



ENTI NON COMMERCIALI

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

di Biagio Giancola

The screenshot shows a blue header bar with the text 'Master di specializzazione' on the left and 'Scopri di più' on the right. Below the header, the main title 'Riforma dello sport' is displayed in large white text against a dark blue background.

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 ricomprendersi 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 aente 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 fruitori 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**.