte, o gran parte, delle attività sportive in regime di imponibilità (anche quelle esercitate da A.S.D.)

Conseguenze regime di esenzione

- Esenti da IVA = COMMERCIALI (ai fini IVA) ma non assoggettate ad IVA
 - i. Obbligo apertura P.IVA per tutte le A.S.D.
 - ii. Obbligo fatturazione (elettronica) operazioni e certificazione corrispettivi;
 - iii. Obbligo registrazione operazioni, comunicazione periodica dati (LI.PE.) e Dichiarazione IVA;

Gli obblighi e adempimenti sub ii. e iii. NON si applicano se:

- A.S.D. utilizza regime agevolato ex L. 398/1991;
- A.S.D. opta per dispensa attività esenti ex art. 36-bis, D.P.R. 633/1972 (restano obblighi per attività imponibili - necessaria contabilità separata)

Conseguenze regime di esenzione

Se non si fruisce del regime L. 398/1991 (per supero plafond o per scelta)

- adempimenti ordinari IVA
- detrazione IVA con meccanismo del Pro-rata (% detrazione calcolata in base al rapporto tra attività imponibili ed attività complessive (imponibili+esenti))

S.S.D. potrebbero trovarsi tutte in questa situazione

Esenzione IVA Vs De-commercializzazione

Art. 5, c. 15-quater, D.L. 21/10/2021, n. 46

Aggiunge i nuovi commi 4 e 5 all'art. 10 del D.P.R. 633/1972

«L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, **a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza** a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:

1).....

2) 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;

Art. 5, c. 15-quater, D.L. 21/10/2021, n. 46

...

Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano a condizione che **le associazioni** interessate abbiano il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge, e si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

(Stesse clausole da a) ad f) già previste nell'art. 4, c. 4, DPR 633/1972 e art. 148, c. 8, Tuir)

...

Vengono abrogati i commi 4 (limitatamente alla de-commercializzazione), 6, 7 e 8 dell'art. 4, DPR. 633/1972

Esenzione IVA Vs De-commercializzazione

Applicazione alle attività didattiche dell'esenzione IVA

- ✓ Nell'ambiente degli sport natatori, molte S.S.D. applicavano l'ipotesi di esenzione ex art. 10, n. 20, D.P.R. 633/1972 (attività didattica) ai corsi di «scuola nuoto federale»
- ✓ A.d.E. – Risposta a interpello 327 del 22/07/2022:l'esenzione per attività didattiche è applicabile solo a corsi tenuti da istituti scolastici o universitari
- ✓ Si richiama Corte Giustizia UE – sentenze C-339/17 e C-47/19. Rif.to art. 132, par. 2, lett.i) direttiva 2006/112/CE

Conseguenza: tutte le operazioni vengono riclassificate imponibili con aliquota 22%

D.L. 22/06/23, n. 75, conv. L. 10/08/23, n. 112 (in G.U. 16/08/23, n. 190)

Art. 36 bis - “Regime IVA per le prestazioni di servizi connessi con la pratica sportiva»

Comma 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.

D.L. 22/06/23, n. 75, conv. L. 10/08/23, n. 112 (in G.U. 16/08/23, n. 190)

Art. 36 bis - “Regime IVA per le prestazioni di servizi connessi con la pratica sportiva»

C. 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 disposizione va a «correggere» la risposta ad interpello 322 del 27/07/2022 sui corsi di nuoto
- Norma di interpretazione autentica: si applica anche per il passato – utile in caso di contenzioso
- Dubbi su compatibilità della norma con direttiva IVA (cfr. causa C-373/19)

D.L. 22/06/23, n. 75, conv. L. 10/08/23, n. 112 (in G.U. 16/08/23, n. 190)

Esenzione IVA Vs De-commercializzazione

- **La norma non abroga l'art. 4, c. 4, del DPR 633/1972** (de-commercializzazione dei corrispettivi specifici)
- Le ASD in possesso del solo C.F. non sono obbligate ad aprire la P.IVA: possono continuare ad applicare l'art. 4, c. 4, del DPR 633/1972
- Le ASD in possesso di P.IVA e le SSD possono optare se transitare nel nuovo regime di esenzione o, avendone i requisiti, continuare ad applicare l'art. 4, c. 4, del DPR 633/1972
- Art. 90, c1, L. 289/2002: alle SSD si applicano TUTTE le disposizioni tributarie previste in favore delle ASD – quindi anche l'art. 4, c. 4, DPR 633/1972. Questa estensione è stata in qualche sede messa in dubbio

D.L. 22/06/23, n. 75, conv. L. 10/08/23, n. 112 (in G.U. 16/08/23, n. 190)

Esenzione IVA Vs De-commercializzazione - segue

- La nuova esenzione si applica sicuramente anche alle SSD
- La nuova esenzione si applica anche nei confronti di non soci/non tesserati (i corrispettivi rimangono imponibili ai fini delle II.DD.)
- La nuova esenzione si applica anche in assenza dei «requisiti qualificanti» (i corrispettivi rimangono imponibili ai fini delle II.DD.)
- «*Prestazioni di servizi strettamente connessi alla pratica dello sport*»: attività sportive non riconosciute, mero affitto campi/ore corsia/noleggio attrezzature etc
- Problemi di coordinamento con la nuova ipotesi di esenzione IVA – commi 4 e 5, DPR 633/1972 – in vigore dal prox 01/07/2024

Disclaimer

**Queste slides sono state create per il corso indicato
nella prima diapositiva.**

**Non sono di conseguenza una trattazione esaustiva dell'argomento
e non possono essere diffuse, riprodotte o citate al di fuori di questo contesto.**

grazie per l'attenzione



Dott. Giuliano Sinibaldi
Studio Sinibaldi Marinelli
Galleria dei Fonditori n. 3
61122 – Pesaro (PU)

Contatti

Tel: 0721.451363

email: sinibaldi@sinibaldimarinelli.it

web: www.cmsmcommercialisti.it

© Riproduzione riservata