

# IN ARRIVO LA RIFORMA DELL'IVA PER I CORSI SVOLTI DA ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Articolo 108  
(Procedura d'infrazione 2008-2010 -  
Adeguamento della normativa IVA)

L'articolo 108 viene proposto ai fini della definizione della procedura d'infrazione n. 2008/2010, per violazione degli obblighi imposti dagli articoli 2, 9 della direttiva IVA (2006/112/CE), relativamente alle operazioni escluse dal campo di applicazione dell'IVA previste all'articolo 4, commi 4-8 del D.P.R. n. 633 del 1972 e per il non corretto recepimento delle esenzioni previste dall'articolo 132 della medesima direttiva.

## Riassunto

*La nuova legge di bilancio in discussione in questo momento in Parlamento contiene una norma che obbligherà gli enti sportivi dilettantistici a far rientrare nel campo di applicazione dell'IVA i proventi riscossi come corrispettivo per l'iscrizione e la frequenza a corsi sportivi. Questi proventi fino ad oggi erano invece fuori campo IVA. La conseguenza principale di questa novità è che tutti gli enti sportivi che incassano quote per i corsi svolti dovranno aprire la partita IVA ed implementare un sistema di contabilità in grado di assolvere ai vari obblighi previsti dalla disciplina in tema di imposta sul valore aggiunto. Tra questi obblighi rientrano quello di fatturazione, di registrazione delle operazioni e di predisposizione e trasmissione di varie dichiarazioni fiscali. Invece è scongiurato il rischio di dover applicare l'IVA sulle quote per i corsi dal momento che queste operazioni, pur rientrando nel campo di applicazione dell'IVA, saranno esenti da imposta. Tuttavia, per i soggetti che già oggi hanno aperta la partita IVA e svolgono, oltre ai corsi sportivi, anche operazioni commerciali quali sponsorizzazioni o incassi da posti di ristoro, si pone il problema dell'applicazione del meccanismo del pro-rata che potrebbe portare ad un incremento dell'IVA da versare. Nel presente articolo verranno fornite alcune indicazioni pratiche per adeguarsi a questa innovazione normativa e verranno espone alcuni regimi alternativi da applicare alle singole fattispecie concrete.*

\*\*\*\*

\* **La nuova norma e il quadro normativo attuale**

Il disegno di legge di bilancio per il 2021 contiene una norma destinata a modificare in maniera importante la disciplina IVA applicabile agli enti associativi e a quelli sportivi dilettantistici.

Per quanto attiene allo sport dilettantistico la modifica interverrà sul **regime IVA da applicare ai corrispettivi ricevuti per l'iscrizione e la frequenza a corsi sportivi o di educazione fisica**. Si tratta in altri termini delle quote incassate per lo svolgimento delle attività delle scuole-calcio o comunque delle squadre giovanili, i corsi di danza o qualsiasi altro corso sportivo nelle discipline riconosciute dal CONI.

Come è noto, **fino ad oggi, queste prestazioni erano al di fuori del campo di applicazione dell'IVA**[1] e quindi gli enti sportivi dilettantistici che svolgevano queste attività non avevano alcun obbligo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e potevano operare con il solo codice fiscale **senza necessità di aprire la partita IVA**. Gli incassi ricevuti per queste attività poi potevano essere certificati semplicemente con delle ricevute senza particolari formalità[2], e le ricevute non necessitavano di attività di registrazione contabile.

\* **Trasformazione da operazione esclusa a operazione esente: conseguenze**

Il disegno di legge di bilancio[3] prevede ora una norma[4] che, modificando l'attuale previsione di esclusione dal campo di applicazione dell'IVA, **trasformerebbe le operazioni correlate ai corsi sportivi in operazioni esenti da imposta**. Sebbene la differenza tra esclusione ed esenzione possa apparire a prima vista di poco conto in quanto nella sostanza l'IVA non si deve applicare né in un caso né nell'altro, in realtà la modifica ha una portata non irrilevante.

In effetti, come è scritto nella relazione illustrativa della norma proposta, *"l'esclusione di una determinata attività dal campo di applicazione dell'IVA incide sulla caratterizzazione fiscale dei soggetti che la eseguono, che sono considerati enti non soggetti passivi ai fini dell'IVA e come tali non soggiacciono a particolari obblighi (né formali né sostanziali). Al contrario le operazioni esenti concorrono a formare il volume d'affari e danno luogo al sorgere di una serie di adempimenti formali, quali la fatturazione, la registrazione"*. La conseguenza principale di questa modifica sarà quindi che tutti gli enti sportivi che ad oggi operano solo con il codice fiscale dovranno ora **obbligatoriamente aprire la partita IVA** per proseguire nello svolgimento della propria attività. L'apertura della partita IVA trasforma l'ente sportivo in un soggetto passivo che dovrà sottostare a diversi obblighi, tra i quali quello di **ottemperare agli obblighi previsti in tema di imposta sul valore aggiunto** (fatturazione, registrazione, liquidazione imposta ecc...) e in tema di **imposte dirette** (compilazione della dichiarazione dei redditi).

L'ente sportivo che incassa corrispettivi per i corsi svolti dovrà quindi attrezzarsi, a partire dall'anno

di imposta 2021, per adempiere agli obblighi previsti dalla legge IVA, i quali, in mancanza di opzioni o regimi particolari, sono particolarmente gravosi comprendendo per lo meno l'obbligo di fatturazione elettronica, di registrazione di ogni singola operazione nel registro IVA delle vendite e di liquidazione periodica dell'IVA. E se è vero che alla fine, qualora le uniche attività svolte fossero quelle esenti da IVA, nessuna imposta dovrebbe essere versata e si potrebbe avere l'esonero alla presentazione della dichiarazione annuale[5] e di quelle periodiche[6], è altrettanto vero che la necessità di organizzarsi dal punto di vista delle competenze interne, della strumentazione e delle consulenze professionali, porterebbe un indubbio aggravio di costi e di tempo da dedicare a questi adempimenti.

### **\* Effetti sui soggetti che utilizzano il regime IVA ordinario e possibili soluzioni per minimizzare i costi**

I soggetti che utilizzano il regime IVA ordinario sono quelli che potrebbero avere maggiori conseguenze negative da questa riforma.

Tuttavia, fortunatamente, esistono nel sistema normativo già oggi in vigore alcune misure che possono essere utilizzate per minimizzare questi costi. In particolare, esiste una norma[7] che consente di richiedere la **dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti**. Tuttavia, questa opzione ha una eccezione e una contro-indicazione. L'eccezione riguarda il caso in cui sia il **cliente a richiedere l'emissione della fattura** e nel caso specifico si può presumere che questo sarà un caso piuttosto frequente. In effetti il genitore che paga il corso sportivo frequentato dal figlio richiederà la fattura per poter detrarre nella sua dichiarazione dei redditi la spesa sostenuta. In mancanza di normative specifiche in questi casi l'associazione sportiva dovrebbe emettere fattura con esenzione da IVA e la fattura dovrebbe essere emessa in forma elettronica[8]. La contro-indicazione riguarda invece il fatto che per poter usufruire della dispensa si deve **rinunciare alla possibilità di detrarre l'IVA sugli acquisti** per tutte le operazioni poste in essere. Un soggetto quindi che sia in regime IVA ordinario e abbia altri proventi imponibili oltre a quelli esenti correlati ai corsi sportivi, verrebbe a perdere tutta l'IVA pagata sugli acquisti essendogli preclusa la relativa detrazione[9].

Altro problema che si porrebbe in caso di regime IVA ordinario è quello del **pro-rata[10]**. Si tratta di un meccanismo che riduce la possibilità di detrarre l'IVA sugli acquisti in presenza di operazioni esenti. È pur vero che a fronte dell'aumento della percentuale di indetraibilità dell'IVA sugli acquisti a causa del meccanismo del pro-rata si avrebbe anche un probabile aumento dell'IVA detraibile in quanto si potrebbero registrare come fatture di acquisto quelle relative all'attività dei corsi sportivi che fino ad oggi rientravano nella sfera istituzionale e quindi non consentivano alcuna detrazione. Tuttavia, potrebbe accadere che a fronte di un notevole incremento di corrispettivi per operazioni esenti derivanti da corsi sportivi si abbia un incremento di basso ammontare di fatture di acquisto ad essi correlati. In questo caso si potrebbe avere un effetto fortemente negativo per la determinazione

del debito IVA complessivo[11]. Al fine di evitare questa conseguenza negativa potrebbe essere opportuno attivare le **contabilità separate** per i due tipi di attività[12] in applicazione della specifica disposizione prevista dalla legge IVA[13].

**\* Effetti sui soggetti che utilizzano il regime della Legge 398/1991**

Determinare le conseguenze di questa riforma sui soggetti che utilizzano il regime agevolato di cui alla legge 16 dicembre 1991, n.398 non è semplice in quanto non esiste alcuna norma che disciplini la modalità di trattamento di queste operazioni esenti nella legge 398/1991. Ciò è ovvio dal momento che fino ad oggi l'esigenza di coordinare la normativa agevolata con l'esigenza di contabilizzare operazioni esenti correlate ai corsi sportivi non si era mai posta. Ora, mentre nel caso del regime ordinario è comunque possibile trovare norme generali che disciplinano gli obblighi correlati alle operazioni esenti, per la disciplina di cui alla legge 398/1991 **si renderanno sicuramente necessarie delle integrazioni normative che ad oggi non ci sono e delle interpretazioni ufficiali** a cui adeguarsi che identifichino una prassi da seguire senza incertezze. In attesa di questi chiarimenti proviamo ad interpretare quali potrebbero essere le conseguenze di questa riforma utilizzando le norme ad oggi esistenti.

Si può ritenere che gli enti sportivi che aderiscano al regime di cui alla legge 398/91 **non avranno l'obbligo di fatturare, né di registrare le operazioni esenti correlate ai corsi sportivi**. Ciò in quanto la stessa legge istitutiva di questo regime agevolato prevede[14] esplicitamente l'esonero dagli obblighi contenuti nel titolo II della legge IVA, tra i quali ci sono appunto gli obblighi di fatturazione e registrazione delle fatture. Si può ritenere addirittura che **l'obbligo di fatturazione non sussista nemmeno in caso di richiesta da parte del cliente[15]**. Anche questo obbligo infatti è contenuto nel titolo II della legge IVA[16] che non si applica a chi adotta il regime della legge 398/91. Neppure potrebbe sostenersi un obbligo di fatturazione in forza del rimando[17] alla disciplina specifica che consente la detrazione forfettaria dell'IVA, in quanto quest'ultimo articolo[18] pone un obbligo di fatturazione solo per le operazioni di pubblicità, sponsorizzazione e cessione di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica. Se questa interpretazione venisse confermata quindi, le operazioni esenti poste in essere da soggetti che adottano la legge 398/91 non dovrebbero proprio essere fatturate. Qualora emergesse una interpretazione diversa in ogni caso, per i soggetti che adottano questo regime agevolato, la fatturazione elettronica sarebbe obbligatoria solo in caso di proventi di importo superiore a 65.000 euro[19]. Da questo punto di vista quindi la scelta del regime agevolato di cui alla legge 398/91 renderebbe più semplice il passaggio alla nuova normativa.

Pare altresì che anche con riferimento ad **altri adempimenti** come l'obbligo di liquidare le imposte, compilare e trasmettere le liquidazioni periodiche e la dichiarazione annuale IVA non si dovrebbero avere variazioni rispetto all'attuale situazione. Pertanto, anche tutti questi adempimenti non dovrebbero diventare obbligatori per i soggetti che adottano il regime agevolato.

Con riferimento alla liquidazione dell'IVA ed il relativo versamento si ritiene che si dovrà continuare ad utilizzare il cosiddetto **Registro IVA minori**[20] all'interno del quale dovranno essere indicati anche i proventi incassati per i corsi sportivi nella apposita colonna prevista per le operazioni esenti[21]. Tale valore dovrà essere compilato attentamente, ma non genererà alcun effetto sulle liquidazioni del debito IVA. Si ritiene infatti che per i soggetti che adottano il regime agevolato di cui alla legge 398/91 **non si debba applicare il meccanismo del pro-rata in diminuzione dell'importo forfettario del 50% che è possibile detrarre dall'imposta**. Questa conclusione favorevole agli enti sportivi dilettantistici si fa conseguire a una disposizione contenuta in una norma[22] già sopra richiamata in riferimento alla attivazione di contabilità separate e che esplicitamente afferma che l'imposta si applica separatamente secondo le rispettive disposizioni per le attività per le quali la detrazione dell'imposta sia applicata forfettariamente.

**\* Motivazione e opportunità di questa innovazione normativa**

Terminiamo questo intervento facendo presente che la norma di cui ci stiamo occupando non deriva da una specifica volontà del nostro legislatore di modificare lo status-quo o eventualmente di ottenere maggiori introiti con la modifica di una disposizione fiscale[23], bensì dalla necessità di adeguare la nostra normativa interna a seguito di una procedura di infrazione dell'Unione Europea risalente a oramai dieci anni fa.

Si ritiene tuttavia che, come appare evidente dal contenuto di questo documento, questa modifica normativa comporterà in ogni caso dei costi non indifferenti per gli enti sportivi dilettantistici e la necessità di modificare la propria organizzazione e l'impostazione contabile. Pertanto è evidente che l'attuale momento storico non si configura come il migliore per introdurre nuovi costi e modifiche degli equilibri gestionali e sarebbe opportuno che, anche in considerazione della situazione emergenziale che ha colpito in maniera durissima il mondo sportivo dilettantistico, si prorogasse per un congruo periodo di tempo l'applicazione della novità normativa facendo trascorrere un periodo di tranquillità fino alla conclusione della situazione di crisi. In questo modo si potrebbe avere anche il tempo di approfondire, integrare e migliorare la normativa e fornire tutte le interpretazioni necessarie prima dell'entrata in vigore delle disposizioni.

Parma, 4 dicembre 2020

Dr. Fabio Zucconi

[1] Al momento il trattamento IVA di queste attività è disciplinato dall'art.4 del DPR 26 ottobre 1972, n.633 che al quarto comma prevede l'esclusione da imposta per le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti effettuati in conformità alle finalità istituzionali da associazioni sportive dilettantistiche.

[2] Ricordiamo che le formalità nelle ricevute per le prestazioni sportive erogate erano richieste esclusivamente ai fini della detraibilità della spesa nella dichiarazione dei redditi dei genitori degli sportivi minorenni e un apposito decreto aveva stabilito che la fattura, ricevuta o quietanza di pagamento rilasciata dagli enti sportivi doveva recare l'indicazione: a) della ditta, denominazione o ragione sociale e della sede legale, nonché del codice fiscale dell'ente sportivo dilettantistico; b) della causale del pagamento; c) dell'attività sportiva esercitata; d) dell'importo corrisposto per la prestazione resa; e) dati anagrafici del praticante l'attività sportiva e codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento.

[3] Disegno di legge n.C-2790

[https://www.camera.it/leg18/995?sezione=documenti&tipoDoc=lavori\\_testo\\_pdl&idLegislatura=18&codice=leg.18.pdl.camera.2790-bis.18PDL0121880&back\\_to=https://www.camera.it/leg18/126?tab=2-e-leg=18-e-idDocumento=2790-bis-e-sede=-e-tipo=](https://www.camera.it/leg18/995?sezione=documenti&tipoDoc=lavori_testo_pdl&idLegislatura=18&codice=leg.18.pdl.camera.2790-bis.18PDL0121880&back_to=https://www.camera.it/leg18/126?tab=2-e-leg=18-e-idDocumento=2790-bis-e-sede=-e-tipo=)

[4] Al momento identificata con il riferimento all'articolo 108 anche se è presumibile che, come sempre accaduto negli ultimi anni, il riferimento si modificherà se e quando la legge di bilancio verrà approvata in un unico articolo con innumerevoli commi.

[5] Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione annuale IVA 2020 sull'anno di imposta 2019 (ultimo modello disponibile alla data odierna) affermano: *“Sono esonerati dalla presentazione della dichiarazione IVA, in particolare, i seguenti soggetti d'imposta: - i contribuenti che per l'anno d'imposta abbiano registrato esclusivamente operazioni esenti di cui all'art. 10, nonché coloro che essendosi avvalsi della dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione ai sensi dell'art. 36-bis abbiano effettuato soltanto operazioni esenti”*.

[6] Cfr. art.21-bis, comma 3 del D.L. 31 maggio 2010, n.78.

[7] Art.36-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

[8] Una copia di cortesia dovrebbe essere obbligatoriamente consegnata al genitore in quanto persona fisica priva di codice univoco o PEC a cui inviare la fattura elettronica.

[9] In questi casi potrebbe essere una soluzione adottare i cosiddetti sezionali e tenere una contabilità separata delle diverse attività svolte in applicazione dell'articolo 36 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633. In questo modo l'IVA sulle fatture di acquisto registrate nel sezionale delle attività imponibili potrebbe essere detratta, mentre quella relativa al sezionale delle operazioni esenti verrebbe persa, ma ciò non comporterebbe alcun danno in quanto la si sarebbe persa ugualmente anche nel regime precedente in quanto tali acquisti venivano inquadrati nella sfera istituzionale e non davano diritto alla detrazione.

[10] Cfr. art.19-bis D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

[11] Ad esempio, se una associazione sportiva in regime IVA ordinario avesse proventi per sponsorizzazione, bar e biglietteria per complessivi 320.000 euro che generano un'IVA a debito per 68.000 euro e acquisti relativi a queste attività che generano un'IVA a credito per 45.000 euro, prima della introduzione di questa normativa avrebbe dovuto versare IVA per 23.000 euro. Dal 2021 nel caso in cui si aggiungessero proventi esenti per corsi sportivi di 60.000 euro e fatture di acquisto inerenti ai corsi sportivi per 5.000 euro con 1.100 euro di IVA detraibile si avrebbe l'effetto di dover calcolare un pro-rata del 16% ( $60.000 : (320.000 + 60000)$ ) e il risultato sarebbe che l'IVA sugli acquisti di complessivi 46.100 euro non sarebbe detraibile nella misura del 16% pari a 7.376 euro e l'Iva detraibile quindi ammonterebbe a soli 38.724 euro. In definitiva il debito di imposta aumenterebbe dai 23.000 euro originari a 29.276 euro, con un aggravio di oltre 6.000 euro.

[12] La separazione dovrebbe avvenire inserendo le attività che danno luogo ad operazioni imponibili (ad esempio sponsorizzazioni, bar e biglietteria) in un sezionale e le attività che danno luogo ad operazioni esenti (corsi sportivi) in un altro sezionale.

[13] Art.36 D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

[14] Cfr. Art.2, comma 1 della legge 16 dicembre 1991, n.398.

[15] In questo caso bisognerà capire come coordinare l'esigenza di poter detrarre la spesa per le attività sportive dei minori con la mancanza di obbligo di emettere fattura. Si potrebbe ipotizzare che una quietanza contenente tutti i dati richiesti dalla normativa di settore sarebbe sufficiente, come d'altronde lo è oggi una ricevuta fuori campo IVA. Ovviamente non sarebbe più possibile indicare che l'operazione è fuori capo IVA, ma andrebbe esplicitato che l'operazione è esente ai fini IVA e che la ricevuta ha il solo fine di certificare la spesa per renderla detraibile.

[16] Cfr. Art.22 D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

[17] Contenuto nell'articolo 2, comma 3 della legge 16 dicembre 1991, n.398.

[18] Art.74, comma 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

[19] Art.1, c.3, D.Lgs. 5/8/2015 n.127.

[20] Cfr. Decreto Ministero Finanze 11 febbraio 1997.

[21] Colonna 6 del modello del Registro IVA minori, cfr. istruzioni allegate al Decreto Ministero Finanze 11 febbraio 1997.

[22] Art.36, comma 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633.

[23] La relazione tecnica che accompagna il disegno di legge non scrive alcun effetto sul gettito dall'applicazione di questa norma, anche se, come abbiamo visto sopra, in casi particolari potrebbero generarsi maggiori oneri fiscali ai soggetti che operano in regime di IVA ordinaria.