

IVA non soggetta ed IVA esente per gli enti del terzo settore e per le organizzazioni sportive dilettantistiche

Nota informativa n. 36/B del 20/07/2023

La novità del momento è rappresentata dallo slittamento dell'entrata in vigore al primo luglio 2024 delle novità in materia di IVA introdotte dal dl 146/2021 (art. 5, commi da 15-*quater* a 15-*sexies* dl n. 146 del 2021) grazie al provvedimento di conversione in legge del [decreto-legge 10 maggio 2023, n. 51](#), pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 5 luglio. Una proroga dettata dalla necessità di coordinarsi con la più generale riforma fiscale e che si auspica assicuri anche margini per interventi correttivi.

Ricordiamo che il tema era già stato oggetto di una prima proroga in sede di approvazione della Legge di Bilancio 2022 che aveva garantito l'entrata in vigore delle disposizioni dal 1° gennaio 2024.

Rivediamo le novità

Il dl 146/2021 abroga la disposizione che consentiva ad alcuni enti non commercialiⁱ di non applicare l'iva relativamente a prestazioni di servizi inerenti i propri fini istituzionaliⁱⁱ rese ad associati e figure equiparate. Tale agevolazione riguarda anche i sodalizi sportivi, ivi incluse le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro in ragione del rinvio alla disciplina fiscale delle associazioni sportive dilettantisticheⁱⁱⁱ.

Al contempo prevede che alcune di queste prestazioni diventeranno iva esenti^{iv}. Il provvedimento ha subito diverse proroghe: l'ultima è quella in esame che posticipa la scadenza del primo gennaio 2024 al primo luglio dello stesso anno.

In sostanza l'associazione di promozione sociale che organizza il corso di scrittura creativa, quando riceve la quota di iscrizione al corso da un associato o da un tesserato all'ente a cui è eventualmente affiliata, riceve oggi un corrispettivo non soggetto ad iva (ex art. 4 DPR IVA) ed emette una semplice quietanza. Domani quando riceverà quel corrispettivo dovrà emettere fattura o scontrino parlante (*per poter applicare le agevolazioni ai fini delle imposte dirette dovrà risultare il nominativo di chi effettua il pagamento della quota*) o ricevuta fiscale in regime di esenzione IVA (ex art. 10 DPR IVA).

Perché è stato necessario introdurre queste novità?

La Commissione europea ha emesso una procedura di infrazione (procedura di infrazione n. 2008/2010) nei confronti del nostro paese per il non corretto recepimento della Direttiva 2006/112/CE, ossia la Direttiva IVA, in quanto il nostro decreto IVA qualifica alcune prestazioni come "non soggette ad IVA" mentre la Direttiva comunitaria impone l'IVA a tutte le cessioni di beni e le erogazioni di servizi eseguite, dietro corrispettivo, da un soggetto "passivo", inteso come l'esercente di un'attività oggettivamente economica, risultando indifferente lo scopo, lucrativo o meno, della stessa attività, fatta salva la possibilità di avere alcune prestazioni – tassativamente elencate – che godono del regime di esenzione IVA.

Cosa implica questa modifica?

La differenza del regime di non assoggettamento e di esenzione IVA non implica un diverso costo per il fruitore del servizio ma diversi adempimenti in capo a chi effettua la prestazione di servizi atteso che dovrà:

- 1) aprire la partita iva;
- 2) emettere scontrino o fattura,

- 3) tenere i registri Iva,
- 4) effettuare la comunicazione delle liquidazioni periodiche,
- 5) presentare la dichiarazione Iva,
- 6) garantire la tenuta della contabilità separata,

salvo l'esercizio dell'opzione per la dispensa (parziale) dagli adempimenti Iva ex art. 36 - bis^v in esclusiva presenza di operazione esenti, opzione non praticabile nel caso in cui nel corso dell'esercizio si siano effettuati acquisti intracomunitari o operazioni in reverse charge.

Agli adempimenti da assolvere in più si aggiungono:

- 1) problemi interpretativi;
- 2) prestazioni prima non soggette ed in futuro invece soggette ad Iva.

Il problema interpretativo è legato all'aver voluto subordinare l'esenzione da Iva sulle nuove fattispecie alla circostanza che tale regime agevolato non determini "distorsioni della concorrenza" a danno degli operatori commerciali che svolgono le loro attività in regime Iva. Si tratta palesemente di una valutazione aleatoria che implica anche una differenziazione dei trattamenti fiscali: la stessa tipologia di associazione in un dato contesto territoriale potrebbe essere esente mentre in un altro soggetta ad IVA.

Poi si segnalano alcune prestazioni che da non soggette diventano soggette e anche qualche problema applicativo. È il caso di:

- 1) prestazioni connesse con la pratica sportiva e l'educazione fisica: l'esenzione Iva non viene riconosciuta alle società sportive dilettantistiche (che possono però continuare a fruire dell'agevolazione sulle imposte dirette) ma solo alle associazioni sportive dilettantistiche e, in questo caso, a prescindere dalla circostanza che il praticante sia associato, tesserato o cliente mentre ai fini delle imposte sui redditi dovrà trattarsi esclusivamente di associati e tesserati;
- 2) scompare l'agevolazione IVA per i c.d. bar circolistici gestiti da enti le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno ma diventano esenti per i servizi di mensa fruiti da soggetti "indigenti".

ⁱ Associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

- 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;
- 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;
- e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, 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 disposizioni di cui alle lettere c) ed e) del settimo comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

ⁱⁱ Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche 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, **ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona**, 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.

ⁱⁱⁱ Ai sensi dell'art. 90, primo comma, della Legge 289/2002

^{iv} **L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:**

1) le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di 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 dalle rispettive organizzazioni nazionali;

2) le 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;

3) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al numero 1) del presente comma, organizzate a loro esclusivo profitto;

4) la somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'articolo 3, comma 6, lettera e), della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.

Le disposizioni di cui al quarto comma si applicano a condizione che le associazioni interessate abbiano 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, e si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero alle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117:

1) 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 e salva diversa destinazione imposta dalla legge;

2) 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;

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

4) eleggibilità libera degli organi amministrativi;

principio del voto singolo di cui all'articolo 2538, secondo comma, del codice civile; sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e 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 2538, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

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

Le disposizioni di cui ai numeri 2) e 4) del quinto comma non si applicano alle associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, nonché alle associazioni politiche, sindacali e di categoria.

^v Il contribuente che ne abbia data preventiva comunicazione all'ufficio è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10, tranne quelle indicate al primo comma, numeri 11), 18) e 19), e al terzo comma dello stesso articolo, fermi restando l'obbligo di fatturazione e registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dal presente decreto, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente. Nell'ipotesi di cui al precedente comma il contribuente non è ammesso a detrarre dall'imposta eventualmente dovuta quella relativa agli acquisti e alle importazioni e deve presentare la dichiarazione annuale, compilando l'elenco dei fornitori, ancorché non abbia effettuato operazioni imponibili. La comunicazione di avvalersi della dispensa dagli adempimenti relativi alle operazioni esenti deve essere fatta nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività ed ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. La revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso.