



Milano, 04 Febbraio 2025

SPORT DILETTANTISTICO: REGIME AGEVOLATO SALVO SE MANCA IL MODELLO EAS

L'omessa presentazione del modello Eas da parte di una società sportiva dilettantistica non è causa di decadenza dal regime di agevolazione previsto dalla Legge n. 398/91 e dall'articolo 148 del Tuir, considerato che questo effetto sanzionatorio non è espressamente previsto dalla legge. È questo l'interessante principio enunciato dalla Corte di Giustizia Tributaria di Lecco nella sentenza 130/2/2024.

Nel caso in esame, a seguito di una verifica fiscale relativa agli anni 2017 e 2018, l'Ufficio contestava ad una società sportiva dilettantistica (SSD) la decadenza dal regime agevolativo previsto dalla Legge n. 398/91 e dall'articolo 148 del Tuir e, venuta meno la natura non commerciale dell'attività posta in essere, ne rideterminava il relativo reddito d'impresa, il valore della produzione ai fini Irap, nonché l'Iva corrispondente alle operazioni imponibili.

A fondamento della propria pretesa l'Ufficio rilevava l'omessa trasmissione da parte dell'ente associativo del modello Eas (ex articolo 30, DL 185/2008) quale condizione necessaria per l'applicazione del regime agevolativo richiesto. Inoltre, la presunta non congruità del compenso riconosciuto all'amministratore veniva utilizzata per contestare la distribuzione indiretta di utili a favore dello stesso (con conseguente violazione dell'esplicito divieto di distribuzione di utili previsto per gli enti associativi dall'articolo 10, comma 6, D. Lgs. 460/97 e, con specifico riferimento alle ASD e SSD, dall'articolo 90, comma 18, della Legge 289/2002).

Il ricorso presentato dalla SSD è stato respinto dalla Cgt di Lecco che, pur ritenendo fondato il rilievo in merito alla contestata distribuzione indiretta degli utili, ha respinto la tesi dell'Ufficio circa la rilevanza da attribuire al modello Eas ai fini del riconoscimento del regime agevolativo previsto per gli enti associativi dalla Legge 398/91 e dall'articolo 148 del Tuir. Infatti, secondo i giudici, la mancata trasmissione del modello Eas non può determinare la decadenza dall'agevolazione fiscale, dal momento che questa sanzione non è espressamente prevista dalla norma (articolo 30, DL 185/2008); inoltre, l'applicazione del principio di legalità impedisce la possibilità di applicare delle penalità non previste dal legislatore (Cassazione 28938/2020).

Peraltro, l'omessa presentazione del modello Eas rappresenta una violazione meramente formale in quanto questo inadempimento non ha ostacolato l'attività di controllo ed è stata ininfluenza ai fini della determinazione della base imponibile e del versamento dell'imposta. Al di là di queste evidenze favorevoli alla SSD ricorrente, nella sostanza la Corte ha respinto i ricorsi riuniti, con condanna al pagamento delle spese a favore dell'Erario.

NO ALL'ESENZIONE DELL'IVA SE DENTRO IL PALASPORT LA ASD FA ANCHE PUBBLICITA': CHIARIMENTI DA PARTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Associazioni sportive dilettantistiche (ASD): negata l'esenzione Iva per la concessione in uso di un impianto sportivo se l'accordo prevede la possibilità di svolgere attività pubblicitaria.

Questo si apprende dalla risposta ad interpello 2/2025, pubblicata in data 08.01.2025, con cui l'Agenzia delle Entrate si confronta con l'ipotesi di esenzione Iva per le prestazioni di servizi strettamente connesse alla pratica sportiva di cui all'articolo 36-bis del DL 75/2023. **Allegata a questa Newsletter trovate la Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 2/2025.**

Una ASD, affiliata alla Federazione italiana pallacanestro ed iscritta al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (Rasd), si interrogava sull'applicabilità del regime di favore con riferimento ad un accordo di concessione in uso e gestione del Palasport comunale. L'accordo, infatti, prevede non solo l'utilizzo dell'impianto per lo svolgimento di attività sportiva, bensì anche la gestione dei servizi accessori (custodia, pulizia e manutenzione ordinaria), nonché la facoltà di effettuare pubblicità commerciale all'interno della struttura. Tutti servizi che, ad avviso della ASD, sono da ritenersi «strettamente funzionali» allo svolgimento dell'attività sportiva.

In tale contesto, l'Agenzia ha escluso l'applicabilità dell'esenzione Iva, ritenendo che l'accordo che autorizza la ASD ad effettuare pubblicità commerciale conferirebbe alla stessa la possibilità di trarre un beneficio economico ulteriore rispetto a quello derivante dallo svolgimento dell'attività sportiva, qualificando l'operazione come «complessa».

Un orientamento che tiene conto della posizione della Corte di Giustizia UE, secondo cui non è possibile prevedere un'esenzione Iva generalizzata per le cessioni in uso di impianti e locali, nonché per la messa a disposizione di strumenti accessori ed altre apparecchiature destinate all'attività sportiva.

Dunque, per l'Agenzia delle Entrate l'esenzione Iva non può essere applicata a tutte le attività svolte da ASD e da SSD, in quanto ritiene fondamentale che i servizi, oltre che resi da Organismi senza fine di lucro, siano strettamente connessi alla pratica sportiva ed essenziali per lo svolgimento delle attività sportive.

Tuttavia, si potrebbe fare una valutazione di diverso tipo che possa tenere conto, in alcune circostanze, del nesso funzionale tra l'attività pubblicitaria e l'effettuazione di prestazioni a favore di soggetti che praticano lo sport.

L'articolo 9 del D. Lgs. 36/2021 colloca sia la gestione degli impianti sportivi, sia l'attività pubblicitaria tra quelle di natura strumentale rispetto allo svolgimento di attività sportiva dilettantistica. Si tratta evidentemente di entrate che, nel complesso, garantiscono la sostenibilità economica degli enti sportivi ed ottimizzano i servizi offerti alle persone che praticano lo sport. Seguendo questo ragionamento, si potrebbe valutare l'ipotesi di prestazioni pubblicitarie «funzionalmente» inserite nella gestione di un impianto sportivo, destinato dalle ASD o dalle SSD all'esclusivo svolgimento della propria attività istituzionale.

Limitatamente a queste ipotesi, si potrebbe considerare la possibilità di riconoscere per tali prestazioni quel carattere di connessione utile ai fini dell'inquadramento delle entrate nel regime di esenzione Iva.

PEC PER GLI AMMINISTRATORI DI SOCIETÀ: MILANO BLOCCA L'ISCRIZIONE DELLA SOCIETÀ AL REGISTRO DELLE IMPRESE SE L'AMMINISTRATORE NON HA LA PEC.

Registro Imprese: obbligo in Legge di Bilancio 2025. Nel mirino le domande presentate dal 1° gennaio 2025. Una scelta che potrebbe essere seguita anche da altre Camere di Commercio.

Stop dal Registro Imprese di Milano (con prevedibili effetti a cascata in tutta Italia) alle domande di iscrizione di pratiche societarie alle quali sia connessa la nomina di amministratori e liquidatori privi di un indirizzo di posta elettronica certificata: si tratta delle domande presentate dal 1° gennaio 2025 in avanti che evidentemente coinvolgono cariche elette nel 2024 (si pensi ad una società costituita tra Natale e Capodanno) e che siano presentate al Registro nel 2025.

Con un provvedimento datato 9 gennaio 2025, il Conservatore di Milano interpreta, dunque, restrittivamente «in attesa di eventuali ministeriali» il comma 860 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2025 che estende l'obbligo di Pec dalle «imprese costituite in forma societaria» (previsto dall'articolo 16, comma 6, del DL 185/2008 e già esteso alle imprese individuali dal DL 179/2012)

anche «agli amministratori di imprese costituite in forma societaria» (espressione che è inevitabile leggere come riferita anche ai liquidatori).

L'interpretazione restrittiva concerne le conseguenze dell'assenza di Pec: la norma che dispone la sospensione delle domande prive di Pec (il successivo comma 6-bis) è tecnicamente riferito alle domande di iscrizione presentate dalle «imprese societarie» e non è stata innovata dalla Legge di Bilancio 2025; quindi, dal mero punto di vista letterale, non dovrebbe estendersi, ad esempio, alle iscrizioni richieste dai notai (si pensi alle cariche inerenti ad un atto costitutivo). Ma non si può non credere, d'altro canto, che l'interpretazione restrittiva un fondamento in effetti ce l'abbia e, quindi, non si può certo reputare come implausibile un atteggiamento di chiusura in questo momento di prima applicazione della nuova norma.

La Pec reca fastidio, in particolare, agli amministratori di nazionalità straniera, i quali, da un lato, nella maggior parte dei casi, non sanno cosa sia una Pec e, soprattutto, non ne conoscono la valenza giuridica; ma d'altro lato, e soprattutto, hanno poi il problema di gestirla nel tempo e cioè di consultarla periodicamente e di rinnovarla. Insomma, la nuova norma sospingerà un nuovo mestiere, quello del domiciliatario di Pec altrui, con il problema che un conto è il mero smistamento di corrispondenza cartacea, mentre ben altro conto è quello di avere la gestione di messaggi certificati in entrata ed in uscita.

I BONUS DELLA MANOVRA 2025

Il 2025 si è aperto con l'attesa per l'attuazione dei nuovi bonus messi in campo dalla Manovra, ma anche con nuove promesse sull'IRPEF

Ecco una panoramica sulle principali **notizie**.

1. Attesa per i bonus della Manovra

Con l'arrivo del nuovo anno è entrata in **vigore la Legge di Bilancio 2025** approvata dal Parlamento. Alcune novità, come il **nuovo taglio del cuneo fiscale e contributivo**, sono **pronte all'uso** e sono immediatamente applicabili. Altre, invece, necessitano di un **ulteriore passaggio** con il coinvolgimento di Enti e Ministeri competenti.

In particolare, per quanto riguarda gli **aiuti destinati alle famiglie**, dal **bonus elettrodomestici** alla **carta dedicata a te**, dovranno essere stabiliti una serie di dettagli operativi.

Bonus famiglie Legge di Bilancio 2025	Provvedimento attuativo	Tempi di approvazione	Natura del bonus
Bonus elettrodomestici	Decreto del Ministro delle Imprese e del Made in Italy, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze	60 giorni dal 1° gennaio 2025	Accesso diretto con contributo fino al 30% del costo (max 100 o 200 euro)
Bonus nascita	(Istruzioni INPS)	-	Accesso diretto con assegno una tantum pari a 1.000 euro
Bonus mense scolastiche	Decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, di concerto con i Ministri dell'Istruzione e del Merito e	-	Contributi comunali da definire

Bonus famiglie Legge di Bilancio 2025	Provvedimento attuativo	Tempi di approvazione	Natura del bonus
	dell'Economia e delle Finanze		
Bonus sport e attività ricreative	Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o dell'Autorità politica delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali	60 giorni dal 1° gennaio 2025	Contributi alle associazioni ed alle società del Terzo settore e dello sport per le prestazioni erogate

2. Dalla rateizzazione delle cartelle agli avvisi bonari: le novità del 2025

Ma non è solo la **Legge di Bilancio** a portare delle **novità per il 2025**, come dimostrano gli **ultimi documenti pubblicati dall'Agenzia delle Entrate e dall'AdER**.

Nuove regole da quest'anno sono previste per la rateizzazione delle cartelle, così come per i versamenti relativi alla **dichiarazione di successione**. O, ancora, per i tempi da rispettare in caso di **ricezione di avvisi bonari**: il periodo a disposizione per regolarizzare la propria posizione raddoppia e passa **da 30 a 60 giorni**.

Sul portale AdER ha preso vita un **nuovo servizio online** dedicato proprio al nuovo **calcolo delle rate da pagare** per mettersi in regola, mentre con la Risoluzione numero 2 del 2025 sono state aggiornate le istruzioni da seguire per le somme da pagare in relazione alle **nuove dichiarazioni di successione**.

3. Anche il 2025 è l'anno della riforma fiscale: decisivi i prossimi mesi

Sono tutte novità che sono state messe in cantiere lo scorso anno nell'ambito dei lavori della riforma fiscale, che resta **una priorità anche per il 2025**.

La tabella di marcia prevista dalla legge delega, infatti, si avvia al termine e questi **dodici mesi** che arriveranno sono **decisivi**.

Entro il 29 agosto 2025 dovranno essere adottati i decreti legislativi per modificare il sistema tributario, entro fine anno i **Testi Unici**. A partire dall'ultimo decreto attuativo si avranno, poi, altri due anni per modificare, integrare, correggere quanto disposto.

Fino a questo momento, però, il cantiere procede a due velocità: mentre si procede spediti con l'approvazione dei testi nei diversi Consigli dei Ministri, più lenta è l'attuazione delle disposizioni. Nel complesso, più della metà delle misure che richiedono la definizione di **istruzioni, dettagli e criteri** restano *congelate*, nonostante dallo scorso agosto ci sia stato uno sprint importante.

SOSPENSIONE TERMINI PER COVID NON LIMITATA ALLE SCADENZE 2020

La sospensione dei termini decadenziali di 85 giorni introdotta nel periodo emergenziale Covid è ad ampio raggio: essa, infatti, comporta la proroga della decadenza non solo per gli atti in scadenza nel 2020, ma anche per quelli successivi interessati in qualche modo dal periodo in questione.

A precisarlo è il decreto 3/2025 della Prima Presidente della Corte di Cassazione che ha ritenuto inammissibili i rinvii pregiudiziali sollevati dalla Cgt di Lecce e dalla Cgt di Gorizia.

L'inammissibilità deriva dal fatto che successivamente al rinvio delle Corti tributarie, la Suprema Corte ha risolto la questione con l'ordinanza 960/2025 della Prima sezione che, in verità,

concerneva i termini prescrizionali (e non decadenziali) di pretesa del credito da parte dell'Agente della riscossione nell'ambito di un'insinuazione nel passivo fallimentare.

La sospensione di 85 giorni dall'8 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi anche alle attività di accertamento decretata in piena emergenza pandemica, doveva riferirsi, secondo l'Amministrazione finanziaria, non solo agli atti impositivi in scadenza nel 2020, ma a tutte le attività accertative potenzialmente in corso in quell'arco temporale e quindi, in sintesi, alle rettifiche di tutte le dichiarazioni accertabili in tale periodo.

Ciò in quanto trova applicazione l'articolo 12, commi 1 e 3 del D. Lgs. n.159/2015 (richiamato dall'articolo 67 DL 18/2020), in base al quale la sospensione dei termini di versamento comporta, per un corrispondente periodo di tempo, anche la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza. Così l'Amministrazione può fruire della proroga degli 85 giorni per tutti gli accertamenti i cui termini includono il periodo 8 marzo – 31 maggio 2020 (nella maggior parte dei casi, quindi, la proroga verrebbe meno, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva, solo a partire dalle rettifiche delle dichiarazioni anno 2019 presentate oltre il 31 maggio 2020). La giurisprudenza di merito sul punto aveva tendenzialmente avallato l'interpretazione degli Uffici anche se non erano mancate pronunce di segno opposto.

La Prima Presidente della Corte, in buona sostanza, ha ritenuto i rinvii delle Cgt non ammissibili perché, successivamente alla pubblicazione delle ordinanze di rimessione, la questione pregiudiziale è stata affrontata e risolta dalla Cassazione. In particolare, con ordinanza 960/2025, la prima sezione civile ha ritenuto che i termini di sospensione si applichino non soltanto in relazione alle attività da compiersi entro l'arco temporale previsto dalla norma, ma anche con riguardo alle altre attività, determinandosi lo spostamento in avanti dei termini per la stessa durata della sospensione. Ciò in virtù del citato articolo 12, comma 1, del Dlgs n. 159 del 2015 richiamato dall'articolo 67 del DL 18/2020.

A questo proposito, tuttavia, non sembra essere stato considerato che la vicenda affrontata nell'ordinanza della prima sezione concerneva termini prescrizionali e non di decadenza. Più in particolare, si trattava di una insinuazione in un passivo fallimentare da parte dell'Agenzia della Riscossione rispetto ad un credito che veniva ritenuto prescritto in assenza dei più lunghi termini previsti dalla normativa emergenziale. La questione oggetto di rinvio, invece, concerne la decadenza degli atti accertativi oggetto di una disciplina specifica per il 2020 e non per gli altri periodi di imposta.

Infatti, secondo l'articolo 157, comma 1 del DL 34/2020 gli atti in scadenza dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2020 potevano comunque essere emessi entro il 31 dicembre 2020, ma notificati successivamente (1° marzo 2021 – 28 febbraio 2022). La mancata previsione di altre deroghe alla disciplina della decadenza degli atti impositivi poteva interpretarsi nell'assenza di ulteriori proroghe. Il decreto 3/2025 non opera alcun distinguo e risolve la questione esclusivamente sulla base dell'articolo 12 citato, con la conseguenza che la sospensione esplica effetti per tutti gli anni interessati al periodo in oggetto.

ALCUNE OSSERVAZIONI

Il decreto della Prima Presidente della Cassazione ha risvolti concreti ed immediati, trattandosi di una questione particolarmente frequente ed oggetto di contrapposizione tra Amministrazione e contribuente.

Innanzitutto, i giudizi in corso: in numerosi procedimenti attualmente pendenti nei vari gradi era stata eccepita dal contribuente l'intervenuta decadenza.

Ora tali eccezioni, ove già non rigettate, sono destinate con maggiore certezza a non essere accolte. Facendo qualche esempio: il termine del 31 dicembre va integrato di 85 giorni (corrispondenti al periodo di sospensione Covid decorrente dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020).



Ne consegue che le rettifiche relative al periodo di imposta 2017, che decadevano ordinariamente il 31 dicembre 2023, considerando la proroga Covid, sono scadute il 25 marzo 2024.

Ancora, il 2018, con decadenza lo scorso 31 dicembre 2024, con gli 85 giorni in più, scadrà il 26 marzo 2025.

Al riguardo va segnalato che all'inizio del 2024 una direttiva dell'Agenzia delle Entrate, pur riconoscendo la correttezza della proroga, per una serie di ragioni organizzative esortava gli Uffici ad accelerare le rettifiche entro i termini ordinari (31 dicembre 2024).

Vi è quindi da sperare, sotto questo profilo che la proroga, ora che ha ottenuto l'avallo della Cassazione, non venga "riesumata" dagli uffici ignorando le direttive emanate a livello centrale.

Da notare peraltro che, a decorrere dalle dichiarazioni presentate successivamente al 31 maggio 2020 (termine della sospensione) e quindi verosimilmente a partire dalle dichiarazioni dell'anno 2019, non opera più alcuna proroga in quanto si tratta di periodi posteriori alla scadenza della sospensione.

In concreto, la sospensione ha riguardato le attività di accertamento e di liquidazione dall'8 marzo al 31 maggio 2020. In quel periodo, poteva essere già stata presentata solo la dichiarazione Iva e, quindi, solo questo modello avrebbe potuto essere accertato o liquidato.

La dichiarazione dei redditi, invece, essendo stata presentata ben oltre tale periodo, non dovrebbe rientrare in alcuna sospensione o proroga e, pertanto, i termini di decadenza dovrebbero rimanere al 31 dicembre 2025.

Vi sono poi da considerare le diverse previsioni normative (contraddittorio con lo schema di atto, invito all'adesione, richiesta chiarimenti ai fini delle operazioni abusive), che già prevedono proroghe ai termini di accertamento in presenza di determinate condizioni.

In tutti questi casi se la scadenza del termine, a seconda dei casi, per riscontrare la richiesta di chiarimenti, formulare osservazioni o per la convocazione ai fini del contraddittorio, è inferiore ad un certo numero di giorni rispetto al termine di decadenza, scatta una proroga.

A questo punto, ad esempio, ai fini delle proroghe per l'anno appena trascorso, sarà necessario calcolare il tempo entro cui fare le osservazioni per lo schema di atto, presentarsi al contraddittorio ecc., non rispetto al 31 dicembre 2024 ma al 25 marzo 2025 e, quindi, in alcuni casi la proroga non potrebbe scattare dal momento che la decadenza (e quindi il calcolo dei giorni) è fissata al 25 marzo 2025 e non più al 31 dicembre 2024.

PER GLI ENTI SPORTIVI TRATTAMENTO IVA CON DOPPIO BINARIO

Decreto Omnibus: distinte le operazioni verso soci, associati e partecipanti rispetto a quelle verso terzi

Per gli enti sportivi un coordinamento Iva a doppio binario. Anche lo sport dilettantistico ha visto il susseguirsi di modifiche, culminate con il decreto Omnibus (DL 113/2024). Quest'ultimo ha confermato il fuori campo Iva delle operazioni istituzionali rese dalle associazioni sportive (ASD) verso soci, associati e tesserati e, per la prima volta, ha confermato l'estensione di tali disposizioni alle società sportive (SSD). Ciò significa che, fino al 31 dicembre 2025, i corrispettivi specifici ricevuti da tali realtà resteranno in regime di esclusione. Un tema che rappresenta una novità per le SSD, se si considera che l'estensione fa leva sull'articolo 90 della Legge 289/2002, che rende applicabili le norme tributarie delle ASD anche alle SSD. Queste ultime, fino ad oggi, avevano sfruttato tale articolo ai soli fini Ires, in considerazione dell'orientamento restrittivo dell'Agenzia delle Entrate (Circolare 18/E/2018). Dunque, l'apertura normativa in tema di Iva chiarisce un punto importante per gli operatori lasciando qualche nodo da sciogliere, come la possibilità per le SSD che hanno applicato il tributo sulle operazioni rese verso soci e tesserati di richiedere il rimborso Iva.

Attenzione, però, alle operazioni rese verso soggetti terzi, non legati da un vincolo associativo con l'ente di riferimento. Infatti, se da un lato il DL Omnibus ha chiarito che le operazioni istituzionali interne ad ASD e SSD restano fuori campo Iva per tutto il 2025, per le prestazioni rese verso terzi continua a trovare applicazione il regime di esenzione di cui all'articolo 36-bis del decreto Pa-bis (DL 75/2023). Norma in vigore dal 17 agosto 2023, che prevede l'esenzione Iva delle prestazioni strettamente connesse alla pratica sportiva, compresi i servizi didattici e formativi, purché rese da Organismi non profit nei confronti delle persone che praticano lo sport e l'educazione fisica.

In tale contesto, il rapporto di specialità che lega l'esenzione di cui al 36-bis - che guarda indistintamente ai soggetti che esercitano lo sport e l'educazione fisica - e l'articolo 4 del decreto Iva (che perimetra le prestazioni escluse sulla base del vincolo associativo) ha ingenerato confusione negli operatori sull'obbligo di dotarsi di una partita Iva e di rispettare i relativi adempimenti.

Con il DL Omnibus, pertanto, si conferma il fuori campo Iva per le operazioni istituzionali rese verso soci, associati e partecipanti, mentre per quelle rese verso terzi resta l'esenzione, secondo un sistema a doppio binario. Una distinzione che verrà logicamente meno a seguito dell'entrata in vigore del DL Fisco-lavoro, che attrarrà in campo Iva anche quelle operazioni corrispettive effettuate in favore dei soggetti interni all'ente, salvo l'introduzione di auspiccate misure di semplificazione burocratica per le realtà sportive.

ASD E SSD: CORRISPETTIVI FUORI CAMPO IVA SE OCCASIONALI

Non tutte le operazioni prima fuori campo Iva si ritroveranno nell'esenzione. Da vagliare la sussistenza del requisito soggettivo ai fini dell'imposta.

Innanzitutto, vediamo la norma Iva. Il decreto Iva (DPR 633/1972) elenca le operazioni esenti dall'imposta. Tra queste «le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali» e le «prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività». Dal gennaio 2026 sarà introdotto il nuovo regime Iva per ASD e SSD. Da definire il perimetro delle operazioni che verranno attratte in campo Iva e quali le possibili semplificazioni per tutelare gli enti di minori dimensioni. Il 2025 segna, dunque, una fase di transizione per ASD e per SSD, con effetti significativi sulle operazioni istituzionali rese nei confronti di soci, associati e partecipanti.

Il DL Fisco-Lavoro (DL 146/2021), intervenuto a fronte di un obbligo di derivazione unionale, comporterà dal 1° gennaio 2026 la trasposizione delle norme prima contenute nell'articolo 4 del decreto Iva all'interno dell'articolo 10 del medesimo decreto. Una modifica che segnerà il passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione Iva delle operazioni *core* rese dagli enti associativi a fronte di corrispettivi specifici o quote supplementari.

Tuttavia, questo non significa che tutte le operazioni prima qualificate fuori campo Iva si ritroveranno *tout court* ad essere inquadrate nel sistema di esenzione, giacché sarà necessario vagliare la sussistenza del requisito soggettivo ai fini dell'applicazione dell'Iva.

Stando alle regole generali alla base dell'applicazione del tributo, infatti, occorrerà verificare se lo svolgimento di ciascuna operazione si innesti nell'ambito di una attività economica svolta dall'ente in via abituale e, dunque, non occasionale. Per questa ragione non tutte le attività svolte dietro corrispettivo dagli enti associativi "migreranno" nel regime di esenzione, risultando fondamentale valutare, in ogni caso, l'abitudine del comportamento ai fini dell'acquisto dello status di soggetto passivo Iva.

In tal senso, le entrate occasionali come un pranzo sociale *una tantum* o la vendita di gadget a soci, associati e partecipanti durante un evento isolato, non dovrebbero comportare di per sé l'obbligo di apertura della partita Iva, né tantomeno l'onere di adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione contabile, salvo che il "singolo affare" si inserisca in una operazione caratterizzata da una pluralità di atti economici coordinati.

In coerenza con tale impostazione, d'altronde, si pone la stessa giurisprudenza unionale, la quale ha precisato che un soggetto che realizza occasionalmente un'operazione tipica di un commerciante o prestatore di servizi, non deve essere automaticamente qualificato come soggetto passivo Iva (sentenza 13 giugno 2013, causa C-62/12).

Per confrontarsi con le nuove norme in vigore dal 2026, pertanto, risulterà decisivo esaminare la frequenza con cui tali attività sono svolte e, più in generale, l'insieme delle circostanze entro cui è realizzata la cessione di beni o la prestazione di servizi. Sullo sfondo, tuttavia, resta la necessità di adeguare le novità Iva a quelle che sono le esigenze del mondo associativo, garantendo un minimo di proporzionalità rispetto alla dimensione delle realtà interessate dai nuovi obblighi.

In questo contesto, emerge l'esigenza di ridurre il carico burocratico per le piccole associazioni, senza pregiudicare la trasparenza contabile e l'aderenza ai principi della normativa unionale.

In tal senso, la direttiva 2006/112/CE prevede già regimi semplificati per le piccole imprese, con ricavi inferiori a 85.000 euro, con la possibilità di esentare tali realtà dall'obbligo di identificazione Iva e dagli adempimenti ad essa connessi (si veda il nuovo articolo 284, in lettura combinata rispetto agli articoli da 292-bis a 292-quinquies). Tale disciplina può rappresentare un punto di riferimento anche per gli enti di tipo associativo che solo saltuariamente operano in ambito economico.

Altra questione centrale riguarda poi l'applicazione del regime di inversione contabile (*reverse charge*) per le realtà associative. Per le prestazioni di servizi come la pulizia o i lavori edili, infatti, l'obbligo di versare l'Iva viene trasferito al committente; tuttavia, in assenza di una partita Iva, il prestatore continuerà ad applicare l'Iva ordinaria, evitando così l'inversione.

Resta, quindi, il problema operativo per quegli enti che, pur godendo di esenzioni parziali, rischiano di incorrere in difficoltà nella gestione delle operazioni soggette al meccanismo del *reverse charge*.

IL CONSIGLIO DI AMMINISTRAZIONE DI SPORT E SALUTE SpA APPROVA I FINANZIAMENTI ALLO SPORT ITALIANO: STANZIATI 343 MILIONI DI EURO

Il Consiglio di Amministrazione di Sport e Salute SpA ha assegnato i contributi 2025 agli Organismi sportivi.

Il Consiglio di Amministrazione di Sport e Salute SpA ha approvato la distribuzione dei contributi pubblici ordinari agli Organismi sportivi per il 2025. Complessivamente, sono stati stanziati 343,7 milioni di euro, con un aumento di 28 milioni rispetto all'anno precedente, grazie anche al reinvestimento del 32% del gettito fiscale generato dal movimento sportivo. Di questi 343,7 milioni di euro, 15 milioni di euro sono stati assegnati per la pratica sportiva e 1,5 milioni di euro sono stati destinati all'efficientamento gestionale.

Il calcio rimane lo sport con la maggior quota di contributi (35,2 milioni), oltre il doppio della seconda Federazione, quella della pallavolo (17 milioni).



Grazie soprattutto al parametro dei risultati sportivi, il maggiore incremento rispetto allo scorso anno (15%) è ottenuto dalle Federazioni nuoto (17 milioni), del tennis e padel (cui vanno 14 milioni), degli sport invernali (12,5 milioni), della ginnastica (10 milioni) e della vela (6,5 milioni), e chiude la classifica il cricket con 286.000 euro.

All'aumento delle risorse corrisponde anche una richiesta di maggiori investimenti destinati alle famiglie ed ai cittadini, per la diffusione dell'attività sportiva sul territorio.

L'azione degli Organismi sportivi è stata analizzata attraverso diversi indicatori, tra cui un indice di motricità aggiornato e certificato dalla Federazione Medico Sportiva, stilando così un *rating* che ha definito l'andamento di ogni singola realtà.

Oltre al merito, valutato in base ai risultati sportivi raggiunti, il "Modello Algoritmico Contributi" (M.a.C.), ha considerato la crescita del movimento sportivo, attraverso il numero di tesserati attivi e società affiliate, a cui si è aggiunto quest'anno anche quello dei tecnici qualificati per premiare l'investimento nella formazione. Maggior peso nella valutazione è stato dato all'ottimizzazione dell'uso delle risorse, attraverso l'efficienza operativa raggiunta, la sovra patrimonializzazione e l'indice ESG per lo sport che ha considerato elementi quali la parità di genere a tutti i livelli, dalla governance agli atleti, alla promozione sociale e nella scuola ed alla diffusione dei corretti stili di vita.

Oltre ai finanziamenti, Sport e Salute SpA ha illustrato una serie di progetti che interesseranno per il 2025: "Sestante", "Illumina" ed il "M.a.C.", tre azioni per valorizzare il percorso del futuro movimento sportivo:

"Sestante" mira ad una razionalizzazione dei costi e delle spese che genererà risorse da reinvestire nel sistema. Parte oggi attraverso l'efficientamento del patrimonio immobiliare nella disponibilità di Sport e Salute SpA che, nei suoi 131 immobili in 105 città, ospita anche le sedi territoriali dei vari organismi sportivi;

"Illumina" punta alla crescita ed allo sviluppo del sistema sportivo offrendo soluzioni rapide e soprattutto moderne: spazi pensati con lo scopo di creare centri di aggregazione, dare a tutti la possibilità di fare sport e dove viene valorizzato il contratto sociale tra giovani ed anziani.

Il **"M.a.C."** guida la crescita del sistema sportivo: merito, trasparenza e sostenibilità sono alla base dell'assegnazione delle risorse agli Organismi Sportivi per il 2025, deliberata dal Consiglio di Amministrazione della Società, in piena sintonia con gli indirizzi del Ministro per lo Sport e i Giovani, Andrea Abodi. Rispetto allo scorso anno, crescono del 9% le risorse complessive, anche grazie a quanto deriva dal 32% del gettito fiscale generato dal movimento sportivo e reinvestito in una logica di economia circolare.

BONUS INVESTIMENTI PUBBLICITARI: DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA ENTRO IL 10.02.2025

Bonus investimenti pubblicitari: tutte le regole per averlo

Dal 9 gennaio 2025 è possibile presentare la dichiarazione sostitutiva per confermare gli investimenti pubblicitari incrementali effettuati nel 2024.

A specificarlo è l'Agenzia delle Entrate evidenziando che, con provvedimento del Capo del Dipartimento per l'informazione e l'editoria del 20 dicembre 2024, **il termine finale per la presentazione della dichiarazione sostitutiva è stato prorogato al 10 febbraio 2025.**

Il **bonus** è stato introdotto dall'art 57 bis del DL n 50/2017 convertito con modificazioni dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96 dall'anno 2018, e **consiste in un credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali**, con un incremento minimo dell'1% **rispetto agli analoghi investimenti dell'anno precedente**, effettuati dalle imprese, dai lavoratori autonomi e dagli enti non commerciali, sulla stampa (giornali quotidiani e periodici, locali e nazionali) e sulle emittenti radio-televisive a diffusione locale.



A decorrere dall'anno 2023, a seguito delle modifiche normative introdotte dall'art 25 bis del DL n 17/2022 convertito con modificazioni dalla Legge 27 aprile 2022, n. 34 **il credito d'imposta è riconosciuto** ai medesimi soggetti già contemplati dalla precedente normativa nella **misura unica del 75% del valore incrementale degli investimenti** effettuati in campagne pubblicitarie **sulla sola stampa quotidiana e periodica, anche online**, e nel limite massimo di 30 milioni di euro, che costituisce tetto di spesa. Il termine ordinario per richiederlo è stato il 31 marzo ora prorogato al 2 aprile 2024.

Per accedere al bonus pubblicità è necessario inviare la domanda tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, attraverso l'apposita procedura disponibile nella sezione dell'area riservata **"Servizi per" alla voce "Comunicare"**, accessibile **previa autenticazione con:**

- **Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID),**
- **Carta Nazionale dei Servizi (CNS),**
- **o Carta d'Identità Elettronica (CIE).**

In particolare:

- dal 1° al 31 marzo dell'anno per il quale si chiede l'agevolazione, è necessario inviare la "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", che è una sorta di prenotazione delle risorse, contenente (oltre ai dati degli investimenti effettuati nell'anno precedente) i dati degli investimenti già effettuati e/o da effettuare nell'anno agevolato;
- dal 9 gennaio al 9 febbraio dell'anno successivo, **e quindi entro il 10 febbraio 2025 (come modificato), i soggetti che hanno inviato la "comunicazione per l'accesso" devono inviare la "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati"**, resa ai sensi dell'articolo 47 del Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, **attestante gli investimenti effettivamente realizzati nell'anno agevolato.**

Possono richiedere il bonus investimenti pubblicitari:

- le imprese o i lavoratori autonomi,
- e gli enti non commerciali,

che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie, sulla stampa quotidiana e periodica, anche online, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali, **il cui valore sia superiore di almeno l'1% degli analoghi investimenti effettuati nell'anno precedente** sugli stessi mezzi di informazione.

Sono ammessi gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali, iscritte al ROC e sui giornali quotidiani e periodici, pubblicati in edizione cartacea o in formato digitale, registrati presso il Tribunale, ovvero presso il ROC, e dotati del Direttore responsabile.

ASD: LA CASSAZIONE CHIARISCE I REQUISITI PER IL REGIME DI FAVORE

La Cassazione evidenzia che per il regime di favore per le ASD occorre una verifica concreta dell'attività svolta e l'onere della prova spetta al contribuente

Con l'ordinanza n 31924/2024 la Corte di Cassazione, ha stabilito che ai fini dell'applicazione del regime di favore di cui all'art. 1 della Legge n. 398 del 1991, previsto per le Associazioni Sportive Dilettantistiche è necessario non soltanto il rispetto dei formali adempimenti previsti, ma anche l'effettivo svolgimento di un'attività non lucrativa da parte dell'ente.

Vediamo il caso giunto dinanzi ai giudici.

Una ASD è ricorsa presso la CTP per impugnare un avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate, a seguito del controllo della posizione fiscale della società intimata, verificata la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2013, disconosceva all'Associazione la qualifica di ASD e determinava un reddito d'impresa imponibile a fini IRES, IRAP ed IVA.

La CTP accoglieva il ricorso della ASD inducendo l'Agenzia a proporre appello avanti la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado CGT, evidenziando:

- l'omessa indicazione nella denominazione della natura "sportiva" e "dilettantistica" delle attività poste in essere dall'associazione;
- la presentazione tardiva del Modello EAS;
- la pubblicizzazione dell'attività dell'ente alla stregua di un'attività commerciale;
- la mancata tenuta dei libri sociali;
- la mancanza di elementi rappresentativi della democraticità e della effettività della vita associativa dell'ente;
- la mancanza di percezione da parte dei "nuovi soci" di essere iscritti ad un ente sportivo;
- l'approvazione del rendiconto attuata da appena quattro soci;
- l'omessa valutazione complessiva sia della condotta dell'ente, sia della documentazione allegata a sostegno della propria tesi.

La CGT ha respinto l'appello, osservando che:

- la dicitura per esteso di "Associazione Sportiva Dilettantistica" non è prevista a pena di decadenza;
- che dalla presentazione tardiva del modello EAS, circostanza incontestata, non deriva alcuna conseguenza, trattandosi di adempimento con finalità meramente informative;
- che la pubblicizzazione della propria attività su un sito internet, peraltro contestata e priva di riscontri probatori, non è prerogativa esclusiva delle attività commerciali;
- che la mancanza del requisito di democraticità non può essere desunta dalla riscontrata ridotta partecipazione dei soci alle assemblee societarie, né dalla omessa tenuta di un libro dei soci;
- che l'associazione assolveva comunque alla finalità di contabilizzazione dei propri associati e monitoraggio degli stessi mediante la raccolta e conservazione di schede archiviate presso la sede;
- che lo status effettivo di una associazione sportiva dilettantistica della stessa e la sua eventuale commercialità non può farsi discendere da sensazioni assolutamente soggettive, quali le percezioni dei soci.

Contro tale decisione l'Agenzia ha proposto ricorso per Cassazione fondato su unico motivo.

In dettaglio, l'Agenzia deduce, in relazione all'art. 360 n. 3 c.p.c., *"Violazione e falsa applicazione degli artt. 143, 148 e 149 del D.P.R. 917/86 e dell'art. 2697 c.c."*, per avere la CTR annullato l'avviso di accertamento senza verificare in concreto l'effettivo esercizio dell'attività dell'ente in conformità alle finalità statutarie.

Secondo l'Ufficio, la violazione degli obblighi statutari costituisce, invece, sintomo dell'esercizio di una attività difforme da quella istitutiva dell'ente e giustificativa della qualificazione di ASD, senza finalità di lucro.

In particolare, la non osservanza degli obblighi di comunicazione dei dati ai fini della non imponibilità dei ricavi, così come dei principi di democraticità, uguaglianza e collegialità degli Organi assembleari, comporta la perdita della qualifica di ente non commerciale, sviando l'ente da quelle finalità "non di lucro" per cui è stata costituita.

La CTR aveva errato nel ritenere non rilevanti gli elementi denunciati, che erano in realtà sintomatici dell'assenza di democraticità dell'ente e dell'assenza di una effettiva vita associativa, nonché della fondatezza della contestazione della perdita della qualifica di ente non commerciale e dei benefici fiscali connessi.

Il motivo - secondo la Cassazione - è ammissibile, in quanto non chiede una rivalutazione degli accertamenti in fatto, ma denuncia una difettosa applicazione dei principi in materia ed un cosiddetto "vizio di sussunzione", cioè una erronea riconduzione del fatto materiale alla fattispecie legale (Cass. n. 21772 del 2019).

La censura va ricondotta al paradigma della "falsa applicazione di norme di diritto", che consiste nel controllare se la fattispecie concreta (assunta così come ricostruita dal giudice di merito e, dunque, senza che si debba procedere ad una valutazione diretta a verificarne l'esattezza e meno che mai ad una diversa valutazione e ricostruzione od apprezzamento ricostruttivo), è stata ricondotta a ragione o a torto alla fattispecie giuridica astratta individuata dal giudice di merito come idonea a dettarne la disciplina oppure, al contrario, doveva essere ricondotta ad altra fattispecie giuridica, oppure ancora non era riconducibile ad una fattispecie giuridica astratta, sì da non rilevare *in iure*, oppure ancora non è stata erroneamente ricondotta ad una certa fattispecie giuridica cui invece doveva esserlo, essendosi il giudice di merito rifiutato *expressis verbis* di farlo.

La Corte di Cassazione ha già affermato con la recente sentenza n. 6361/2023 che *"Ai fini del riconoscimento del regime agevolato di cui all'art. 1 della legge n. 398 del 1991, rileva la qualificazione dell'associazione sportiva dilettantistica quale organismo senza fine di lucro da intendersi, in aderenza alla nozione eurounitaria, quello il cui atto costitutivo o statuto escluda, in caso di scioglimento, la devoluzione dei beni agli associati, trovando tale requisito preciso riscontro, ai fini IVA, nell'art. 4, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972 e, per le imposte dirette, nell'art. 111, comma 4-quinquies (oggi art. 148, comma 8) del D.P.R. n. 917 del 1986. Alla formale conformità delle regole associative al dettato legislativo si aggiunge, poi, l'esigenza di una verifica in concreto sull'attività svolta al fine di evitare che lo schema associativo (pur formalmente rispettoso degli ulteriori requisiti prescritti dalle lettere a), c), d), e) ed f) degli artt. 148, comma 8, del vigente D.P.R. n. 917 del 1986 e 4, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972) sia di fatto impiegato quale schermo di un'attività commerciale svolta in forma associata"* (v. Cass. N. 30008 del 2021 ed altra giurisprudenza ivi citata; più recentemente, v. anche Cass. n. 6361 del 2023).

Si è precisato che, se è vero che l'applicabilità della disposizione è subordinata, innanzitutto, ad un requisito formale, cioè all'affiliazione dell'associazione alle Federazioni sportive nazionali o ad Enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali (con riguardo alle imposte sul valore aggiunto e sui redditi), tuttavia il possesso di questo requisito non è sufficiente, essendo necessaria la dimostrazione del presupposto sostanziale, costituito dalla effettiva sussistenza dei requisiti previsti dalla legge.

In particolare, si è evidenziato in varie sentenze che le esenzioni d'imposta a favore delle associazioni non lucrative e, specificamente, delle associazioni sportive dilettantistiche, non dipendono soltanto dalla veste giuridica assunta dall'associazione, bensì anche dall'effettivo esercizio di un'attività senza fine di lucro; sicché l'agevolazione fiscale (ma anche quella contributiva) non spetta in base al solo dato formale (estrinseco e neutrale) dell'affiliazione al CONI, bensì per l'effettivo svolgimento dell'attività considerata, il cui onere probatorio incombe sul contribuente.

Sotto lo specifico profilo dell'onere probatorio, poi, va considerato che gli enti di tipo associativo non godono di una generale esenzione da ogni prelievo fiscale (come si evince dall'art. 111, comma 2, ora 148 comma 2, del D.P.R. n. 917 del 1986), potendo anche le associazioni senza fini di lucro svolgere, di fatto, attività a carattere commerciale.

L'accertamento sulla spettanza del regime agevolato deve essere compiuto, oltre che sul piano formale, anche in concreto, con onere probatorio a carico del contribuente, esaminando le attività sportive effettivamente praticate, le modalità con cui le prestazioni dell'ente sono erogate e l'effettiva sussistenza delle caratteristiche soggettive dell'associazione sportiva. La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione dei principi esposti, poiché ha riconosciuto la natura non commerciale dell'ente - e, conseguentemente, il regime di agevolazione tributaria previsto per gli enti non aventi natura commerciale - in ragione dei soli dati formali, peraltro non valutati in tutti i loro aspetti, omettendo di verificare la natura (in tesi, non lucrativa)

dell'attività in concreto esercitata, come se incombesse sull'Ufficio l'onere di provare l'insussistenza dei requisiti per accedere alle agevolazioni in oggetto. La sentenza non appare in linea con la giurisprudenza di questa Corte neppure nella considerazione di singoli elementi laddove ha svalutato o minimizzato il rilievo delle violazioni denunciate. Il ricorso deve essere accolto e cassata, di conseguenza, la sentenza impugnata; la causa va quindi rinviata al giudice del merito.

LO SPORT VALE 25 MILIARDI DI EURO CON UN CONTRIBUTO AL PIL PARI ALL'1,38% ALL'ANNO

Sono due i dati che certificano lo stato di salute dello sport italiano, al di là dei risultati agonistici. Il settore ha generato nel 2022 un valore pari a 24,7 miliardi, con una crescita del +12,6%, ed un contributo al Pil dell'1,38%. Inoltre, è in crescita il numero degli italiani che praticano un'attività sportiva: nel 2023 sono stati 37,1 milioni, il 65% della popolazione. Tra questi, ben 16,2 milioni in maniera regolare e continuativa, attestando il miglior dato mai registrato dall'Istat. Cala, di conseguenza, la platea dei "sedentari", con evidenti risvolti sul piano della salute e della relativa spesa pubblica.

I due fenomeni sono stati certificati dal **Rapporto Sport 2024** presentato il 24 gennaio 2025 dall'Istituto per Il Credito Sportivo e Culturale e da Sport e Salute SpA alla presenza del Ministro per lo Sport e i Giovani, Andrea Abodi. Nel 2022 la crescita del valore aggiunto rispetto all'anno precedente è stata superiore a quella registrata dal complesso dell'economia (+12,6% rispetto a 6,8%), facendo salire anche gli addetti della filiera estesa dello sport a 412.000 (+2,6%).

I dati ribadiscono il valore del sistema sportivo nell'ambito sociale ed economico e la tendenza degli italiani ad adottare sempre più uno stile di vita attivo. La sfida oggi è quella di intercettare le nuove esigenze adattando l'offerta. La spinta verso un'Italia più attiva porta anche a ripensare gli spazi in contesti sempre più urbanizzati. Ecco perché Sport e Salute SpA ha lanciato il progetto "Illumina": sport gratuito, accessibile a tutti, in playground realizzabili in poco tempo.

Inoltre, il Censimento Nazionale dell'Impiantistica sportiva che Sport e Salute sta aggiornando con il contributo delle Regioni consentirà di delineare l'indice di sportività dei territori e di programmare interventi ed investimenti.

Il sistema sportivo italiano, secondo i dati del Registro Nazionale è composto da oltre 112.000 tra ASD e SSD con almeno un tesseramento attivo, di cui 5.700 con iniziative dedicate a persone con disabilità. Gli italiani tesserati sono invece 13,2 milioni, di cui 12,6 milioni agonisti o praticanti. Nel 2023 gli investimenti nello sport hanno superato la cifra di un miliardo di euro.

Lo sport si conferma un motore di inclusione sociale: la valutazione condotta sulle iniziative finanziate da Sport e Salute e dall'ICSC ha restituito un valore medio dell'indice Social Return on Investment (il cosiddetto Sroi) superiore a 4,5. Ogni euro investito in progetti sportivi è in grado di produrre mediamente oltre 4 euro di ritorni sociali.

CERTIFICAZIONE UNICA: LE NOVITÀ DEL MODELLO APPROVATO PER IL 2025

Con Provv. 15 gennaio 2025 n. 9454, l'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile sul proprio portale la versione definitiva della Certificazione Unica 2025, con le specifiche tecniche. Il Modello recepisce le novità del 2024.

Struttura del modello

Il modello di Certificazione Unica 2025 **conferma la struttura degli anni precedenti**, composta da:

- Frontespizio: dati anagrafici del sostituto, dati anagrafici del contribuente;



- Certificazione dei redditi di lavoro dipendente ed assimilati: dati fiscali (redditi, ritenute, acconti, oneri deducibili e detraibili, imposta lorda, dati dei conguagli, arretrati, TFR, ecc.), dati previdenziali ed assistenziali, prospetto dei familiari a carico e TFR;
- Certificazione dei redditi di lavoro autonomo, delle provvigioni e dei redditi diversi (dati fiscali relativi ai compensi erogati ed alle ritenute operate) e le somme liquidate a seguito di pignoramento presso terzi e le somme corrisposte a titolo di indennità di esproprio;
- Dati relativi alle locazioni brevi.

Anche per quest'anno la Certificazione Unica si compone di **due Modelli**:

- la **CU sintetica**, versione semplificata della certificazione da consegnare al percipiente;
- la **CU ordinaria**, versione composta da ulteriori campi, da trasmettere all'Agenzia delle Entrate.

Tra le novità, giova ricordare che il Decreto Semplificazioni in materia di adempimenti tributari ha stabilito che dal 2025, relativamente ai compensi erogati a partire dal 1° gennaio 2024, i sostituti di imposta sono esonerati dal rilascio della Certificazione Unica verso i soggetti in regime forfettario e quelli in regime fiscale di vantaggio (art. 3 D. Lgs. 1/2024).

Lavoro sportivo

Le novità che lo scorso anno hanno interessato la disciplina del lavoro sportivo dilettantistico e professionistico riverberano i loro effetti anche nel modello CU2025 e consentono la riduzione dei codici che identificano le somme erogate, rispetto al precedente modello di Certificazione Unica. Per quanto riguarda il **lavoro autonomo sportivo**, è stata eliminata la codifica reddituale “N1” che individuava l'indennità di trasferta, rimborso forfettario di spese, premi e compensi erogati fino al 30 giugno 2023, nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche ed in relazione a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi a favore di società ed associazioni sportive dilettantistiche. Per i compensi erogati agli sportivi fino al **30 luglio 2024**, si utilizzeranno i seguenti codici distinti per tipologia reddituale:

- “A” per gli sportivi professionisti abituali;
- “A” con codice 20 (da indicare nel campo 6) per gli sportivi dilettanti abituali;
- “N2” per gli sportivi professionisti assimilati;
- “N3” per gli sportivi dilettanti assimilati.

Per i compensi erogati agli sportivi dopo il 30 luglio 2024, si ricorda che l'art. 3 DL 71/2024, ha abrogato la lettera a), comma 2, dell'art. 53 del TUIR; ciò ha consentito di includere nel lavoro sportivo unicamente il lavoro subordinato, le collaborazioni coordinate e continuative ed il lavoro autonomo abituale.

Nei punti 781 e 784 va indicato l'importo lordo del reddito di lavoro sportivo svolto nell'ambito delle attività dilettantistiche, comprensivo della franchigia di 15.000 euro (art. 6, comma 6, D. Lgs. 36/2021). Nei punti 782 e 785 va indicato l'importo lordo delle retribuzioni corrisposte ai lavoratori sportivi professionisti di età inferiore a 23 anni (art. 6, comma 6-ter, D. Lgs. 36/2021), comprensivo della franchigia di 15.000 euro. Nel caso in cui il sostituto d'imposta conguagli redditi derivanti da altri rapporti di lavoro sportivo, quest'ultimo dovrà riportare tali redditi nei punti 781, 784, 782 e 785. Nei punti 783 e 786 vanno indicati i redditi già riportati nei punti 1 e 2 che non derivino né da rapporti di lavoro sportivo svolti nell'ambito delle attività dilettantistiche, né da rapporti di lavoro sportivo svolti nell'ambito delle attività professionistiche.

DOMANDE E RISPOSTE

“Una società sportiva dilettantistica (SSD) in forma di Srl vorrebbe trasformarsi in Srl "pura". Attualmente, la società adotta il regime forfettario, ex Legge 398/1991, ed è previsto dalla normativa che tale regime resti valido per cinque anni (la società è stata costituita a fine 2022, con primo periodo fiscale chiuso al 31 dicembre 2023). Come ci si deve comportare in caso di trasformazione in Srl pura? C'è il rischio che decada il regime forfettario per gli anni precedenti alla trasformazione, e che, quindi, siano dovute imposte ed Iva in misura "piena" per tali annualità?”

Come precisato nella Circolare AE n. 18/E/2018, «l'applicazione del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 è... limitato alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali svolte da associazioni o società sportive dilettantistiche senza fini di lucro». Conseguentemente, tale regime non potrà essere applicato da una Srl commerciale. L'uscita dal regime ex Legge 398/1991 per trasformazione in Srl commerciale non è però codificata, mentre risulta codificata l'uscita dal regime agevolato per superamento del limite massimo dei ricavi commerciali stabilito dalla legge, che prevede l'applicazione del regime ordinario dal mese successivo al superamento. Tenuto conto di ciò, e rilevando che non è applicabile alla Srl commerciale il regime agevolato ex Legge 398/1991, si ritiene che a quest'ultima si applicherà il regime ordinario dalla data della trasformazione, senza alcuna conseguenza per il periodo pregresso, in quanto in tale periodo sono stati rispettati tutti i requisiti fissati dalla legge. All'atto della trasformazione, la società sportiva dilettantistica cessa e, con lei, anche il regime che propriamente poteva applicare. Sarà il notaio che rogita la trasformazione a comunicare, tramite la comunicazione unica connessa all'atto, l'adesione al regime ordinario.

“Una SSD che ha optato per la Legge 398/91 deve tenere conto nel limite annuale dei 400.000 euro dei ricavi commerciali da non superare anche delle fatture emesse ma non ancora incassate?”

La risposta al quesito è negativa: ai fini del limite dei 400.000 euro, infatti, valgono esclusivamente i corrispettivi incassati. L'emissione delle fatture rileva, invece, per quanto riguarda l'IVA forfetaria da versare: come chi ha ricevuto la fattura ne detrae l'IVA nell'anno in cui viene emessa e la riceve, la SSD dovrà specularmente versarne la percentuale forfetariamente dovuta, sempre in quell'anno.

Tornando al quesito posto si precisa che, nonostante la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E del 1° agosto 2018 prevedesse che “qualora anteriormente alla percezione del corrispettivo sia emessa fattura, andranno in tale ipotesi computati anche gli introiti fatturati ancorché non riscossi”, sulla questione si è chiaramente espressa la Corte di Cassazione, che nella sentenza n. 22440 del 15 luglio 2022 ha dichiarato – nei punti salienti che interessano il quesito posto – quanto segue:

- “Com'è noto, la L. n. 398/1991 indica i criteri forfetari per determinare le imposte da corrispondere in relazione all'attività commerciale delle associazioni sportive dilettantistiche, basandosi esclusivamente sui ricavi e senza tener conto dei costi”
- “In particolare, essa stabilisce, all'art. 1, che ai fini del computo del plafond che consente l'accesso al regime agevolato ... occorre aver riguardo ai proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali”



- “L’art. 2, al comma 5, precisa poi che il reddito imponibile di tali organismi si calcola applicando il coefficiente di redditività del 3% ... «all’ammontare dei proventi conseguiti nell’esercizio di attività commerciali»”
- “è pertanto indubbio che il momento rilevante per la determinazione del plafond è quello in cui il corrispettivo viene incassato”
- “Del resto, la stessa terminologia è impiegata anche nella circolare illustrativa del Ministero delle Finanze n. 1 del 11.2.1992 ... e trova riscontro nella previsione di cui all’art. 9, comma 3, del DPR n. 544/1999 in materia di imposte sugli intrattenimenti ... In sintesi, la normativa richiamata, nel suo dato testuale corroborato dal documento di prassi interpretativa, **evidenzia con chiarezza che nel calcolo del plafond devono essere conteggiati tutti i ricavi di natura commerciale incassati, con conseguente esclusione dei ricavi fatturati, ma non ancora incassati, durante il corso dell’anno sociale adottato dall’associazione**”.

“Una ASD può svolgere attività commerciale verso i terzi non soci?”

La risposta al quesito è affermativa.

Sono, infatti, considerate attività commerciali tutte le attività, sportive e no, verso i terzi non soci (manifestazioni in cui si fanno pagare biglietti, attività svolta verso i non associati, sponsorizzazioni, vendita di beni vari, e tutte le altre possibili entrate). Per svolgere frequentemente tali attività, la ASD deve essere dotata di Partita IVA e pagare le relative imposte, anche se in forma agevolata.

“Nel 2024, un maestro di padel viene assunto con un contratto di collaborazione coordinata e continuativa (co.co.co.) per attività sportiva dilettantistica, della durata di quattro mesi. Ad assumerlo è stata una SSD. Nel 2025, a contratto scaduto nel 2024, il maestro di padel intende aprire la partita Iva, fatturando alla stessa SSD con cui precedentemente aveva stipulato il contratto di collaborazione coordinata e continuativa. Tale soggetto può aderire al regime forfettario? Può essere considerato come start up con imposta al 5%?”

Anche i lavoratori sportivi titolari di partita Iva, al pari della generalità dei lavoratori autonomi, devono porre particolare attenzione ai requisiti ed alle cause di esclusione dal regime forfettario. Tra queste, con riferimento al caso prospettato nel quesito, rileva la condizione prevista alla lettera d-bis dell’articolo 1, comma 57, della Legge 190/2014, di Stabilità per il 2015, secondo cui non possono avvalersi del regime forfettario «le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d’imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro». Tale condizione di esclusione, in particolare, potrebbe verificarsi a carico degli sportivi che, prima dell’apertura della partita Iva, abbiano instaurato rapporti di collaborazione coordinata e continuativa (co.co.co) con enti sportivi, ed intendano proseguire con gli stessi la medesima attività in una forma autonoma. Nel caso prospettato, posto che l’apertura della partita Iva avviene nel 2025, nulla osta alla possibilità di avvalersi del regime forfettario in tale annualità. Tuttavia, qualora, al termine del 2025, dovesse risultare che l’attività autonoma è stata esercitata prevalentemente nei confronti della SSD per la quale era inquadrato come co.co.co., tale circostanza determinerebbe l’uscita dal regime forfettario nel 2026. In merito alle condizioni per l’applicazione dell’aliquota del 5% nel 2025, si evidenzia che le stesse dovranno essere valutate guardando al caso concreto, appurando che l’attività non si configuri

quale mera prosecuzione dell'attività svolta precedentemente. In passato, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che si è in presenza di una mera prosecuzione della vecchia attività «quando quella intrapresa presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma viene svolta in sostanziale continuità, ad esempio nello stesso luogo, nei confronti degli stessi clienti ed utilizzando gli stessi beni dell'attività precedente» (circolare 17/E/2012).

“Ho letto che è stato prorogato al 2026, anziché applicarsi dal 1° gennaio 2025, il diverso regime IVA per le ASD/SSD. Tuttavia, vorrei sapere fin d'ora in cosa consisterà questa differenza e cosa implicherà per tali tipi di enti”

La differenza principale tra il regime di esclusione IVA e quello di esenzione per le SSD sta in questo: il regime di esclusione IVA, attualmente in vigore fino al 31.12.2025, prevede che le prestazioni rese dalle SSD in conformità agli scopi istituzionali, a fronte di corrispettivi specifici per associati, tesserati o partecipanti, siano escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Dall'01.01.2026 tali prestazioni saranno invece soggette ad IVA, ma in regime di esenzione, con un ambito di applicazione più ampio che include anche le prestazioni rese a soggetti non tesserati. La norma di interpretazione autentica introdotta dal DL 75/2023 riguarda le prestazioni di servizi, incluse quelle didattiche e formative, connesse con la pratica dello sport e rese da Organismi senza scopo di lucro, tra cui le SSD. Secondo tale interpretazione, queste prestazioni sono da considerarsi esenti IVA, creando di fatto un doppio binario per le SSD.

Attualmente, e fino al 31 dicembre 2025, le ASD/SSD beneficiano del regime di esclusione IVA previsto dall'art. 4 del DPR 633/72. Tale norma prevede che i corsi resi dalle ASD/SSD in conformità agli scopi istituzionali, a fronte di corrispettivi specifici per associati, tesserati o partecipanti, siano esclusi dal campo di applicazione dell'IVA. La *ratio* di questa disposizione risiede nel riconoscimento del valore sociale e formativo dello sport dilettantistico, che giustifica un trattamento fiscale agevolato. Tuttavia, è importante sottolineare che l'esclusione opera solo per le prestazioni rese nei confronti di soggetti che hanno un rapporto associativo o di tesseramento con le ASD/SSD. Il regime di esclusione IVA per le ASD/SSD ha però una data di scadenza: il 31 dicembre 2025.

A partire dal 1° gennaio 2026, per effetto delle modifiche introdotte dal DL 146/2021, le prestazioni rese dalle ASD/SSD saranno infatti soggette ad IVA, ma in regime di esenzione. Questa novità segna un passaggio cruciale per le ASD/SSD, che dovranno adeguare i propri processi amministrativi e gestionali per far fronte ai nuovi adempimenti IVA. Tuttavia, il regime di esenzione presenta anche alcuni vantaggi rispetto all'esclusione. In primo luogo, l'ambito di applicazione dell'esenzione è più ampio, poiché include le prestazioni rese a *“persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica”*, a prescindere da un valido rapporto associativo o di tesseramento. Ciò significa che le ASD/SSD potranno offrire i propri servizi anche a soggetti esterni, senza perdere il beneficio dell'esenzione IVA.

Un ulteriore elemento di complessità nel quadro normativo è rappresentato dalla norma di interpretazione autentica introdotta dal DL 75/2023. Questa disposizione riguarda specificamente le prestazioni di servizi, incluse quelle didattiche e formative, connesse con la pratica dello sport e rese da Organismi senza scopo di lucro, tra cui le ASD/SSD. Secondo l'interpretazione fornita, tali prestazioni sono da considerarsi esenti IVA. Questa previsione si affianca al regime di esenzione generale introdotto dal DL 146/2021, creando di fatto un doppio binario per le ASD/SSD. Da un lato, le prestazioni rese nell'ambito dell'attività istituzionale saranno soggette all'esenzione IVA dall'01.01.2026, mentre dall'altro, le prestazioni didattiche e formative godono già di un'esenzione specifica. Questa sovrapposizione di norme richiede una attenta valutazione da parte delle



ASD/SSD, al fine di individuare correttamente il regime applicabile alle diverse tipologie di prestazioni.

In termini pratici quindi, dal 1° gennaio 2026, le ASD/SSD potranno offrire i propri servizi sportivi sia ai propri tesserati e soci, sia a soggetti esterni, applicando in entrambi i casi l'esenzione IVA. Questa novità rappresenta un'importante opportunità per le ASD/SSD, che potranno ampliare la propria base di utenti senza dover rinunciare ai benefici fiscali previsti dalla normativa.

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, il trattamento dei servizi offerti dalle ASD/SSD ai tesserati ed ai non tesserati presenta alcune differenze. Nel caso dei servizi offerti ai tesserati, le ASD/SSD godono del regime di non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi, come previsto dall'art. 148, comma 3, del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi). Questo significa che i corrispettivi percepiti per le prestazioni rese ai propri associati o tesserati non concorrono alla formazione del reddito imponibile, a condizione che le ASD/SSD siano in possesso dei requisiti statutari e documentali previsti dalla normativa.

Relativamente ai servizi offerti ai non tesserati, invece, la situazione è diversa. I corrispettivi percepiti per tali prestazioni concorrono alla formazione del reddito imponibile e sono soggetti a tassazione secondo le regole ordinarie previste per le società e gli enti commerciali. Tuttavia, è importante ricordare che le ASD/SSD possono optare per il regime forfetario di cui alla Legge 398/1991, che prevede una tassazione agevolata sui proventi commerciali.

Quindi, mentre i servizi offerti ai tesserati beneficiano del regime di non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi, i servizi offerti ai non tesserati concorrono alla formazione del reddito imponibile e sono soggetti a tassazione ordinaria. Tuttavia, come già evidenziato, le ASD/SSD possono optare per il regime forfetario della Legge 398/1991, che consente una tassazione agevolata sui proventi commerciali, compresi quelli derivanti dai servizi offerti ai non tesserati.

Per comprendere meglio l'impatto del doppio regime IVA sulle ASD/SSD, può essere utile fare alcuni esempi:

- Una SSD organizza un corso di calcio per i propri tesserati nel 2025, richiedendo una quota di partecipazione. Tale prestazione rientra nel regime di esclusione IVA previsto dall'art. 4 del DPR 633/1972, pertanto non sarà soggetta ad IVA.
- La stessa SSD decide di aprire il corso di calcio anche a soggetti non tesserati a partire dal 2026. In questo caso, la prestazione sarà soggetta ad IVA, ma in regime di esenzione, secondo le modifiche introdotte dal DL 146/2021.
- Nel 2025 la SSD organizza un corso di formazione per allenatori di calcio. Secondo la norma di interpretazione autentica del DL 75/2023, tale prestazione didattica e formativa è da considerarsi esente IVA, indipendentemente dal fatto che i partecipanti siano tesserati o meno.
- La SSD affitta il proprio campo di calcio a terzi per eventi non sportivi. Questa prestazione non rientra né nel regime di esclusione, né in quello di esenzione; pertanto, sarà soggetta ad IVA secondo le regole ordinarie.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza

Studio Cassinis



STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36

Via Barberini, 47
00187 Roma
Tel. + 39 02 31 32 36

Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com

