

La disciplina Ires ed Iva dei proventi derivanti dalla gestione degli impianti sportivi

di **Biagio Giancola**

Master di specializzazione

Riforma dello sport

Scopri di più

L'Associazione Sportiva Dilettantistica ("ASD") o Società Sportiva Dilettantistica ("SSD"), per beneficiare del **regime fiscale di favore** dedicato agli enti sportivi dilettantistici, devono inserire nello **statuto alcune clausole imperative**:

1. quelle, **inderogabili e necessarie** per **ottenere e mantenere l'iscrizione** al Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche ("RAS"), di cui agli articoli dal [7](#) al [11](#), [D.Lgs. 36/2021](#);
2. quelle previste dall'[articolo 148, comma 8, Tuir](#), applicabile a tutti gli enti associativi per **ottenere la de-commercializzazione dei proventi istituzionali**.

Le norme imperative di cui alla lettera a) costituiscono *condicio sine qua non* dell'iscrizione al RAS che **assolve la funzione di certificare** "(...) *la natura dilettantistica di Società e Associazioni sportive, per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica*", come precisato dall'[articolo 5, comma 2, D.Lgs. 39/2021](#).

E tra gli "*effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica*", per quanto ci riguarda, **sono ricompresi i benefici fiscali**, ivi compresa la c.d. "de-commercializzazione", di cui all'[articolo 148, comma 3, Tuir](#).

Le due disposizioni sono **strettamente connesse**, ma **non completamente coordinate**.

L'unico punto di contatto è l'[articolo 36, comma 2, D.Lgs. 36/2021](#), laddove attribuisce alla disciplina del TUIR, **valenza residuale e sussidiaria**: "*Per tutto quanto non regolato dal presente decreto, è fatta salva l'applicazione delle norme del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#)*".

Ciò posto, in relazione alla **disciplina ai fini Ires e Iva degli enti non commerciali**, si rendono necessarie delle riflessioni.

L'[articolo 7, comma 1, lettera b\), D.Lgs. 36/2021](#), contempla “l'oggetto sociale” che deve consistere “nell' **esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche**, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica”.

L'introduzione, rispetto alla previsione originaria dell'articolo 90, comma 18, lettera b), L. 289/2002, del termine “gestione” aveva **generato dubbi esegetici**, in ordine alla possibilità di ricomprendere nel concetto di gestione - quindi l'oggetto statutario - **l'attività di utilizzo**, a qualsiasi titolo, anche oneroso, di un **impianto o struttura sportiva**.

Col D.Lgs. 163/2022, l'attività di gestione *tout court* degli impianti e strutture sportive è confluita nell'[articolo 9, D.Lgs. 36/2021](#), denominato “Attività secondarie e strumentali” e, come tale, **la gestione viene qualificata ex lege avente natura di attività strumentale**, al fine istituzionale delle sportive.

I **proventi** derivanti dalla gestione degli impianti e strutture sportive quali, ad esempio, la messa a disposizione di **ore di campi di pallavolo, basket, calcio**, corsie nuoto, **sono esclusi dal “test di prevalenza”** delle attività secondarie e strumentali **rispetto quella principale** ([articolo 9, commi 1 e 1 bis, D.Lgs. 36/2021](#)), ma il legislatore non prende espressa posizione, circa la **natura commerciale o istituzionale di tali proventi**.

Va poi chiarito che, proprio **la messa a disposizione degli spazi a favore di altre ASD/SSD** per l'utilizzo dei campi sportivi, ovvero delle corsie di nuoto, **non è qualificabile come concessione di godimento ossia locazione, bensì come prestazione di servizi** che include, per un periodo determinato (es: ore predeterminate alla settimana) la **concessione di spazi** (palestre, campi sportivi, etc.) comprensivi delle utenze (luce, riscaldamento), l'utilizzo degli **spogliatori e docce con acqua calda**, la **pulizia degli spazi** e a volte anche **l'uso del parcheggio autoveicoli**, se in uno spazio interno alla struttura.

Alla luce di quanto illustrato, sul presupposto indefettibile della prevalenza dello svolgimento delle attività sportive da parte dell'ente, ci si chiede **quale sia il trattamento fiscale**, ai fini Ires e Iva, dei **proventi derivanti dalla gestione degli impianti e strutture sportive** concessi da un ente sportivo ad altra ASD/SSD nelle **modalità ora indicate**.

Tali proventi sono certamente de-commercializzati qualora l'ASD/SSD fruitrice degli spazi, unitamente ai servizi sopra elencati, dietro **corrispettivo sia socia** ([articolo 148, comma 1, Tuir](#)), ovvero sia parte di un'unica organizzazione locale o nazionale per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto ([articolo 148, comma 3, Tuir](#)) dell'ente sportivo che **concede gli spazi dell'impianto o struttura sportiva**.

Fuori dai casi anzidetti, i proventi ricevuti da ente sportivo derivanti dalla gestione di impianti o strutture sportive concessa in favore di altro ente sportivo, rilevano ai fini Ires e hanno, quindi, **natura commerciale**.

Riguardo l'Iva, a decorrere dall'1.1.2025, l'attuale regime di esclusione dell'imposta prevista dall'[articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), **sarà definitivamente abrogato**, restando applicabile il solo **regime di esenzione Iva**, ai sensi dell'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#).

Dalla lettura combinata dell'[articolo 36 bis, D.L. 75/2023](#), e dell'**articolo 15-quater, D.L. 146/2021**, invero, il primo già in vigore dal 17.8.2023, il **regime di esenzione Iva** si applica per le **prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport**, rese da enti sportivi nei confronti di altri enti sportivi soci, ovvero parte di **un'unica organizzazione locale** o nazionale per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto.

Dunque, ad una lettura conservativa del termine "connesse con la pratica dello sport", si giunge alla conclusione applicativa **dell'aliquota ordinaria Iva ai proventi** derivanti dall'utilizzo degli **impianti e strutture sportive**.

Andrà, però, chiarito cosa **si intende per prestazioni di servizi** "*strettamente connesse con la pratica dello sport*" riferiti alle ASD/SSD fruitrici di tali servizi, e non a persone fisiche, poiché la **messa a disposizione dello spazio del campo sportivo** - compresi i servizi anzidetti (utenze, spogliatoi, docce, pulizia e parcheggio) - ben potrebbero essere **ricondotti ad attività connesse alla pratica dello sport**, con la conseguente **applicazione del regime di esenzione Iva sui proventi**.

Dopo tutto, in molti casi, la pratica sportiva svolta dalle ASD/SSD **non è esercitabile senza campi sportivi** o uso delle corsie di nuoto, mentre l'attuale giurisprudenza contraria **si è comunque confrontata con l'ordinaria disciplina dell'imposta**, ove non era prevista l'innovazione formulazione che permette, dall'1.1.2025, l'applicazione del **regime Iva ai servizi connessi**.