

6. DAL 17 AGOSTO 2023 SONO ESENTI DA IVA I SERVIZI CONNESSI ALLO SPORT

Con una disposizione che sta facendo molto discutere il Legislatore, con l'articolo 36-bis, D.L. 75/2023, oggetto di recente conversione con la L. 112/2023 (Gazzetta Ufficiale n. 190 del 16 agosto 2023) ha introdotto con decorrenza 17 agosto 2023 una specifica ipotesi di esenzione da Iva per talune prestazioni di servizi rese in ambito sportivo.

Il testo della nuova previsione

“1. 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 di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto.

2. Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

Si tratta, come detto, di una previsione che sta ingenerando parecchi timori tra gli operatori, per le ragioni che possono essere di seguito così sintetizzate:

- la nuova disposizione ribalta le conclusioni a cui era pervenuta l'Agenzia delle entrate con la recente risposta a interpello n. 393/E/2022 con la quale, sulla scorta di svariate sentenze della Corte di Giustizia UE (in particolare di quella nella causa C-373/19), aveva negato l'applicazione dell'esenzione da Iva sui corsi di nuoto organizzati da sodalizi sportivi ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 20), D.P.R. 633/1972;
- la nuova disposizione anticipa, con un ambito di applicazione sia oggettivo che soggettivo assai differente, quanto già il Legislatore nazionale ha introdotto con l'articolo 5 comma 15-*quater*, lettera b), D.L. 146/2021, che, modificando gli articoli 4 e 10, D.P.R. 633/1972 con decorrenza 1° luglio 2024, sposta le prestazioni rese dai sodalizi sportivi in favore di associati e tesserati dal regime di esclusione a quello di esenzione da Iva;
- la nuova disposizione si inserisce in un contesto normativo nel quale (quanto meno fino al prossimo 1° luglio 2024) l'articolo 4, D.P.R. 633/1972 che dispone l'esclusione da Iva in relazione alle prestazioni “decommercializzate” rese dai sodalizi sportivi dilettantistici che soddisfano determinati requisiti, rimane pienamente in vigore nel nostro ordinamento interno con quindi una possibile “sovrapposizione” di discipline potenzialmente applicabili.

Vale la pena ricordare che la recente disposizione dettata dal D.L. 75/2023 convertito dalla L. 112/2023, così come le modifiche recate dal D.L. 146/2021 che entreranno in vigore il prossimo 1° luglio 2024, non sono state introdotte dalla recente Riforma dello sport (*in primis* D.Lgs. 36/2021) ma nascono da esigenze di natura comunitaria come possibile risposta alla procedura di infrazione n. 2008/2010 che la Commissione Europea ha avviato nei confronti dell'Italia più di 10 anni fa per un non corretto recepimento della Direttiva Iva 2006/112/CE, in particolare della lettera m) dell'articolo 132 che recita:

L'articolo 132, lettera m)

"1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti: ...

m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica".

Definito il perimetro normativo entro il quale si innesta la nuova disposizione vediamo di definirne in forma schematica l'ambito di applicazione.

Il perimetro della nuova ipotesi di esenzione da Iva

Soggetti interessati	Organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6, D.Lgs. 36/2021
Prestazioni interessate	Prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi
Destinatari	Rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica

Nell'attesa di conoscere gli opportuni chiarimenti ufficiali di prassi da parte dell'amministrazione finanziaria non possiamo fare a meno di notare diverse incertezze applicative, soprattutto per la generica (e decisamente ampia) terminologia adottata dal legislatore.

⇒ *Soggetti interessati*

Se il richiamo all'articolo 6, D.Lgs. 36/2021 vale certamente a ricomprendere tra i soggetti che potranno rendere questi servizi in esenzione da Iva ai sensi dell'articolo 36-bis, D.L. 75/2023:

- le associazioni sportive dilettantistiche;
- le società di capitali sportive dilettantistiche;

- le cooperative sportive dilettantistiche;
- gli enti del terzo settore,

non è ancora chiaro a quali altri soggetti sia possibile riferirsi, in quanto ricompresi nella più ampia definizione di "organismo senza fine di lucro".

⇒ Prestazioni interessate

Pure con riferimento alle richiamate "prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport", concetto che per espressa previsione comprende i servizi "didattici e formativi" (questi ultimi necessariamente da riferirsi alle diverse declinazioni di attività sportiva dilettantistica definite dalla lettera b) dell'articolo 7, D.Lgs. 36/2021), sorge il dubbio che possano riferirsi anche allo svolgimento di attività sportive non necessariamente da qualificarsi come "dilettantistiche" e come tali non catalogate da quelle riconosciute come tali dal Coni.

⇒ Soggetti destinatari

Da ultimo i destinatari delle richiamate prestazioni in esenzione e cioè le "persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica". Se per le mere definizioni possiamo certamente riferirci alle previsioni normative contenute nell'articolo 2, D.Lgs. 36/2021 (Riforma dello sport), più complicato appare definirle in concreto.

Le definizioni della Riforma dello sport

f) *attività fisica o attività motoria: qualunque movimento esercitato dal sistema muscolo-scheletrico che si traduce in un dispendio energetico superiore a quello richiesto in condizioni di riposo;*

nn) *sport: 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;*

La disgiunzione "o" indicata dalla norma, infatti, parrebbe legittimare come destinatari delle prestazioni in esenzione anche tutti coloro che svolgono semplice "attività fisica" e che pertanto non devono necessariamente configurarsi come "tesserati" ad alcuna organizzazione che definisca particolari regole da seguire per lo svolgimento di una determinata attività sportiva.

La "sanatoria" per il passato

Se, quindi, come pare, l'ambito di applicazione della nuova disposizione contemplata dal primo comma del citato articolo 36-bis si presenta alquanto ampia, ben più definita appare la fattispecie descritta nel successivo comma 2, che si presenta a tutti gli effetti come una

sorta di “sanatoria” dei comportamenti tenuti nel passato per tutti quei sodalizi che – avendo dato retta alle indicazioni fornite dall’Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 393/E/2022, oggi rettificata a livello normativo – hanno proseguito applicando il regime di esenzione alle citate prestazioni didattiche e formative.

Dopo questa prima disamina del nuovo testo normativo, restiamo pertanto in attesa di fornirvi ulteriori e più esaurienti aggiornamenti non appena verranno fornite le prime indicazioni ufficiali di prassi.