

IVA – ASPETTI DELL'ESENZIONE INTRODOTTA DAL DL 75/2023

a. Enti in regime 398

Nonostante la novella coinvolga anche tali realtà, la possibilità, sussistendone i presupposti, di optare per tale regime agevolato consente sempre di usufruire di particolari semplificazioni (esonero da fatturazione, registrazione, presentazione della dichiarazione IVA).

b. Enti che svolgono solo attività a favore di associati/tesserati.

Dal 17.08.2023 sono contemporaneamente in vigore:

- il comma 1 dell'art. 36 bis del DL 75/2023 (esenzione IVA);
- il non ancora novellato articolo 4, comma 4, del DPR 633/72 (fuori campo IVA).

Ipotizziamo un ente senza scopo di lucro — senza che sia necessaria l'iscrizione al RASD — che, oltre alla quota associativa, incassi esclusivamente quote corsi corrisposte dai propri associati e tesserati. Dal 17.08.2023, sino al 31.12.2035 salvo ulteriori modifiche, è ancora in vigore la versione integrale del sopracitato articolo 4, comma 4, del DPR 633/72. Pertanto, nel rispetto dei requisiti dettati dal comma 7 dell'art 4 (democraticità, intrasferibilità quote ecc.), le suddette prestazioni rimangono fuori campo IVA, con possibilità di operare con solo codice fiscale.

Il risoluto tenore letterale dell'articolo 4 comma 4 — "*Si considerano...*" — pare dunque escludere l'opzione di poter considerare esenti ex art. 36 bis DL 75/2023 le prestazioni di servizi, sportivi e non, erogati a favore di soci /tesserati.

A partire dal 1° gennaio 2036 il legislatore ha invece previsto l'attrazione dei suddetti corrispettivi all'interno del testo unico IVA (Articolo 10, comma 4, numeri 1 e 2). Tra ben dieci anni, fatti salvi ulteriori interventi modificativi, ciò significherà per molti enti il passaggio a soggetti passivi d'imposta, con obbligo di aprire partita IVA e di rispettare tutti gli adempimenti previsti (fatturazione elettronica, registrazione, liquidazioni periodiche ecc.), sempre salva l'opzione per il regime di cui alla legge 398/91, sussistendone i presupposti.

c) Enti con p. Iva che solo occasionalmente esercitano attività imponibili.

Indetraibilità dell'imposta pagata sugli acquisti (Articolo 19, comma 2, DPR 633/72).

Un doppio binario

Dal 17.08.2023 e almeno sino al 31.12.2035 l'esenzione ex art. 36 bis DL 75/2023 va coordinata con le previsioni dell'art 4, DPR 633/72, contesto che sta generando i seguenti dubbi:

1) Contemporaneo esercizio di attività imponibili, non soggette ed esenti

Ipotizziamo una ASD/SSD che stia svolgendo le seguenti attività:

Attività	Sino al 16.08.2023	Regime attuale applicato	Regime dal 2036
Somministrazione/Pubblicità	10% o 22%	10% o 22%	10% o 22%
Didattica verso terzi o a tesserati/associati in mancanza dei requisiti di cui all'art. 4, c. 7, DPR 633/72	22%	Esente art. 36bis, DL 75/2023	Esente art. 10, co. 4, n. 2 DPR 633/72 (*)
Didattica a tesserati/associati, nel rispetto dei requisiti di cui all'art. 4, c.7, DPR 633/72	Fuori Campo	Fuori Campo	Esente art. 10 co. 4, n. 2 DPR 633/72 (*)

Le operazioni fatturate esenti ai sensi del DL 75/2023 devono essere indicate al rigo VE33 del modello IVA, stante l'assenza di uno specifico riferimento nelle relative istruzioni alla compilazione?

Considerato che attualmente:

- l'esenzione prevista per le attività sportive ex articolo 10, comma 4, n 1 DPR 633/72 sarà applicabile solo dal 2036;
- che simile regime esente è comunque previsto dall'art. 36 bis DL 75/2023

si ritiene plausibile che le operazioni esenti art. 36 bis DL 75/2023 entrino a far parte del calcolo per la determinazione del volume d'affari.

Laddove l'Ente svolga **attività miste, imponibili ed esenti**, il diritto alla detrazione va esercitato in misura proporzionale alle prime secondo il cd. pro-rata (art.19, co. 5, del DPR 633/72). La percentuale di detrazione così determinata deve essere applicata sull'intero importo dell'imposta assolta per gli acquisti, anche quelli utilizzati promiscuamente, senza quindi la necessità di distinguerli, a seconda della destinazione dei beni o servizi, in operazioni imponibili o esenti (CM 328/E/97 punto 3.3).

Nel corso dell'anno la detrazione è esercitata in base al pro-rata calcolato per l'esercizio precedente, salvo conguaglio in sede di dichiarazione annuale. In caso di inizio attività il pro-rata viene invece determinato presuntivamente fermo restando il suddetto aggiustamento.

Diverso, almeno in linea di principio, è il caso di coesistenza di operazioni imponibili e fuori campo IVA (quali quelle dell'art. 4): in tal caso la regola generale stabilita dall'art. 19 comma 4 è che la quota di IVA detraibile deve essere determinata *“secondo criteri oggettivi”*, ovvero detraendo l'IVA sui costi relativi ai ricavi commerciali e nel caso (evidentemente assai frequente) di costi promiscui, in base a indicatori oggettivi (metri quadri, ore, ecc.).

Solo qualora ciò non sia possibile (ed è un caso assai frequente, per questo abbiamo scritto *“in linea di principio”*) si potrà procedere all'applicazione del pro-rata

L'occasionale effettuazione di operazioni esenti o fuori campo IVA non comporta invece l'applicazione del pro-rata, bensì l'indetraibilità dell'imposta assolta sul bene o sul servizio destinato all'operazione esente (art. 19, co. 2, primo periodo, DPR 633/72).

2) Soggetti che effettuano esclusivamente, o prevalentemente, operazioni esenti ai sensi del DL 75/2023

Allo stato attuale è possibile optare per la dispensa dagli adempimenti (art. 36-bis DPR 633/72) visto che l'opzione è possibile *“relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi de/l'art 0”* del DPR 633/72?

Trattandosi di una norma particolarmente agevolativa, consistente nell'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione, adempimenti che continuano a sussistere per le altre operazioni non esenti eventualmente effettuate, per prudenza, seppur in presenza di operazioni appartenenti alla medesima categoria (esenti ex DL 75/2023, anziché esenti art 10 DPR 633/72), si consiglia di evitare di esercitare l'adesione.



Tabella riassuntiva

Tabella 1: ASD/SSD iscritta al RAS

TIPO ENTRATE	FINO AL 16/08/2023 IVA	17/08/2023 - 31/12/2035 IVA	DAL 01/01/2036 IVA
Didattica verso tesserati/associati , in presenza dei requisiti di cui all'art. 4, c 7, DPR 633/72.	FUORI CAMPO	FUORI CAMPO	ESENTE ART 10, COMMA 4 N. 2, DPR 633/72
Didattica verso meri frequentatori o a tesserati/associati in assenza dei requisiti di cui all'art. 4, c 7 DPR 633/72	22%	ESENTE ART 36 BIS DL 75/2023	ESENTE ART 10, COMMA 4 N. 2, DPR 633/72
Affitto campi o attrezzature (1)	22%	ESENTE ART 36 BIS DL 75/2023	ESENTE ART 10, COMMA 4 N. 2, DPR 633/72
Quote associative	FUORI CAMPO	FUORI CAMPO	FUORI CAMPO
Somministrazione	10%	10%	10%
Sponsor/Pubblicità	22%	22%	22%

(1) Attività diverse (art 9 D.lgs 36/2021), prestazioni strettamente connesse allo sport classificate come operazioni esenti (prestando la massima attenzione e prudenza, dato che l'Agenzia segue una interpretazione estremamente restrittiva).