



Roma, 23 ottobre 2024

Ai Comitati L.N.D.
Al Dipartimento Interregionale
Al Dipartimento Calcio Femminile
Alla Divisione Calcio a Cinque
Loro Sedi

CIRCOLARE N° 29

Oggetto: Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche – La nuova disciplina IVA in vigore dal 1° gennaio 2025 –

Si trasmette, per opportuna conoscenza, copia della Circolare n. 43-2024 elaborata dal Centro Studi Tributari della L.N.D., inerente l'oggetto.

Si raccomanda la immediata e puntuale informativa a tutte le rispettive Società aderenti.

IL SEGRETARIO GENERALE
Massimo Ciaccolini

IL PRESIDENTE
Giancarlo Abete

CENTRO STUDI TRIBUTARI

CIRCOLARE N. 43 – 2024

Oggetto: Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche – La nuova disciplina IVA in vigore dal 1° gennaio 2025 -

Come più volte riportato nelle Circolari della LND, dal prossimo **1° gennaio 2025**, salvo interventi legislativi di proroga o di modifica, entrerà in vigore la nuova disciplina IVA per le Associazioni e le Società Sportive Dilettantistiche, emanata per evitare una procedura d'infrazione UE n. 2008/2010, all'art. 132 della Direttiva 2006/112/CE, avviata da tempo dalla Commissione UE, che ritiene la vigente normativa italiana IVA a favore delle ASD e di altri enti una violazione delle regole della concorrenza e del mercato.

Ciò premesso, si ritiene opportuno riassumere i contenuti della vigente normativa IVA per le ASD/SSD e quelli della nuova disciplina della quale è prevista l'entrata in vigore dal prossimo 1° gennaio 2025.

Va, comunque, precisato che le operazioni di natura "commerciale", ivi comprese quelle relative all'attività spettacolistica, poste in essere dai soggetti in argomento, sono regolarmente soggette all'imposta.

Nel regime IVA normale, il soggetto all'imposta deve applicare l'IVA - l'aliquota normale attualmente è quella del 22% - allorchè effettua operazioni attive (cessioni di beni o prestazioni di servizi) emettendo il documento fiscale (*fattura elettronica, ricevuta fiscale o scontrino*) e provvedendo alla registrazione del documento medesimo nel registro delle fatture o dei corrispettivi.

Dall'IVA che il soggetto stesso incassa va detratta l'IVA pagata per l'acquisizione di beni e servizi relativi alla propria attività commerciale, risultante dalle fatture di acquisto che devono essere conservate e registrate nell'apposito registro degli acquisti.

Nel regime normale IVA, per le ASD è ammessa in detrazione, ai sensi dell'art. 19-ter del D.P.R. n. 633/1972, soltanto l'imposta relativa all'acquisizione di beni e servizi inerenti all'attività commerciale e sempreché detta attività sia gestita con contabilità separata, mentre l'IVA relativa all'acquisizione di beni e servizi afferenti l'attività istituzionale non è detraibile.

La contabilità va tenuta, anche in relazione all'attività istituzionale, in modo corretto e trasparente.

L'imposta relativa a beni e servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale e di quella istituzionale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale.

Questi gli obblighi nel regime normale:

- Registro delle fatture emesse - art. 23, D.P.R. n. 633/1972
- Registro dei corrispettivi - art. 24, D.P.R. n. 633/1972
- Registro degli acquisti - art. 25, D.P.R. n. 633/1972
- Bollettario IVA - art. 32, D.P.R. n. 633/1972
- Registratore di cassa ed emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale per attività commerciale di vendita al minuto (es. bar, chiosco, ecc.).
- Versamenti mensili o trimestrali dell'IVA dovuta
- Dichiarazione annuale IVA

Disciplina IVA di favore vigente per le ASD/SSD

Il quarto comma dell'art. 4 del DPR n. 633/1972, istitutivo dell'IVA, prevedeva, in origine, che per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettiviad esclusione di quelle 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

fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali. Siffatte prestazioni, pertanto, sono, a tutt'oggi, considerate fuori del campo di applicazione dell'IVA.

La norma di favore è applicabile anche alle SSD, come, peraltro, è stato legislativamente chiarito con l'art. 3 del D. L. n. 113 del 9 agosto 2024, nel testo della Legge di conversione n. 143 del 7 ottobre 2024.

Il successivo quinto comma prevedeva che non è considerata commerciale, ai fini IVA, la cessione di pubblicazioni delle associazionisportive prevalentemente ai propri associati.

Una particolare agevolazione, ai fini IVA, è, poi, quella prevista dalla Legge n. 398 del 1991, che formerà oggetto di una propria trattazione.

La nuova disciplina IVA in vigore dal 1° gennaio 2025

Va premesso che non è mutata la disciplina IVA relativamente all'applicazione dell'imposta ai corrispettivi di cui alle operazioni tipicamente commerciali poste in essere dalle ASD e SSD – sponsorizzazioni, pubblicità, affitto impianti sportivi, gestione di bar all'interno della sede, ecc. – né alcuna modifica è intervenuta in relazione alle operazioni commerciali poste in essere dalle ASD/SSD che optano per la Legge n. 398/91, per le quali l'imposta si applica forfettariamente con il versamento dell'IVA incassata nella misura del 50%, tranne che per le cessioni di diritti radio TV per i cui corrispettivi l'IVA va versata nella misura dei 2/3.

Le modifiche alla disciplina IVA per le ASD/SSD sono conseguenti alla nuova formulazione degli artt. 4 e 10, punto 20), del DPR n. 633/1972, recata con il comma 15-quater dell'art. 5 del D. L. n. 146 del 21 ottobre 2021, convertito dalla Legge n. 215 del 17 dicembre 2021, ed alla introduzione dell' art. 36-bis al D. L. n. 75 del 22 giugno 2023, con la Legge di conversione n. 112 del 2023.

In origine, come sopra riportato, il quarto comma dell'art. 4 del DPR n. 633/1972, prevedeva che per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettiviad esclusione di quelle 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 citato quarto comma è stato modificato, con effetto dal 1° gennaio 2025, (art. 3, comma 12-sexies del D. L. n. 215 del 30 dicembre 2023 – cd. Milleproroghe - convertito in Legge n. 18 del 23 febbraio 2024), dal predetto comma 15-quater dell'art. 5 del D. L. n. 146/2021, **eliminando** le parole sopra riportate da **“ad esclusione di quelle” a “organizzazioni nazionali”**, con la conseguente inclusione delle dette prestazioni tra i proventi commerciali e al quinto comma **sopprimendo le parole “escluse le pubblicazioni delle associazioni....sportive dilettantistiche cedute prevalentemente ai loro associati”**.

Tuttavia, nel contempo, lo stesso comma 15-quater, ha modificato l'art. 10, punto 20), del DPR n. 633/1972, ritenendo **esenti dall'imposta** *“Le prestazioni di servizi 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 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 delle rispettive organizzazioni nazionali”*, a condizione che le associazioni interessate rispettino determinate condizioni.

Anche siffatta modifica ha effetto dal 1° gennaio 2025 con la conseguenza che dette prestazioni, fino a tale data fuori campo IVA, dal 1° gennaio 2025 sono, invece, esenti dall'imposta.

Con il comma 1 dell'art. 36-bis del D. L. n. 75 del 22 giugno 2023, convertito dalla Legge n. 112 del 10 agosto 2023, è stato stabilito che le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, **comprese le attività didattiche e formative** rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fini di lucro, compresi gli enti sportivi di cui all'art. 6 del D. Lgs. n. 36 del 2021 – e, quindi, anche le società di capitali senza fine di lucro -, sono esenti dall' IVA.

Con il successivo comma 2, viene fornita un'interpretazione autentica per cui le prestazioni didattiche e formative rese dalle ASD/SSD, fruiscono **retroattivamente** del regime di esenzione IVA di cui all'art. 10, punto 20), del DPR n. 633/1972. Come riportato al punto 3 della Circolare LND n. 19 del 22 settembre 2023, la norma è stata inserita per superare alcune riserve dell'Agenzia delle Entrate che, anche sulla spinta degli orientamenti della Corte di Giustizia Europea, ha più volte ritenuto di dover escludere i corsi didattici sportivi resi dalle ASD/SSD dall'esenzione IVA ritenendo che l'esenzione di cui all'art. 10, comma 1, punto 20), spetta alle sole attività didattiche rese da Istituti scolastici riconosciuti dalla Pubblica Amministrazione. La norma in argomento, a parere della scrivente, dovrebbe essere applicabile dal 17 agosto 2023 soltanto alle prestazioni didattiche rese a soggetti non tesserati mentre, fino al 1° gennaio 2025, le prestazioni fornite a soggetti tesserati per le organizzazioni sportive rimangono, *ex lege*, fuori campo di applicazione dell'IVA

Le disposizioni recate dall'art. 36-bis in argomento sono entrate in vigore dal 17 agosto 2023, giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della Legge di conversione.

Con la Legge n. 143 del 7 ottobre 2024, di conversione del D. L. n. 113 del 9 agosto 2024, è stato modificato, come peraltro riportato nella precedente Circolare LND n. 28/2024, l'art. 3, che è ora così formulato: "Fino alla data di *applicazione* delle disposizioni di cui all'art. 5, comma 15-*quater*, del D. L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 216, *possono essere applicate* le disposizioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, N. 633, *nel testo vigente anteriormente alla data di entrata in vigore del citato comma 15-*quater* dell'articolo 5 del Decreto Legge n. 146 del 2021*, da parte delle Associazioni Sportive Dilettantistiche e, in virtù di quanto previsto dall'art. 90, comma 1, della Legge 27 dicembre 2002, n.289, da parte delle Società Sportive Dilettantistiche. Sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati prima della data di entrata in vigore del presente Decreto".

Come specificato nella precedente Circolare LND n. 28 del 9 ottobre 2024, la normativa introdotta dal comma 15-*quater* dell'art. 5 del D. L. n. 146 del 2021, intervenendo sugli artt. 4 e 10 del DPR n. 633/1972, istitutivo dell'IVA, modifica il regime IVA applicabile alle ASD/SSD, **disponendo il passaggio dal "fuori campo" al regime di esenzione dall'IVA** per le prestazioni di servizi e le cessioni di beni effettuate in conformità alle finalità istituzionali dalle ASD/SSD nei confronti dei soci, associati o partecipanti, 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 delle rispettive organizzazioni nazionali.

Sulla decorrenza del nuovo regime sono intervenute diverse norme: l'art. 1, comma 683, della Legge n. 234 del 2021 (Legge di Bilancio 2021), ha fissato la decorrenza al 1° gennaio 2024, poi differita al 1° luglio 2024 dall'art. 4, comma 2-bis, del D. L. n. 51 del 2023; da ultimo la decorrenza è stata posticipata al **1° gennaio 2025**, dall'art. 3, comma 12-sexies, del citato D. L. n. 215, del 2023.

La disposizione recata dal comma 1 dell'art. 3 del D. L. n. 215, nel testo modificato dalla Legge di conversione, ha lo scopo di chiarire che, ai fini IVA, le ASD e le SSD, quest'ultime per il richiamo fatto all'art. 90, comma 1, della Legge n.289/2002, possono continuare ad applicare fino alla data di entrata in vigore dell'art. 5, comma 15-*quater*, del D. L. n. 146/2021, le disposizioni di cui all'art. 4, quarto comma, del DPR n. 633/1972, che pone dette prestazioni fuori del campo di applicazione dell'IVA.

Dalla relazione illustrativa del provvedimento, si evince che la modifica normativa **non** è applicabile alle prestazioni effettuate prima della sua entrata in vigore e già assoggettate al regime di esenzione IVA previsto dall'art. 36-*bis* del D. L. n. 75 del 23 giugno 2023, convertito dalla Legge n. 112 del 16 agosto 2023 – *cd. Decreto PA-bis* -. Inoltre, per effetto della modifica, il richiamato art. 36-*bis*, il quale prevede 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", **deve applicarsi alle sole prestazioni rese dalle ASD e SSD diverse da quelle riconducibili all'art. 4, quarto comma, del DPR n. 633/1972, norma che resta, pertanto, in vigore, nell'attuale formulazione, fino al 31 dicembre 2024.**

La relazione illustrativa chiarisce che fino a tale data possono essere considerate fuori campo IVA, ai sensi del citato art. 4, quarto comma, le prestazioni ivi previste rese dalle ASD e SSD nei confronti dei soggetti individuati dallo stesso quarto comma del richiamato art. 4 del DPR n. 633.

Pertanto, conclude la relazione illustrativa, a partire dal 1° gennaio 2025 – data di entrata in vigore dell’art. 5, comma 15-quater, del D. L. n. 146 del 2021 – verrà meno la previsione del “fuori campo IVA” e le prestazioni rese dalle ASD e SSD in argomento saranno esenti da IVA a condizione che gli statuti prevedano che non siano distribuiti utili, condizione questa che qualifica gli enti come soggetti non lucrativi.

Resta inteso che, invece, sono attratte nel regime di esenzione IVA, già a partire dall’agosto 2023, data di entrata in vigore del *Decreto PA-bis*, le prestazioni rese da enti sportivi dilettantistici indistintamente “a favore di coloro che praticano sport”, diversi da tesserati o soci, come previsto dal menzionato art. 4 del DPR n. 633.

Sono fatti salvi, dalla norma, i comportamenti pregressi; pertanto, le SSD che hanno applicato l’esenzione IVA in base al Decreto *PA-bis* potrebbero passare al regime di esenzione una volta divenute efficaci le novità del Decreto *Omnibus*.

In definitiva, la nuova disciplina estende l’esenzione IVA a tutte le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport, non limitandosi più ai soli soci, associati o partecipanti/tesserati, e, quindi, pure i servizi offerti occasionalmente anche a non tesserati.

E’, comunque, da rilevare che il passaggio dall’esclusione – fuori campo – a quello dell’esenzione IVA comporta l’obbligo di dotarsi, comunque, di una partita IVA, anche per le prestazioni rese agli associati... finora “fuori campo IVA”. Sebbene ciò non rilevi ai fini del versamento dell’imposta, tuttavia l’esenzione comporterà, dal 1° gennaio 2025, l’onere di adempimenti e obblighi quali quelli sopra riportati previsti per il regime normale.

La disposizione introdotta dall’art. 3 del D. L. n. 113/2024, nel testo modificato dalla Legge di conversione, di fatto costituisce una sanatoria dal momento che la precedente disciplina di esclusione dall’IVA non aveva mai disposto l’esclusione per le Società Sportive Dilettantistiche – nel rispetto della direttiva europea IVA; soltanto con l’ art. 90, comma 1, della Legge n. 289/2002, che ha previsto che “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”, è stata legislativamente consentita l’esclusione dall’IVA anche alle SSD senza fine di lucro.

Pertanto, possono ritenersi applicabili anche alle SSD le disposizioni di cui all’art. 4, quarto comma del DPR n. 633/1972 - IVA - e sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati prima della data di entrata in vigore del Decreto – 10 agosto 2024 –

Resta da precisare che le quote associative continuano a beneficiare dell’esclusione dall’IVA e, pertanto, non sono soggette a fatturazione mentre saranno imponibili la cessione di pubblicazione delle ASD effettuate prevalentemente ai propri associati e le cessioni di beni effettuate dalla ASD in conformità alle finalità istituzionali.

In conclusione, dal 1° gennaio 2025 saranno considerate esenti da IVA:

- le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport/educazione fisica, alle persone che esercitano lo sport da parte di organismi senza fine di lucro, inclusi gli enti sportivi dilettantistici;
- le prestazioni didattiche e formative connesse allo sport rese da organismi senza fine di lucro;
- le prestazioni sportive rese da ASD/SSD ai soci, associati e partecipanti;
- le prestazioni sportive strettamente connesse con la pratica sportiva rese da ASD e SSD alle persone che esercitano lo sport.

Fatturazione elettronica

L’esenzione dall’IVA esclude il pagamento dell’imposta ma comporta gli adempimenti previsti dalla relativa disciplina IVA, quali, tra gli altri, la fatturazione delle operazioni.

Fino a tutto il 2023 era previsto l'esonero dalla fatturazione elettronica per i soggetti che fruivano della Legge n. 398/91, con ricavi inferiori a 25 mila euro, ma a partire dal 1° gennaio 2024 anche questi ultimi hanno l'obbligo di emettere fattura in formato elettronico.

L'emissione della fattura elettronica è obbligatoria per tutti i ricavi di natura commerciale, ancorchè esenti da IVA, che, per le ASD/SSD, si concretizzano, di norma in quelli che derivano da sponsorizzazioni, pubblicità, cessione di diritti TV e radio, affitto attrezzature sportive, cessione dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti avente finalità meramente speculativa. Infatti, come ha precisato l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, la cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione dell'atleta rientra nell'ambito dell'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai sensi dell'art. 148, terzo comma, TUIR, e non è soggetta, quindi, ad IVA, sempre che l'atleta abbia svolto nell'ambito della ASD/SSD cedente un'effettiva attività volta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica.

L'emissione della fattura elettronica deve essere effettuata entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione o entro il giorno 15 del mese successivo in caso di fatturazione differita.

Per l'emissione della fattura elettronica ci si può avvalere del servizio offerto dall'Agenzia delle Entrate gratuitamente oppure utilizzare i sistemi proposti da *provider* privati o avvalendosi di un intermediario abilitato che provvede ad emettere, per conto della ASD/SSD la fattura elettronica allo SDI (Sistema Di Interscambio).

Come previsto dall'art. 36-bis del DPR n. 633/1972, in vigore dal 30 giugno 2021, nel testo modificato dall'art. 1 del D. Lgs. 25 maggio 2021, n. 83, le ASD che effettuano soltanto operazioni esenti di cui all'art. 10 del DPR n. 633/1972, possono optare per la dispensa dagli adempimenti di fatturazione e contabili ai fini IVA che comporta, però, l'impossibilità di detrarre l'IVA sugli acquisti collegati alle operazioni esenti. E' possibile, oltre all'esonero dagli obblighi di fatturazione e di registrazione contabile, non tenere i registri IVA.

Qualora il cliente richieda la fattura, questa ha rilevanza solo per il cliente e l'emittente non ha obblighi di registrazione contabile.

Nel caso in cui vengano effettuate operazioni esenti e operazioni imponibili necessita la tenuta di una contabilità separata per le attività soggette ad IVA, per le quali occorre adempiere a tutti gli obblighi previsti dalla normativa IVA.

Disciplina IVA delle ASD/SSD che optano per la Legge n. 398/1991

Le ASD/SSD che optano per la Legge n. 398/1991 sono obbligate, come sopra riportato, all'emissione della fattura in formato elettronico a prescindere dal volume d'affari commerciale.

Tuttavia, occorre tenere presente che i soggetti in argomento sono tenuti, ai sensi dell'art. 9, comma 3, del DPR 30 dicembre 1999, n. 544, e del sesto comma dell'art. 74 del DPR n. 633/1972, nel testo sostituito dall'art. 17 del D. Lgs. n. 60/1999, tra l'altro, a:

- emettere fattura elettronica per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti radio Tv e per le prestazioni pubblicitarie (**ne discende che per altri corrispettivi commerciali siano essi assoggettati ad IVA che esenti, non sussiste l'obbligo di emissione della fattura**);
- conservare e numerare progressivamente le fatture emesse e quelle ricevute;
- annotare, anche con un'unica registrazione mensile, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, nel Modello di cui al Ministro delle Finanze dell'11 febbraio 1998, opportunamente integrato;
- annotare nella relativa colonna "esente" i corrispettivi esenti da IVA;
- effettuare il versamento trimestrale, senza corresponsione di interessi, dell'IVA dovuta entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento. A tale riguardo, si ricorda che l'IVA è determinata forfettariamente in misura pari al 50% dell'IVA relativa alle operazioni imponibili ivi comprese quelle pubblicitarie e di sponsorizzazione, mentre la forfettizzazione della detrazione per la cessione di diritti TV e trasmissione radiofonica si applica nella misura di un terzo;
- redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito rendiconto circa le entrate e spese relative alle manifestazioni agevolate ex Legge n. 133/1999.

Permane, poi, l'esonero dalla dichiarazione annuale IVA mentre sussiste l'obbligo della presentazione della dichiarazione REDDITI.

Il regime della Legge n. 398/91, pertanto, rimane applicabile alle nuove operazioni esenti i cui proventi, però, vengono ad essere ora ricondotti tra quelli di natura commerciale, mentre in precedenza – *prima del 1° gennaio 2025* – erano considerate “decommercializzati”.

Ciò comporta che, ancorchè ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi del terzo comma dell'art 148 del TUIR, detti proventi restano tuttora “decommercializzati, ai fini IVA i proventi stessi rientrano tra quelli commerciali che concorrono al *plafond* dei 400 mila euro previsto dalla Legge per fruire dei benefici della stessa.