

# L'APPLICAZIONE DELL'IVA PER GLI ENTI NO PROFIT

DI BIAGIO GIANCOLA

*Chiariamo, una volta per tutte, come si applica l'IVA  
alle prestazioni delle Associazioni e Società Sportive  
Dilettantistiche dal 1° gennaio 2025*



**A** partire dal 1° gennaio 2025, significative modifiche alla normativa IVA interesseranno le ASD e le SSD e tutti gli enti no profit, inclusi gli enti del Terzo Settore. Questi cambiamenti sono stati introdotti dal Decreto Legge 146/2021 e mirano a uniformare la normativa italiana a quella europea, rispondendo così a una procedura d'infrazione avviata dalla Commissione Europea nel 2008.

La modifica fiscale riguarda i proventi derivanti da alcune prestazioni effettuate dagli enti sportivi dilettantistici, come i "corrispettivi specifici" versati da soci di ASD e tesserati di ASD e SSD ritenuti incompatibili con le disposizioni comunitarie. In particolare l'art. 5 comma 15-quater DL 146/2021 ha abrogato i commi 4 (secondo periodo), 6, 7 e 8 dell'art. 4 DPR 633/1972A e introdotto i nuovi commi 4, 5, 6 dell'art. 10 DPR 633/1972 che prevedono al posto dell'esclusione IVA, l'applicazione dell'esenzione IVA ai proventi versati alle ASD e SSD per prestazioni connesse alla pratica sportiva e all'educazione fisica. La disciplina legale è poi completata dagli art. 36 bis DL 75/2023 e art. 3 Legge 143/2024 che, in estrema sintesi, rendono applicabile l'obbligo dell'esenzione IVA dal 1° gennaio 2025 e ampliano la disciplina anche alle società sportive dilettantistiche e a tutti gli enti senza scopo di lucro in generale. Dunque, dalla lettura combinata dei precedenti articoli di legge con il comma 4 n. 2 dell'art. 10 DPR 633/1972 alcune operazioni oggi fuori campo IVA verranno assoggettate a IVA esente se corrispondono ai seguenti requisiti:

▀ **prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica;**

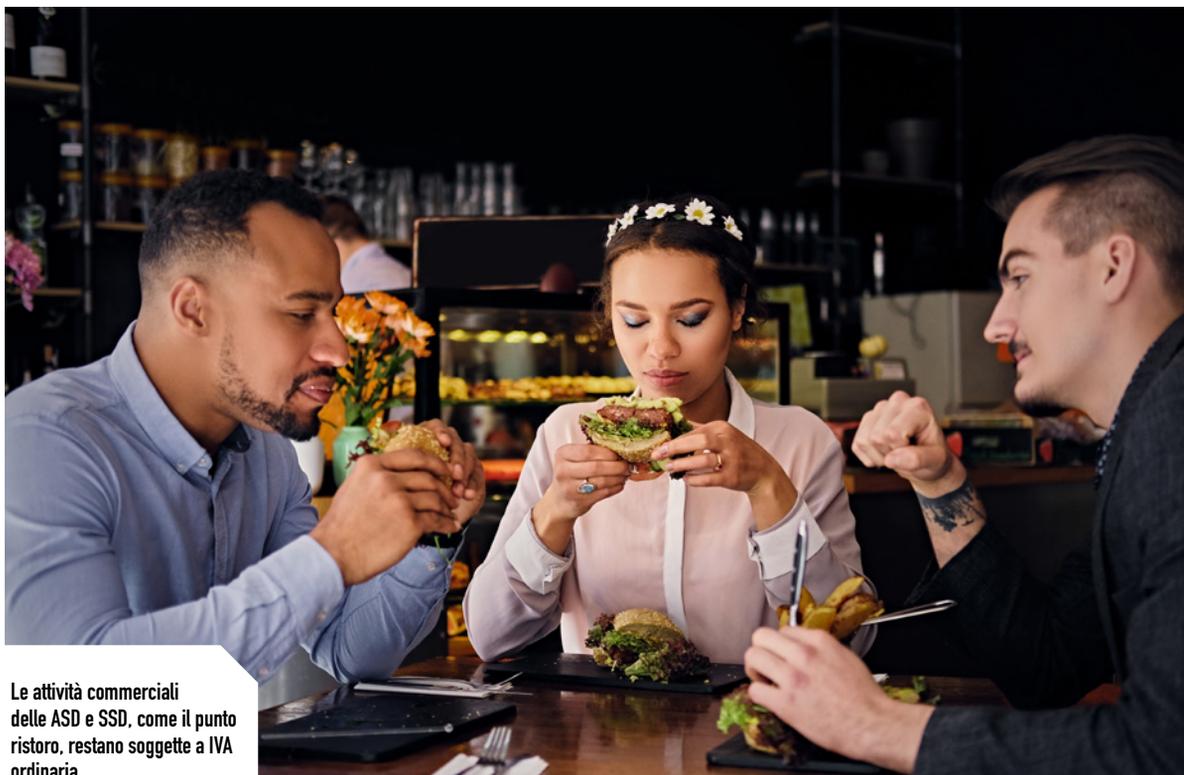
▀ rese da enti sportivi dilettantistici (ASD e SSD);  
alle persone;

▀ 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.

Dunque, salvi ulteriori rinvii di legge, tutte le ASD e SSD saranno tenute a ottenere la partita Iva con la precisazione che l'**esenzione IVA** non si limita ai cd. "corrispettivi specifici" intesi come proventi versati da soci e tesserati, ma **include tutte le "persone che praticano sport o educazione fisica"**, ampliando il numero di beneficiari. Per semplicità d'esposizione, si propone una rappresentazione dei proventi ricevibili da soci, tesserati e terzi secondo una tripartizione di operazioni fuori campo IVA, esenti Iva e con applicazione di IVA ordinaria al 22%.

**Continuano a non essere soggetti a IVA i seguenti proventi:**

- ▀ quote associative;
- ▀ rimborsi per tesseramenti;
- ▀ erogazioni liberali;
- ▀ contributi pubblici o privati non corrispettivi;
- ▀ bandi e 5×1000.



Le attività commerciali delle ASD e SSD, come il punto ristoro, restano soggette a IVA ordinaria

Va precisato che i proventi derivanti da quote associative di ASD restano esclusi IVA soltanto se gli importi versati dai soci confluiscono nel patrimonio dell'associazione al fine generico di promuovere l'attività sportiva dell'ente, mentre se l'importo della quota associativa comprende anche il pagamento di alcuni servizi, quali ad esempio corsi sportivi, utilizzo della piscina o di altri campi sportivi, anche se in orari prestabiliti, evidentemente l'importo versato dal socio comprenderà anche una controprestazione di servizi associativi e in tal caso sarà applicabile l'IVA in esenzione. Quindi, in tali ipotesi il Consiglio Direttivo, nella delibera che stabilisce l'importo annuale della quota associativa a carico dei soci, potrebbe diligentemente distinguere la parte dell'importo che andrebbe versato per il sostenimento dell'associazione e la promozione delle discipline sportive istituzionali (qui avremo l'esclusione IVA) e quella parte dell'importo che i soci andrebbero a versare per fruire dei servizi associativi, sui quali si applicherà l'esenzione IVA. Lo stesso dicasi per le quote di iscrizione che vengono versate da terzi alle SSD. Se non esiste una controprestazione da parte del sodalizio sportivo, evidentemente l'importo è escluso da IVA, se c'è invece una controprestazione, si applicherà l'esenzione IVA.

**Dal 1° gennaio 2025 si applica l'esenzione IVA sui proventi derivanti dalle prestazioni fornite da ASD e SSD (e altri enti non profit), purché strettamente connesse alla pratica dello sport o dell'educazione fisica:**

- ▀ corrispettivi specifici, ai sensi dell'art. 148 comma 3 TUIR, versati dai soci e dai tesserati per frequentare corsi sportivi o di educazione fisica;
- ▀ corrispettivi versati da persone (quindi terzi non soci o non tesserati) che praticano tali attività senza obbligo di tesseramento;
- ▀ altre associazioni appartenenti alla stessa rete organizzativa.

La nuova disciplina dell'esenzione IVA fa riferimento genericamente alle **"persone che esercitano lo sport e l'educazione fisica"**, quindi si amplia il novero di soggetti verso i quali può essere svolta attività sportiva in esenzione da IVA non limitandosi a soci del sodalizio e tesserati sportivi, ma a chiunque, senza vincolo di tesseramento o qualifica di socio, intenda fre-





I proventi delle ASD e SSD beneficiano dell'esenzione Iva se strettamente connessi alla pratica sportiva o all'educazione fisica

quentare corsi sportivi o di educazione fisica. Infatti, dal punto di vista oggettivo il nuovo art. 10 comma 2 DPR 633/1972 e l'art. 36-bis DL 75/2023 non effettuano alcun riferimento all'attività sportiva dilettantistica, ma semplicemente allo sport e all'educazione fisica, permettendo che l'esenzione da IVA sia applicata non solo alle prestazioni connesse alle discipline sportive previste dal Regolamento del Dipartimento per lo sport, ma anche genericamente allo sport la cui definizione è prevista dall'art. 2 lett. nn D.lgs. 36/2021 "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;" ovvero di educazione fisica intesa come insegnamento che si occupa di migliorare, attraverso l'esercizio fisico e quello sportivo, lo sviluppo psicofisico e la salute individuale e quella sociale.

Così, ad esempio, dal 1° gennaio 2025 godranno di esenzione IVA gli importi versati da una persona non tesserata con la F.I.N. per partecipare a lezioni di nuoto organizzate da ASD affiliata F.I.N., ovvero gli importi versati da persone non tesserate per frequentare i corsi serali di pilates o yoga organizzati da ASD con un proprio istruttore. Attenzione, però, perché la **medesima agevolazione non è prevista ai fini IRES** e quindi **l'importo versato dal terzo non socio e non tesserato sarà esente IVA, ma soggetto a IRES**. Infatti, per le prestazioni sportive ed educazione fisica rese anche verso i terzi non è prevista analogo agevolazione ai fini Ires.

Ci sono poi le **operazioni effettuate da ASD e SSD che continueranno a essere soggette all'aliquota IVA ordinaria**. Tra queste figurano:

- ▶ la vendita di materiale sportivo, abbigliamento, libri, attrezzature o altri beni non strettamente legati all'attività sportiva principale;
- ▶ la somministrazione di alimenti e bevande, ossia la gestione di bar o punti ristoro all'interno delle strutture sportive, quando tali attività non sono strettamente funzionali all'attività sportiva;
- ▶ locazione di spazi per eventi o attività non sportivi, l'organizzazione di feste o eventi sociali, e altre prestazioni non direttamente collegate alla pratica sportiva;

▶ i proventi derivanti da contratti di sponsorizzazione o pubblicità, in quanto considerati attività commerciali.

Anche qui, ad esempio, gli importi versati a ASD o SSD da persone tesserate F.I.N., o non tesserate, per fruire di ingressi personali nelle ore in cui le corsie sono adibite al nuoto libero e non si tengono i corsi in vasca, con anche l'utilizzo di tutti i servizi (spogliatoio, doccia, phon, armadietto, ecc.), non beneficiano dell'esenzione, ma sarà applicata l'IVA al 22% (salvo opzione ex l. 398/1991). Questo perché manca l'elemento dell'esercizio della formazione tecnica, ovvero dell'educazione fisica da intendersi tale come l'insegnamento del movimento, secondo regole ben definite, ben potendo, nel caso del nuoto libero, la persona pagante spendere il proprio tempo in vasca semplicemente galleggiando senza che sia tenuto a rispettare tempistiche di allenamento o tecniche insegnate da istruttori o insegnanti in genere.

Per inciso, alcuni autori ritengono di valutare l'attività svolta dalla persona nel nuoto libero come attività motoria e, quindi, ricomprenderla tra i proventi a cui è applicabile l'esenzione IVA. Tuttavia, la definizione contenuta nell'articolo 10 comma 4 n. 2 DPR 633/1972 di "Sport ed educazione fisica", ad avviso dello scrivente, richiede per lo meno la presenza di un tecnico istruttore o di un insegnante di educazione fisica, pertanto si suggerisce di mantenere un'impostazione conservativa con l'applicazione di IVA ordinaria, almeno fino alla pubblicazione di una circolare dell'Agenzia delle Entrate che chiarisca tali aspetti.

### GLI ASPETTI ORGANIZZATIVI E FISCALI DAL 1° GENNAIO 2025

Con l'estensione dell'applicazione IVA, anche se in esenzione d'imposta, tutte le ASD dovranno adeguarsi all'obbligo di emettere fatture elettroniche per operazioni imponibili o esenti IVA con anche la necessità di formazione per gestire il processo e rispettare i nuovi adempimenti IVA.

La fattura deve essere emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione. È fondamentale che la fattura contenga l'indicazione dell'esenzione IVA, citando "operazione esente IVA ai sensi



Continuano a non essere soggette a IVA le quote associative e i rimborsi per tesseramenti

dell'art. 10, comma 4 n. 2 del DPR 633/72" e la descrizione chiara del servizio fornito, così da essere ricompreso tra le prestazioni strettamente connesse allo sport e all'educazione fisica.

Le ASD/SSD dovranno registrare tutte le fatture emesse, sia esenti, sia imponibili IVA, nel registro delle fatture emesse e nel registro degli acquisti, secondo le modalità previste dalla normativa IVA. Inoltre, diventerà obbligatorio presentare la dichiarazione IVA annuale ed effettuare le liquidazioni periodiche IVA, generalmente con cadenza trimestrale, calcolando l'eventuale IVA a debito da versare.

Infine, le ASD/SSD saranno tenute a certificare i corrispettivi ricevuti per le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e dell'educazione fisica tramite la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate. Per adempiere a questo obbligo, le associazioni dovranno dotarsi di un registratore telematico o utilizzare la procedura web messa a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

**Come ci si può esonerare dalle formalità della fatturazione elettronica e di tutti gli adempimenti IVA?** Gli enti sportivi dilettantistici hanno due possibili opzioni fiscali previste dalla legge 398/1991 e dall'art. 36 bis DPR 633/1972. **L'opzione fiscale della legge 398/1991** è ammessa solo per i sodalizi sportivi che hanno ricavi non superiori a 400.000 euro annui. In tal caso, gli enti sportivi dilettantistici possono optare per il regime agevolato previsto dalla Legge 398/1991 che offre reddito imponibile IRES calcolato forfettariamente (3% delle entrate imponibili) e la **riduzione degli adempimenti IVA**, intesi come la sostituzione dell'emissione della fattura elettronica con le ricevute non fiscali, l'applicazione dell'IVA solo su una base forfettaria (50% delle entrate imponibili), l'esenzione dalla tenuta dei registri IVA e in contropartita l'IVA indetraibile sugli acquisti, la numerazione progressiva delle fatture di acquisto ricevute.

Un'ulteriore opzione a disposizione degli enti sportivi dilettantistici, che svolgono prevalentemente operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 DPR 633/1972, riguarda la possibilità di richiedere **la dispensa dagli adempimenti IVA ai sensi dell'art. 36-bis del DPR 633/1972**. Tale opzione fiscale consente agli enti sportivi dilettantistici la dispensa dall'obbligo di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti e quindi permette di provvedere con la semplice emissione di ricevute per giustificare gli incassi esenti IVA. Inoltre, vige l'esonerazione dall'obbligo di presentare la dichiarazione IVA annuale. Tuttavia, qualora la persona che abbia fruito della prestazione connessa allo sport o educazione fisica la richieda

esplicitamente, l'ente sportivo è obbligato a emettere la fattura elettronica con esenzione IVA. In questa ipotesi, la fattura rileva solo per il richiedente, pertanto l'ente sportivo non è tenuto a registrarla. L'opzione avviene tramite comunicazione telematica e ha durata di tre anni.

## IN CONCLUSIONE

Nel 2025, il passaggio dal regime di non imponibilità a quello di esenzione IVA impone agli enti sportivi dilettantistici di valutare attentamente la propria situazione per scegliere il regime degli adempimenti fiscali più conveniente e opportuno secondo la propria struttura organizzativa e amministrativa. Infatti, il regime forfettario previsto dalla Legge 398/91 resta il più vantaggioso, grazie alle sue semplificazioni amministrative e fiscali, ma occorre tenere d'occhio i ricavi e monitorare il superamento del limite di 400.000 euro di ricavi oltre il quale c'è l'immediata decadenza dai benefici del regime della L. 398/91, con immediata applicazione dell'obbligo di fatturazione elettronica e di tutti gli adempimenti in ambito IVA. Occorrerà tenere distinte le due gestioni fiscali IVA e imposte dirette per evitare errori contabili in quanto l'esenzione IVA si applica sia a proventi commerciali, sia a proventi non commerciali. Inoltre, se il regime della L. 398/91 non è applicabile, occorrerà considerare l'opzione della dispensa dagli adempimenti IVA per semplificare la gestione, ma è importante conoscerne bene i limiti e le eventuali complicazioni.

## IN SINTESI

Prepararsi al nuovo regime significa pianificare attentamente ogni aspetto, dai sistemi contabili alla scelta fiscale. Con le giuste valutazioni e adeguamenti, è possibile affrontare questo cambiamento in modo efficace e senza intoppi. ///

### BIAGIO GIANCOLA

Avvocato, è socio e partner dello Studio Martinelli Giancola Tiberio.

