



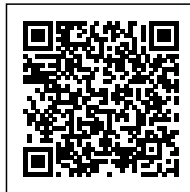
STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

IL NUOVO REGIME IVA PER LE ASD DAL 1 GENNAIO 2025

Posted on 9 Aprile 2024 by Sabatino Pizzano



Il presente articolo analizza in dettaglio le recenti novità normative che hanno interessato il regime IVA applicabile alle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e alle società sportive dilettantistiche (SSD). In particolare, viene esaminato il passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione IVA per talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli enti non profit di tipo associativo nei confronti dei propri associati e partecipanti, introdotto dall'art. 5, comma 15-quater, del D.I. n. 146/2021.

Vengono inoltre approfondite le disposizioni interpretative contenute nel decreto "PA-bis" (D.I. n. 75/2023), che hanno esteso l'ambito applicativo dell'esenzione IVA a tutti i servizi connessi con la pratica sportiva, compresi quelli didattici e formativi. L'articolo si conclude con una disamina della decorrenza e dell'applicazione medio tempore del nuovo regime IVA, nonché con una sezione di domande e risposte per chiarire i punti più complessi.

Il passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione IVA

L'art. 5, comma 15-quater, del D.I. n. 146/2021 ha modificato gli artt. 4 e 10 del D.P.R. n. 633/1972, riconducendo nel campo di applicazione dell'IVA, in regime di esenzione, talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli enti non profit di tipo associativo nei confronti dei propri associati e partecipanti. In particolare, sono state operate le seguenti modifiche:

- l'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 è stato oggetto di numerose rettifiche abrogative finalizzate ad escludere dall'area di esclusione dal campo di applicazione dell'IVA tutte quelle operazioni ed attività svolte da associazioni sportive dilettantistiche;
- l'art. 10 del decreto IVA è stato integrato, riconoscendo l'esenzione da IVA, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA, anche alle "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".

Questo intervento legislativo è stato determinato dalla procedura di infrazione UE n. 2008/2010, con cui è stato contestato il corretto recepimento nell'ordinamento italiano delle esenzioni di pubblico interesse, di cui all'art. 132 della Direttiva 2006/112/CE.

La Commissione europea aveva infatti eccepito allo Stato italiano l'impossibilità di considerare escluse dal campo di applicazione dell'imposta le operazioni degli enti non commerciali a favore dei loro associati a fronte dell'aumento della quota associativa o dietro corrispettivo specifico.

Per adeguarsi alle indicazioni comunitarie, è stato emanato l'art. 5, commi da 15-quater a 15-sexies, del D.I. n. 146/2021 che ha avuto l'obiettivo di rendere la disciplina IVA nazionale delle operazioni effettuate da enti non commerciali a carattere associativo conforme all'art. 132 della Direttiva IVA, prevedendo che tali operazioni fossero rilevanti ai fini dell'imposta sebbene in regime esenzione. Come chiarito dalla circolare n. 5/E del 2022 dell'Agenzia delle Entrate, il nuovo comma 5 dell'art. 10 del decreto IVA prevede ulteriori requisiti soggettivi che gli enti associativi devono possedere affinché le operazioni indicate possano beneficiare dell'esenzione da imposta. Si tratta di requisiti che sottintendono l'assenza della finalità lucrativa dell'ente, nonché la democraticità e la trasparenza della vita associativa dello stesso, come ad esempio:

- il divieto di distribuire utili o avanzi di gestione
- la presenza di specifiche clausole statutarie (devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento, disciplina uniforme del rapporto associativo, obbligo di rendiconto annuale, ecc.)
- l'intrasmissibilità della quota associativa

Esempio pratico: L'ASD Volley Team, affiliata alla FIPAV, organizza corsi di pallavolo per i propri associati. Fino al 31/12/2024 i corrispettivi specifici incassati dall'ASD per tali corsi sono esclusi dal campo IVA. Dal 1/1/2025, se l'ASD rispetta i requisiti soggettivi previsti, potrà applicare il regime di esenzione IVA sui corrispettivi dei corsi, con obbligo però di fatturazione, registrazione, dichiarazione IVA, ecc.

Le disposizioni interpretative contenute nel decreto "PA-bis"

A seguito di osservazioni sollevate dagli operatori del settore, con l'art. 36-bis del D.I. n. 75/2023 (cd. decreto PA-bis) si è proceduto a ricondurre tutti i servizi connessi con la pratica sportiva, ivi inclusi quelli didattici e formativi, nel regime di esenzione IVA.

La nuova norma, che si caratterizza anche per i connotati di disposizione di interpretazione autentica, stabilisce che 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, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto. Inoltre, viene precisato che le prestazioni dei servizi didattici e formativi, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto PA-bis (17 agosto 2023), si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'art. 10, primo comma, numero 20), del D.P.R. n. 633/1972.

Esempio pratico: La SSD Nuoto Libero, affiliata alla FIN, svolge corsi di nuoto per bambini e adulti. Fino al 16/8/2023 tali prestazioni erano considerate escluse da IVA se rese nei confronti degli associati. Dal 17/8/2023, per effetto del decreto PA-bis, i corsi di nuoto rientrano nel regime di esenzione IVA, sia per il passato che per il futuro, a condizione che la SSD rispetti i requisiti soggettivi richiesti.

Le "prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport"

L'art. 36-bis del D.I. n. 75/2023 ha rettificato la disposizione introdotta nell'art. 10 del decreto IVA ad opera dell'art. 5, comma 15-quater, del D.I. n. 146/2021, che aveva ricondotto nel regime di esenzione le prestazioni svolte dalle sole ASD. La nuova norma amplia il novero dei soggetti realizzatori di tali prestazioni, includendo tutti gli "organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici".

La norma fa riferimento a prestazioni di servizi "strettamente connessi", compresi i servizi didattici e di formazione, rimandando alla distinzione tra attività commerciali "strutturalmente funzionali" all'attività sportiva dilettantistica e quelle non connotate da tale requisito, operata dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 18/E del 2018. Rientrano tra i proventi delle attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali, ad esempio, quelli derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande effettuata nel contesto dello svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc. Diversamente, tale ricostruzione non può coinvolgere le prestazioni di pubblicità e sponsorizzazione, in quanto la presenza di un intento pubblicitario o di sponsorizzazione determina l'esclusione dal regime agevolativo.

Esempio pratico: L'ASD Tennis Club, oltre ai corsi di tennis per i soci, gestisce un punto ristoro all'interno del circolo. I corrispettivi dei corsi di tennis dal 1/1/2025 saranno esenti IVA, mentre quelli del punto ristoro rimarranno soggetti ad IVA con aliquota ordinaria, trattandosi di attività commerciale non strettamente connessa alla pratica sportiva.

I servizi didattici e formativi

Il riferimento ai servizi "didattici e formativi" contenuto nel comma 1 dell'art. 36-bis del D.I. n. 75/2023 è diretto a chiarire l'ambito applicativo dell'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 20, del decreto IVA, a seguito di talune criticità sollevate dalla giustizia comunitaria. La Corte di Giustizia UE, con la sentenza causa C-319/12 del 28 novembre 2013, aveva rilevato che "i servizi educativi e formativi" di qualsiasi genere, ivi compresi quelli diretti all'insegnamento di pratiche sportive, sono esentati solo se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato aventi finalità simili, sempre che questi organismi privati perseguano finalità simili a quelle degli organismi pubblici.

La nuova disposizione supera l'impostazione secondo cui determinate attività formative di carattere sportivo, sebbene praticate da ASD, non possono essere riconducibili nell'ambito dell'esenzione dall'IVA, in quanto carenti del presupposto oggettivo riferito alla definizione e qualificazione della nozione "di insegnamento scolastico o universitario" ai sensi dell'art. 132, par. 1, lett. i) e j), della Direttiva 2006/112.

In sintesi, i servizi didattici e formativi, svolti dagli organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici, nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica, oltre a dover essere considerati esenti per il futuro, sono da ritenere esenti anche se posti in essere prima del 17 agosto 2023.

Esempio pratico: L'ASD Ginnastica Artistica organizza corsi di formazione per istruttori di ginnastica artistica. Fino al 16/8/2023 tali corsi erano considerati esclusi da IVA. Dal 17/8/2023, per effetto del decreto PA-bis, rientrano nel regime di esenzione IVA sia per il passato che per il futuro, a condizione che l'ASD rispetti i requisiti soggettivi.

Decorrenza e applicazione medio tempore del nuovo regime IVA

L'efficacia delle disposizioni recate dall'art. 5, comma 15-quater, del D.I. n. 146/2021 era stata inizialmente fissata con decorrenza dal 1° gennaio 2022, poi spostata al 1° gennaio 2024, successivamente al 1° luglio 2024 e, infine, al 1° gennaio 2025. Tenuto conto della circostanza che la revisione della disciplina IVA aveva tralasciato le società sportive dilettantistiche e dell'inesistenza di una specifica disposizione diretta ad evitare che alle SSD fosse applicato il regime ordinario IVA anche per le attività non commerciali, le disposizioni di rettifica risultano esclusivamente necessitate dalla volontà di salvaguardare la posizione IVA delle SSD.

Fino al 1° gennaio 2025, i sodalizi sportivi dilettantistici, comprese le SSD, continueranno a considerare fuori campo IVA i cd. "corrispettivi specifici" incassati dai propri associati/tesserati, nonché le somme versate da meri partecipanti, o per attività sportive non riconosciute, come pure le quote associative.

Dal 1° gennaio 2025, tutti gli enti sportivi titolari del solo codice fiscale dovranno aprire una Partita IVA, con la necessità di provvedere alla fatturazione, registrazione e dichiarazione delle operazioni interessate, adempimenti che, tuttavia, non coinvolgeranno tutti quegli enti in "regime 398" o che optano, ove applicabile, per la dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti ex art. 36-bis del decreto IVA.

Esempio pratico: L'ASD Basket, affiliata alla FIP e in regime forfettario 398, fino al 31/12/2024 considera fuori campo IVA i corrispettivi dei corsi di basket per i propri tesserati. Dal 1/1/2025 dovrà aprire partita IVA per fatturare tali corrispettivi in esenzione. Tuttavia, essendo in regime 398, sarà esonerata dalla dichiarazione IVA e dalle liquidazioni periodiche.

Esempio pratico

L'ASD Ginnastica Ritmica, affiliata alla FGI, dal 1/1/2025 dovrà:

- aprire partita IVA
 - emettere fattura elettronica per i corrispettivi dei corsi di ginnastica ritmica per le associate, applicando il regime di esenzione
 - tenere i registri IVA e presentare la dichiarazione annuale
- Potrà però essere dispensata da tali adempimenti, ad eccezione della fatturazione elettronica, se effettuerà esclusivamente operazioni esenti.

Conclusione

Le recenti novità normative hanno introdotto significative modifiche al regime IVA applicabile alle associazioni e società sportive dilettantistiche, prevedendo il passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione per talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese nei confronti dei propri associati e partecipanti.

Le disposizioni interpretative contenute nel decreto "PA-bis" hanno poi esteso l'ambito applicativo dell'esenzione IVA a tutti i servizi connessi con la pratica sportiva, compresi quelli didattici e formativi, ampliando il novero dei soggetti realizzatori di tali prestazioni a tutti gli organismi senza fine di lucro, inclusi gli enti sportivi dilettantistici. Nonostante le criticità sollevate in dottrina riguardanti gli aggravii e le incombenze di ordine amministrativo che saranno introdotti a carico degli enti sportivi, il nuovo regime IVA entrerà in vigore a partire dal 1° gennaio 2025, con la conseguente necessità per gli enti interessati di adeguarsi agli obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972, salvo l'esercizio dell'opzione per la dispensa dagli adempimenti ex art. 36-bis del decreto IVA.

Fino a tale data, i sodalizi sportivi dilettantistici, comprese le SSD, continueranno a considerare fuori campo IVA i corrispettivi specifici incassati dai propri associati/tesserati, nonché le somme versate da meri partecipanti o per attività sportive non riconosciute, come pure le quote associative.

In definitiva, il nuovo regime IVA rappresenta un importante cambiamento per il mondo sportivo dilettantistico, che dovrà adeguarsi agli adempimenti fiscali previsti, pur potendo beneficiare, in presenza dei requisiti, del regime di esenzione per le prestazioni strettamente connesse con la pratica sportiva.

Domande e Risposte

D: Quali sono le principali novità introdotte dall'art. 5, comma 15-quater, del D.I. n. 146/2021?

R: L'art. 5, comma 15-quater, del D.I. n. 146/2021 ha modificato gli artt. 4 e 10 del D.P.R. n. 633/1972, riconducendo nel campo di applicazione dell'IVA, in regime di esenzione, talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli enti non profit di tipo associativo nei confronti dei propri associati e partecipanti. In particolare, sono state escluse dal regime di esclusione IVA le operazioni svolte dalle ASD ed è stata introdotta l'esenzione IVA per le prestazioni strettamente connesse con la pratica sportiva rese dalle ASD ai propri soci e tesserati.

D: Cosa prevede l'art. 36-bis del D.I. n. 75/2023 (cd. decreto PA-bis)?

R: L'art. 36-bis del D.I. n. 75/2023 ha ricondotto tutti i servizi connessi con la pratica sportiva, ivi inclusi quelli didattici e formativi, nel regime di esenzione IVA, ampliando il novero dei soggetti realizzatori di tali prestazioni a tutti gli "organismi senza fine di lucro,

compresi gli enti sportivi dilettantistici". Ha inoltre chiarito che i servizi didattici e formativi resi prima del 17/8/2023 si intendono compresi nell'esenzione IVA.

D: Quando entrerà in vigore il nuovo regime IVA per le associazioni e società sportive dilettantistiche?

R: Il nuovo regime IVA entrerà in vigore a partire dal 1° gennaio 2025, dopo diverse proroghe che hanno spostato la decorrenza inizialmente prevista dal 1° gennaio 2022. Fino al 31/12/2024 ASD e SSD continueranno ad applicare il regime di esclusione IVA per i corrispettivi specifici degli associati/tesserati e le quote associative.

D: Quali adempimenti dovranno osservare gli enti sportivi a partire dal 1° gennaio 2025?

R: A partire dal 1° gennaio 2025, tutti gli enti sportivi titolari del solo codice fiscale dovranno aprire una Partita IVA, con la necessità di provvedere alla fatturazione elettronica, registrazione e dichiarazione delle operazioni interessate. Potranno però essere dispensati da tali adempimenti, ad eccezione della fatturazione elettronica, se effettueranno esclusivamente operazioni esenti. Gli enti già in regime forfettario 398 continueranno ad essere esonerati dalla dichiarazione IVA e dalle liquidazioni periodiche.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA