

Lì, 22/09/2023

## CIRCOLARE 828/23

### OGGETTO: ALCUNE INTERPRETAZIONI IVA DELL'AGENZIA ENTRATE (CONTRIBUTO PER GESTIONE PISTA CICLABILE – IVA PER PRESTAZIONI DI COOPERATIVA SOCIALE) – L'IVA PER GLI ETS – LA RIFORMA DEL LAVORO SPORTIVO.

La presente Circolare riporta al suo interno diverse novità in ambito IVA, in particolare esamineremo:

1. Interpello su trattamento IVA di un "contributo" erogato da un Comune per la gestione di una parte di una pista ciclabile;
2. Informazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate sul trattamento IVA di prestazioni di una Cooperativa Sociale;
3. Informazioni sull'IVA nel Terzo Settore;
4. Informazioni sulle novità in merito al LAVORO SPORTIVO.

**1 – Il contributo versato da un Comune per la gestione di un tratto della pista ciclopeditonale, affidata in house providing, costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi.** Di conseguenza, **all'operazione occorre applicare l'IVA con l'aliquota ordinaria.** Si tratta del chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 433 pubblicata ieri, 20 settembre 2023. Il caso esaminato riguarda una convenzione fra una società e un Comune, in merito alla concessione di una tratta della pista ciclopeditonale e delle relative pertinenze. È previsto che l'ente locale versi, fra l'altro, un contributo annuale finalizzato a garantire l'equilibrio economico finanziario della società. In merito al trattamento IVA di questo contributo, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che tra il Comune e la società sussiste un rapporto contrattuale. Infatti, quest'ultima si obbliga a svolgere una serie di attività correlate alla riqualificazione e alla valorizzazione del bene oggetto di concessione, mentre il Comune deve pagare alla società un canone periodico a integrazione dei proventi derivanti dall'esercizio del diritto allo sfruttamento economico di tale bene. Pertanto, si configura una prestazione di servizi da assoggettare a IVA.

**2 –** In occasione di un incontro in videoconferenza con la stampa specializzata, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito all'**aliquota IVA** da applicare alle prestazioni rese dalle cooperative sociali che si siano trasformate in enti del Terzo settore, unitamente ad altri chiarimenti in tema di IVA.

Secondo quanto espresso in una delle risposte dell'Agenzia delle Entrate, l'aliquota agevolata per le **cooperative sociali** spetta a prescindere dalla natura (commerciale o non commerciale) dell'ente

**12037 SALUZZO (CN)**  
Via Martiri Libertazione, 46  
Tel. 0175.41253  
Fax 0175.44248  
[sede.saluzzo@enti-rev.it](mailto:sede.saluzzo@enti-rev.it)

**12037 SALUZZO (CN)**  
Via Bagni, 1/A  
Tel. 0175.217342  
[tributi@enti-rev.it](mailto:tributi@enti-rev.it)

**12100 CUNEO**  
Piazza Galimberti, 2  
Tel. 0171.698502  
[sede.cuneo@enti-rev.it](mailto:sede.cuneo@enti-rev.it)

**12051 ALBA (CN)**  
Piazza Cristo Re, 14 - 3° piano  
Tel. 0173.284824  
Fax 0173 380545  
[sede.alba@enti-rev.it](mailto:sede.alba@enti-rev.it)

**10138 TORINO**  
Via Susa, 31  
Tel. 011.4340002

Codice fiscale - Partita Iva - Registro Imprese di Cuneo 02037190044 • R.E.A. n° 150846 • Cap. Soc. € 403.300 i.v.

[enti-rev.it](http://enti-rev.it)

del Terzo settore nel quale la cooperativa stessa si è costituita. Il dubbio in merito all'aliquota applicabile – da parte del soggetto istante – nasceva dal fatto che molte cooperative sociali che erano ONLUS di diritto sono divenute imprese sociali *ex art. 1 comma 4 del D.Lgs. 112/2017*, vale a dire enti del **Terzo settore commerciali**, iscritti nel Registro delle imprese. L'Amministrazione finanziaria conferma che può ancora essere applicata l'aliquota **IVA del 5%** di cui al n. 1) della Tabella A, parte II-*bis*, allegata al DPR 633/72, per le prestazioni di carattere socio-sanitario, assistenziale ed educativo (art. 10 nn. 18), 19), 20), 21) e 27-*ter*) del DPR 633/72) rese dalle cooperative sociali nei confronti dei soggetti svantaggiati indicati dal n. 27-*ter* dell'art. 10. Come detto, ciò anche nel caso in cui la cooperativa sociale sia un ente del Terzo settore avente natura commerciale.

3 – La legge delega di riforma fiscale prospetta anche una revisione delle norme IVA per il Terzo settore. Tra i principi e criteri direttivi che il Governo è tenuto a osservare, infatti, figura la **razionalizzazione** della disciplina IVA per gli ETS, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale (art. 7 comma 1 lett. g) della L. 111/2023).

Come specificato nella Relazione illustrativa di accompagnamento al Ddl., l'intervento di razionalizzazione si rende necessario, in primo luogo, in ragione delle modifiche alla disciplina degli enti non commerciali derivanti dal Codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017, c.d. CTS). In secondo luogo, l'intervento terrà conto delle novità introdotte dal DL 146/2021, per effetto delle quali, dal 1° luglio 2024, molte operazioni degli **enti associativi** (es. associazioni sportive dilettantistiche, culturali, di promozione sociale), prima escluse da IVA, verranno attratte nel campo di applicazione dell'imposta.

Sotto il primo profilo, occorre ricordare che il Codice del Terzo settore non introduce un regime IVA speciale per la nuova categoria di enti (ETS), salvo quanto previsto per le associazioni di promozione sociale e per le organizzazioni di volontariato all'art. 86 del D.Lgs. 117/2017. Lo stesso dispone, però, l'abrogazione della disciplina in materia di **ONLUS** e, correlativamente, stabilisce che talune ipotesi di esclusione ed esenzione IVA finora riferite a tali organizzazioni si applichino agli enti del Terzo settore di natura non commerciale (art. 89 comma 7 lett. a) e b) del D.Lgs. 117/2017).

In particolare, con l'entrata in vigore delle novità del Titolo X del CTS, il riferimento alle ONLUS contenuto nell'art. 10 n. 15), 19), 20) e 27-*ter*) del DPR 633/72 sarà sostituito con il riferimento agli ETS non commerciali di cui all'art. 82 comma 1 del D.Lgs. 117/2017. Di conseguenza, tali enti beneficeranno dell'**esenzione IVA** per alcune prestazioni di servizi generalmente effettuate nell'ambito delle attività di interesse generale:

- il trasporto di malati o feriti;
- le prestazioni di ricovero e cura;
- le prestazioni educative e didattiche, nonché la formazione, l'aggiornamento e la riqualificazione e riconversione professionale;
- le prestazioni socio-sanitarie, di assistenza domiciliare o ambulatoriale, in comunità e simili, in favore di soggetti svantaggiati.

Analoga modifica riguarda la previsione dell'art. 3 comma 3 del DPR 633/72, che attualmente **esclude** dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni di divulgazione pubblicitaria svolte gratuitamente a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni senza scopo di lucro, nonché delle ONLUS (R.M. n. 50/2000). In tal caso, è previsto che l'agevolazione sia riferita, in futuro, esclusivamente alle prestazioni rese a beneficio degli ETS di natura non commerciale.

Con la legge delega, dunque, prospettandosi un **maggiore coordinamento** tra le novità del D.Lgs. 117/2017 e la disciplina IVA in materia di enti non commerciali, potrebbe essere meglio definito l'ambito applicativo delle "agevolazioni" richiamate.

Sotto il secondo profilo, invece, l'intervento del legislatore delegato dovrebbe riguardare il trattamento IVA delle operazioni degli enti associativi. Si ricorda che l'art. 5 comma 15-*quater* del DL 146/2021 modifica gli artt. 4 e 10 del DPR 633/72, da un lato rendendo rilevanti, ai fini dell'imposta, le operazioni effettuate da tali enti verso gli associati dietro **corrispettivi specifici**, dall'altro introducendo per le stesse il regime di esenzione.

Ciò comporterà un **aggravio** degli adempimenti per le associazioni in parola, che pur essendo esentate dall'imposta dovranno assolvere gli ordinari obblighi IVA (es. documentali, comunicativi e dichiarativi). Per alcuni enti, peraltro, si renderà necessaria l'apertura della partita IVA.

Le modifiche del DL 146/2021 si è resa necessaria al fine di definire una **procedura di infrazione** avviata nei confronti dell'Italia in quanto la normativa nazionale risulta attualmente difforme rispetto a quella comunitaria, la quale non prevede l'esclusione, bensì soltanto la possibile esenzione IVA per le attività di pubblico interesse (art. 132 della direttiva 2006/112/Ce).

Al riguardo, nell'ottica della semplificazione perseguita con la legge delega, potrebbe essere previsto un alleggerimento degli adempimenti IVA a carico delle associazioni (in particolare, degli enti di minori dimensioni). Sarebbe poi auspicabile un chiarimento sulle condizioni applicative delle nuove esenzioni, dato che le stesse vengono subordinate, genericamente, alla circostanza di non causare **distorsioni della concorrenza**.

**Si segnala, infine, che un intervento di raccordo parrebbe quanto mai necessario anche per quanto concerne il trattamento IVA delle prestazioni degli enti sportivi, posto che da luglio 2024 si avrà una sovrapposizione tra la norma contenuta nell'art. 36-*bis* del DL 75/2023 e il nuovo art. 10 comma 4 lett. b) del DPR 633/72.**

4 – Nella G.U. n. 206 del 4 settembre 2023 è stato pubblicato il D.Lgs. 120/2023. Esso contiene le tanto attese disposizioni integrative e correttive dei Decreti Legislativi del 28 febbraio 2021 numeri 36, 37, 38, 39 e 40 appare **definita la nuova disciplina della c.d. riforma dello sport** (anche se si resta in attesa dei numerosi decreti attuativi previsti).

L'articolo 1 è molto lungo e contiene le modifiche al D.Lgs. 36/2021, quello sulla natura degli enti sportivi, dilettantistici e professionistici e sul lavoro sportivo.

Esaminiamole velocemente e soffermiamoci sulle più rilevanti:

- Il primo comma dello stesso articolo, perfeziona alcune definizioni contenute nell'articolo 2 del decreto originale.
- Il secondo comma chiarisce un punto fondamentale. **Gli enti del terzo settore (ETS), che intendessero svolgere come attività di interesse generale quella sportiva dilettantistica non saranno tenuti ad inserire nella denominazione sociale tale finalità.**
- Il terzo comma precisa che **le associazioni e società sportive dilettantistiche già iscritte al registro avranno tempo fino al 31 dicembre 2023 per adottare le eventuali modifiche statutarie** resesi necessarie dalle nuove disposizioni della riforma. La mancata conformità ai criteri statuari previsti dalla norma impedisce l'iscrizione al registro e, scaduto il termine sopra indicato, comporterà la cancellazione dal registro per quelle sportive che non avessero provveduto all'adeguamento. Ai sensi di quanto previsto dal sesto comma **le modifiche** strettamente necessarie all'adeguamento dello statuto **saranno esentate da imposta di registro**. L'assemblea che le dovrà approvare dovrà, però, essere quella straordinaria e con i quorum costitutivi e deliberativi a tal fine previsti dallo statuto vigente. Come già previsto per gli enti del terzo settore viene previsto che **le sedi** (da intendersi "sportive") delle asd e ssd **in cui si svolgono le attività statutarie possono prescindere dalla destinazione urbanistica dell'immobile.**
- Il quarto comma prevede che il **mancato rispetto per due esercizi consecutivi dei criteri di ripartizione dei ricavi** tra quelli conformi alle finalità istituzionali e quelli secondari e strumentali (il riferimento è ad un decreto che ne dovrebbe determinare le percentuali, purtroppo ad oggi non ancora pubblicato) comporta la **cancellazione d'ufficio dal registro delle attività sportive.**
- Successivamente il decreto interviene sulla disciplina prevista per l'utilizzo di animali nello sport introducendo ulteriori norme a tutela della loro sicurezza durante le attività agonistiche.
- Il comma 17 e successivi intervengono sulla disciplina del nuovo rapporto di lavoro sportivo. Quindi:
  - Si chiarisce che anche **il rapporto di lavoro oneroso tra un tesserato ad un organismo affiliante (ad esempio atleta che ingaggi a sue spese un allenatore) rientra nel campo di applicazione del lavoro sportivo.**
  - Viene chiarito che le **mansioni dei lavoratori sportivi non tipizzati** si potranno ricavare solo dalla **lettura dei regolamenti tecnici** delle varie discipline sportive riconosciute (pertanto nessuno spazio sembra esserci per figure come gli addetti stampa, marketing o comunicazione o per i dirigenti associativi) e dovranno essere **individuati con decreto del Ministro per lo sport.**
  - **Gli enti sportivi si potranno avvalere di prestazioni d'opera occasionali.**
  - **L'autorizzazione per i dipendenti pubblici allo svolgimento di lavori sportivi dilettantistici potrà essere riconosciuta anche con la forma del silenzio assenso.**

Non saranno tenuti all'autorizzazione gli appartenenti ai corpi civili e militari dello Stato distaccati presso gli enti sportivi affilianti.

- **Confermato l'aumento a 24 ore settimanali dell'ammontare dell'impegno al di sotto del quale la prestazione lavorativa si presume di collaborazione coordinata e continuativa.**
  - Gli adempimenti e i versamenti dei contributi previdenziali dovuti per lavoro sportivo inquadrato come collaborazione coordinata e continuativa relativi ai periodi luglio – settembre 2023 potranno aver luogo entro il 31 ottobre di quest'anno.
  - Si conferma che ai lavoratori sportivi che conseguono proventi inferiori ai 5.000,00 euro si applicano, ai fini della sicurezza, le norme previste per i lavoratori autonomi.
  - **Alle collaborazioni coordinate e continuative sportive dilettantistiche non si applica il premio Inail.**
- È stato stanziato un contributo in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche che hanno *"conseguito ricavi di qualsiasi natura **non superiori a euro 100.000**"* a fronte dei versamenti previdenziali cui sono state tenute relativi ai compensi del periodo luglio / novembre 2023. Il contributo è subordinato alla disciplina degli aiuti di Stato e sarà erogato con modalità che saranno stabilite con apposito decreto. **Il contributo non costituirà reddito per l'ente sportivo** che lo avrà percepito e non inciderà sul rapporto tra attività principale e attività secondarie e strumentali. Non si possono nascondere le perplessità sul "come", in special modo per le associazioni non tenute alla approvazione di un bilancio secondo i criteri previsti dal codice civile, sarà possibile verificare la sussistenza dei requisiti indicati nella norma.
- **Gli importi inferiori agli 85.000 euro per percettore non saranno gravati da Irap.**
- Non potranno rientrare nella fattispecie delle collaborazioni amministrativo – gestionali quelle poste in essere da soggetti che svolgono tale attività iscritti ad albi professionali.
- Viene istituito un **osservatorio nazionale sul lavoro sportivo** che valuterà le problematiche che deriveranno dalla entrata in vigore della riforma.

Tra le altre novità degne di nota, si segnala:

- **l'obbligo del deposito al Rasd di atto costitutivo e statuto.**
- **l'abolizione del modello EAS** per le sportive.

**Viene modificata, infine, la procedura per l'ottenimento della personalità giuridica** tramite il Registro **introducendo l'obbligo di un patrimonio minimo pari a euro 10.000.**

A disposizione per ulteriori chiarimenti in merito, si porgono cordiali saluti.

**ENTI REV S.r.l.**  
