

## LA QUESTIONE IVA NELLO SPORT DILETTANTISTICO IN FORMA SOCIETARIA

L'Iva per le società di capitali sportive dilettantistiche, le cosiddette SSD, è una questione tributaria aperta da oltre vent'anni, fra norme e circolari che dicono e non dicono, a meno di un anno dal "trasferimento" alla sfera esentiva di cui all'articolo 10 delle prestazioni rese dalle ASD in favore di associati e tesserati dietro pagamento di corrispettivi specifici, oggi collocate in regime di esonero ai sensi dell'articolo 4.

### UN PO' DI STORIA TRIBUTARIA

L'iva è un'imposta. Le imposte fanno parte della famiglia dei tributi. I tributi sono prelievi coattivi che lo Stato prevede a carico dei cittadini e dei contribuenti, in funzione dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale, principi stabiliti dall'art. 2 della nostra Costituzione.

Alcuni tributi osservano in maniera diretta la proporzionalità fra cittadini secondo la rispettiva capacità contributiva, come previsto dall'art. 53 della Costituzione: sono le imposte sul totale dei redditi conseguiti da ciascun contribuente, che infatti si chiamano "imposte dirette"; invece, altri la rispettano in modo indiretto, andando cioè a tassare la quantità di consumo di ciascun cittadino, ovvero il prezzo che egli paga ogni volta che acquista beni o servizi, quindi si parla di "imposte indirette".

Il sistema IVA arriva in Italia nei primi anni settanta, con il fardello della complessa eredità dell'imposta plurifase Ige che prevedeva una serie infinita di regimi agevolativi e attenuativi per ridurre l'impatto finale a carico del consumatore finale.

Si sa che il consumatore è il principale finanziatore dell'Iva a beneficio erariale, ma non è l'unico: ad esempio, anche l'indetraibilità dell'Iva gravante su una transazione posta in essere fra due soggetti passivi (titolari di partita Iva) rende l'acquirente finanziatore dell'erario in quanto paga l'imposta al fornitore (che a sua volta la versa allo Stato) senza poterla recuperare, appunto come fosse un privato.

L'imposta sul valore aggiunto non va a tassare il prezzo lordo ad ogni passaggio come faceva

l'Ige: il prelievo tributario, di fatto, agisce sulla differenza fra il prezzo di vendita del bene/servizio e il costo precedentemente sostenuto per acquistarlo: appunto, viene tassato il "valore aggiunto".

### I REGIMI DI "NON IVA"

Il decreto Iva ripropone una serie di attenuazioni dell'imposta ma ricodifica tutto l'impianto, fornendo una suddivisione degli ambiti di inapplicabilità che in sostanza si basa su tre principali aree tributarie:

- **esonero** (art. 2 e 4)
- **esenzione** (art. 10)
- **non imponibilità** (art. 7 e seguenti)

La nuova Iva va subito a fornire le definizioni di soggetto passivo e di operazione/attività avente caratteristiche di impresa, arte o professione.

Soltanto la compresenza delle due definizioni fa scattare, o può far scattare, l'imponibilità Iva; soltanto le due definizioni formano assieme il presupposto principale dell'Iva.

L'**esonero** (o fuori campo) è l'ambito in cui lo Stato colloca operazioni e transazioni mancanti del presupposto principale: applicare l'Iva in tale ambito significherebbe violare il presupposto principale.

La **non imponibilità** è il contesto riguardante la possibile assoggettabilità a Iva in altri Paesi per effetto di rapporti/transazioni con operatori di altri Stati, che pertanto obbliga a non applicarla in Italia per evitare la doppia tassazione: in carenza del requisito di territorialità, infatti, lo Stato non è competente per esigere l'imposta.

L'**esenzione** si ha ogni volta che sussistono caratteristiche e presupposti di applicabilità dell'Iva ma lo Stato, per via della particolare importanza, se non del pubblico interesse, rivestita dai beni/servizi compravenduti (ad esempio nell'ambito della sanità, salute, educazione, istruzione, ecc.) impedisce che l'Iva gravi sul consumatore finale mediante una norma che sancisce la specifica eccezione all'applicazione dell'imposta per la determinata casistica.

Mentre l'esonero e la non imponibilità sono quasi sempre inerenti un ciclo che fin dall'inizio non contiene l'imposta, l'esenzione è una vera e

propria interruzione in corso, volontaria e consapevole, della pretesa da parte dell'Erario. Infatti, spesso chi vende beni o servizi in esenzione, paga l'Iva ai suoi fornitori ma non può detrarla: ecco quindi che l'imposta indiretta viene posta a suo carico e non grava più sul consumatore finale, il quale è costituzionalmente da tutelare proprio perché quel bene o servizio assume interesse generale nel senso della sua particolare rilevanza in ordine a certi bisogni del cittadino sui quali non è etico pretendere l'Iva.

#### IVA E SPORT: PERCHE' IN ARTICOLO 4

Lo sport dilettantistico non gode di un'esenzione assoluta.

Ai fini reddituali, sullo sport sussiste un aiuto di Stato sotto forma di decommercializzazione, cioè di esclusione dall'imponibilità, espressamente "dichiarata" dallo Stato: il Legislatore, anziché erogare contributi in denaro a favore dei club sportivi dilettantistici, non chiede tasse auspicando che i club reperiscano mezzi di sostentamento su cui vi è appunto un basso o nullo prelievo erariale.

Il presupposto delle imposte sui redditi è totalmente diverso dal presupposto Iva.

Il presupposto Iva lo abbiamo già visto: è dato dalla presenza simultanea di un soggetto passivo e di un'attività svolta con caratteristiche di impresa, arte o professione.

L'associazione è non lucrativa per natura fin dalla sua nascita: se così non fosse, non sarebbe regolata nel Libro Primo del codice civile bensì nel Libro Quinto, quello delle imprese e delle società.

**Quindi, l'associazione è priva sul nascere del presupposto di soggettività passiva.**

Le associazioni provocano l'insorgenza dell'Iva soltanto sulle operazioni che pongono in essere inserendosi in un sistema organizzato nel quale diventano soggetti passivi e svolgono attività con caratteristiche di impresa, arte o professione: soltanto in questi casi si riuniscono i due elementi del presupposto di imposta.

L'accorgimento speciale del Legislatore sul tema è stato prevedere che le associazioni sportive, qualora il loro statuto sancisca il non-lucro, la democraticità e l'assoluta preminenza di

un'attività sociale, educativa, formativa, ecc., e qualora attuino lo statuto realmente, totalmente e in piena legalità, possano collocare nella sfera esonerativa (art. 4) quelle attività sinallagmatiche previste e svolte ad esclusivo beneficio di una ben circoscritta comunità (i soci e i tesserati) e i cui profitti siano totalmente reinvestiti in nuove attività future, anch'esse destinate alla medesima comunità, producendo così un effetto circolare che impedisce ai servizi erogati e al denaro riscosso di fuoriuscire dal perimetro associativo.

**Le società nascono come soggetti imprenditoriali e quindi sono soggetti passivi "all'origine"**, detengono cioè - fin dall'inizio - uno dei due elementi che costituiscono il presupposto dell'Iva; l'altro elemento, ricordiamolo, è l'attuazione di attività aventi caratteristiche di impresa, arte, professione, che per un soggetto passivo d'imposta è assunto in automaticità per presunzione.

Dunque il "peccato originale" che oggi potremmo scorgere a carico della problematica Iva/SSD sarebbe rappresentato dal fatto di un soggetto passivo in forma societaria che svolge attività avente il presupposto dell'imposta, fattispecie che, dobbiamo riconoscerlo, non consente di per sé l'esonero dell'Iva, anzi...

Di fronte a questo scenario, il Legislatore del 1972 - non potendo immaginare che trent'anni dopo sarebbero nate le SSD - non ha avuto bisogno di collocare lo sport associativo in area esentiva (art. 10) e lo ha posto in ambito esonerativo (art. 4) preferendo basarsi sull'aspetto soggettivo, cioè premiando lo sport se e quando praticato da un'associazione con profili dilettantistici.

#### E POI ARRIVANO LE SSD

Trent'anni dopo l'introduzione dell'Iva arrivano le SSD: il Legislatore le prevede in seno all'art. 90 c. 1 della L. 289/2002 e per esse estende le "disposizioni" fiscali vigenti per le ASD.

Ai fini Iva si tratta di un'estensione che trova un possibile limite laddove non altera il presupposto dell'imposta, tanto che fino ad oggi capita che i verificatori tributari, pur consapevoli del contenuto del comma 1, lo "travolgono" con le norme Iva mai modificate in specifico favore

delle SSD.

In sostanza lo sport associativo collocato in articolo 4 non sarebbe un'agevolazione fiscale bensì, semplicemente, la naturale collocazione di una prestazione di servizi erogata da soggetto sprovvisto di soggettività passiva e con precisi vincoli statutari che ne perimetrano ambito e attività, caratteristiche non completamente rinvenibili nelle società sportive: se questa tesi venisse confermata potremmo avere una risposta al perché non dovremmo applicare il comma 1 dell'art. 90 all'Iva sullo sport societario, tuttavia, mancando tale risposta ancora oggi a oltre vent'anni dalla nascita delle SSD, assistiamo a due correnti di pensiero che proviamo a schematizzare.

La prima - gli operatori sportivi dicono: è vero che l'Iva è sempre dovuta in regime di impresa, ma il comma 1 estende alle SSD le disposizioni sullo sport in forma associativa, fra le quali anche l'esonero Iva che infatti non è espressamente fatto salvo.

La seconda - il Fisco risponde: è vero che il comma 1 estende alle SSD le disposizioni sullo sport associativo, ma l'Iva resta dovuta poiché in regime d'impresa il presupposto normativo non viene mai modificato, dunque non essendoci alcuna espressa eccezione in seno alla norma generale deve prevalere il Dpr 633 al comma 1 dell'art. 90.

## E DOPO? SCENARI AUSPICABILI

Effettivamente in oltre quattro lustri non è mai comparsa norma che abbia introdotto una specifica eccezione Iva per lo sport societario, sicché il comma 1 ha sempre rappresentato sia croce, sia delizia. Oggi non possiamo che auspicare un definitivo intervento di quel Legislatore che, in tempi recentissimi, ha deciso di trasferire lo sport associativo dall'art. 4 all'art. 10 dell'Iva: basterebbe che egli aggiungesse alla nuova norma la locuzione “società di capitali sportive dilettantistiche senza fini di lucro”, neanche cinquanta lettere di lavoro.

Qualora le sorti finissero invece per prevedere che tutto lo sport societario debba essere assoggettato ad Iva con aliquota ordinaria, allora a rimetterci sarebbe il consumatore, l'utente,

l'anello debole della catena, il soggetto con più diritto di tutela, poiché il costo dell'attività sportiva aumenterebbe e le ASD rischierebbero di alterare mercato e concorrenza poiché resterebbero gli unici soggetti legittimati a disapplicare l'Iva pur sempre dotati di adeguato assetto amministrativo e contabile.

Se venisse definitivamente prevista l'Iva per lo sport societario sarebbe la fine naturale delle SSD, a meno che non venisse loro consentito di distribuire utili ai soci e restituire capitale e riserve al socio receduto, ma in tal caso sarebbe ugualmente la fine delle SSD.

Non restano che due alternative.

La prima è l'espressa previsione dell'esenzione Iva ai sensi dell'articolo 10 sia per le associazioni, sia per le società sportive dilettantistiche le quali, di contro, non potrebbero detrarre l'Iva pagata sugli acquisti (come previsto dall'art. 19 del Dpr 633/72), da cui un parziale gettito erariale certo (il pagamento di Iva al fornitore non scomputata dal cessionario) in grado di compensare almeno in parte la riduzione del gettito teorico da recupero dell'evasione (meglio “l'uovo certo” oggi che la “gallina incerta” domani?).

La seconda è la fissazione di un'aliquota Iva ridotta per lo sport societario: si ritiene che essa non possa essere superiore al 10% al fine di impedire la ricaduta economica sul consumatore e la nascita di un mercato di concorrenza potenzialmente non sempre leale fra club associativi e club societari, non senza la possibile crescita di del fenomeno evasivo.

La debenza dell'Iva comporta anche il diritto alla sua detrazione, da cui la possibilità di insorgenza di un credito di imposta a favore dei club che abbiano investito in impianti e attrezzature, sebbene il fenomeno sia ritenibile circoscritto; semmai va apprezzata la derivante possibilità di indurre a investire direttamente attraverso la società sportiva e non più, come oggi spesso avviene, attraverso un contenitore societario commerciale parallelo a quello sportivo, contesto che può generare elusione quando gestito dallo stesso nucleo di persone che di fatto controllano entrambe le società.

Buon lavoro, signor Legislatore.