INCONTRO A CURA

DEL GRUPPO DI LAVORO SPORT E FISCO

Venerdì 26 gennaio 2024

Le novità in materia di Imposta sul Valore Aggiunto.

A cura di Andrea Gippone e Enrico Maria Vidali - Commercialisti in Torino

I riferimenti normativi

- Art. 4, commi 4 e 7, del D.P.R 26.10.1972 n. 633, in vigore fino al 30.06.2024;
- Art. 132 della direttiva 2006/112/CE, relativo alle operazioni escluse dall'ambito applicativo IVA;
- Art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146, in vigore dal primo luglio 2024;
- Art. 36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75 (c.d. decreto "*P.A.-bis*"), in vigore dal 17.8.2023.

Il regime IVA attuale

L'art. 4, comma 4, del D.P.R. 633/1972 stabilisce che sono escluse dall'ambito applicativo IVA:

a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto

b) effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni sportive dilettantistiche, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima 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.

Il regime IVA attuale

Il comma 7 prevede poi che l'esclusione dall'ambito applicativo IVA **non è assoluta** ma si applica a condizione che le associazioni sportive dilettantistiche uniformino i propri atti costitutivi o statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, alle seguenti clausole:

a) 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;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

Il regime IVA attuale

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

Il regime IVA attuale

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532 [oggi art. 2538], secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Le condizioni previste dal comma 4 e 7 trovano esatta corrispondenza nell'esclusione dal reddito imponibile operata dall'art. 148, commi 3 e 8, del D.P.R. 22.12.1986 n. 917.

Il regime IVA attuale

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle ASD saranno quindi:

a) escluse dall'ambito applicativo IVA se hanno i requisiti di cui ai commi comma 4 e 7 dell'art. 4 del D.P.R. 633/1972:

b) soggette ad IVA con aliquota ordinaria le **cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate** dietro pagamento di un corrispettivo **fuori dalle finalità istituzionali oppure rese a favore di soggetti diversi** da quelli espressamente previsti dall'art. 4, co. 4

Sebbene la norma faccia espresso riferimento alle sole ASD, tuttavia l'art. 90, comma 1, della Legge 27.12.2002 n. 289, non abrogato dal D.lgs. 36/2021 e quindi attualmente in vigore, dispone espressamente che le disposizioni della Legge 16 dicembre 1991, n. 398 e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applichino anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

La procedura di infrazione della Commissione Europea

L'attuale quadro normativo delineato dall'art. 4, commi 4 e 7 del D.P.R. 633/1972 è stato oggetto della **procedura di infrazione n. 2008/2010** della Commissione europea per violazione degli obblighi in materia di IVA stabiliti dall'art. 132 della direttiva 2006/112/CE.

In particolare, **l'art. 132 della direttiva 2006/115/CE** prevede il regime di **esenzione dall'imposta**:

a) per le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica,

b) fornite da organismi senza fine di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica,

c) a condizione che l'esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza.

L'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146

Per superare la procedura di infrazione comunitaria il legislatore è intervenuto con l'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146, **in vigore dal primo luglio 2024**, adeguandosi così all'art. 132 della direttiva 2006/115/CE.

L'art. 5, comma 15-quater, interviene abrogando le disposizioni contenute nell'art. 4, commi 4, 5, 6 e 7 del D.P.R. 633/1972 ed inserendo un quarto comma all'art. 10 del D.P.R. 633/1972, spostando così le prestazioni rese dagli enti sportivi a favore dei propri associati dall'ambito originario dell'esclusione a quello dell'esenzione dall'imposta.

L'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146

Il nuovo quarto comma dell'art. 10 prevede l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto:

a) per le **prestazioni di servizi** strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica;

b) 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 partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

c) a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

L'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146

Le disposizioni di cui al quarto comma dell'art. 10 si applicheranno a condizione che:

a) le associazioni interessate riportino nello statuto 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,

b) si conformino alle specifiche clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, che coincidono esattamente con quelle previste dall'art. 4, comma 7 del D.P.R. 633/1972, nella sua attuale formulazione e già evidenziate in precedenza, e dall'art. 148, comma 8, del D.P.R. 917/1986.

La nuova norma non definisce i criteri per l'individuazione delle condizioni che provocano distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

L'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146

Con la nuova disciplina in vigore dal primo luglio 2024 saranno esenti da Iva **le sole prestazioni di servizi** strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica e non invece le cessioni di beni, come previsto dall'attuale formulazione dell'art. 4, comma 4, del D.P.R. 633/1972.

Questo aspetto è di particolare rilievo perché **le cessioni di beni direttamente connesse all'attività sportiva dilettantistica rientrerebbero nelle attività secondarie** e strumentali e quindi contribuirebbero al computo dei limiti di cui al primo comma dell'art. 9 del D.lgs. 28.02.2021 n. 36; il superamento di tali limiti, ad oggi ancora da definire con apposito decreto, per due esercizi consecutivi comporta la cancellazione d'ufficio dal Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche.

Anche il nuovo quarto comma dell'art. 10 fa riferimento alle sole associazioni sportive dilettantistiche, ma anche in questo caso si dovrebbe fare riferimento all'art. 90, comma 1, della Legge 27.12.2002 n. 289, che estende alle società sportive dilettantistiche la possibilità di applicare tutte le disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche.

L'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146

Il passaggio dei servizi sportivi dilettantistici al regime di esenzione ha come **conseguenza che si rendono applicabili tutti gli obblighi formali previsti dalla disciplina IVA**, come ad esempio: certificazione delle operazioni attive mediante emissione dei corrispettivi telematici o delle fatture elettroniche, tenuta dai registri IVA, dichiarazione IVA annuale e comunicazione delle Liquidazioni Iva periodiche (LIPE).

Ciò comporta evidentemente un significativo aggravio burocratico per le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono solo attività istituzionali e che dovranno comunque richiedere l'attribuzione della partita IVA dal primo luglio 2024.

Sembrerebbe, quindi, ineludibile optare in sede di apertura della partita IVA per il regime forfetario di cui alla Legge 16 dicembre 1991 n. 398 che prevede importanti semplificazioni in materia di adempimenti IVA, tra cui la possibilità di non certificare i corrispettivi.

Ricordiamo che i soggetti che effettuano esclusivamente operazioni esenti possono comunque optare per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 633/72, mediante la preventiva comunicazione dell'opzione all'Amministrazione finanziaria.

L'art. 36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75

L'art. 36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75 (c.d. decreto "P.A.-bis"), **in vigore dal 17.8.2023**, ha sostanzialmente anticipato le novità in materia di esenzione IVA alle prestazioni di servizi sportivi prevista dall'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146.

Il primo comma dell'art. 36-bis prevede che sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto:

a) le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi,

b) rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica,

c) da parte di enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28.2.2021, n. 36 (associazioni e società sportive dilettantistiche, nonché enti del Terzo Settore).

L'art. 36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75

Il secondo comma dell'art. 36-bis introduce una norma di interpretazione autentica secondo cui le prestazioni dei **servizi didattici e formativi**, rese prima del 17.8.2023, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto 75/2023, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20), del D.P.R. 633./1972.

Rispetto alla disciplina delineata dall'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146, l'art. 36-bis fa espresso riferimento ad un **ambito soggettivo più ampio**, includendo nell'area di esenzione gli enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28.2.2021, n. 36: associazioni e società sportive dilettantistiche, nonché enti del Terzo Settore; **superando** in tal modo **l'annosa diatriba relativa all'applicazione del regime IVA agevolato alle società sportive dilettantistiche**.

L'art. 36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75

Risulta irrisolto il problema di come le previsioni dell'art. 36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75 si coordinino con l'attuale disciplina prevista dall'art. 4, comma 4, del D.P.R. 633/1972.

Sull'argomento è auspicabile un chiarimento in merito da parte dell'Amministrazione finanziaria, tuttavia si può ragionevolmente pensare che due norme evidentemente confliggenti dovrebbero essere intese nel senso che:

a) si applica la normativa attualmente in vigore che è quella di esclusione dall'ambito applicativo dell'IVA per le prestazioni di servizi e le cessioni di beni rese alle condizioni di cui all'art. 4, comma 4 e 7, del D.P.R. 633/1972;

b) risulterebbero esenti da IVA ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 20), del D.P.R. 633/1972, le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, comprese le prestazioni di servizi didattici e formativi, effettuate fuori dalle finalità istituzionali, oppure rese a favore di soggetti diversi da quelli espressamente previsti dall'art. 4, co. 4, del D.P.R. 633/1972;

L'art. 36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75

c) continuerebbero ad essere soggette ad imposta in misura ordinaria le cessioni di beni effettuate dietro pagamento di un corrispettivo fuori dalle finalità istituzionali, oppure rese a favore di soggetti diversi da quelli espressamente previsti dall'art. 4, co. 4, del D.P.R. 633/1972.

Per le associazioni sportive dotate del solo codice fiscale, si renderebbe necessario nei casi individuati alle lettere b) e c) richiedere l'attribuzione della partita IVA optando contestualmente per il regime agevolato di cui alla Legge 16 dicembre 1991 n. 398.