



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

www.nazzaropaolo.it

Strada delle Marche n. 90 - Pesaro (PU)

tel. 0721.1792309 - cell. 328 3893557

paolo@nazzaropaolo.it paolo.nazzaro@pec.it

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

VALORE AGGIUNTO

Circolare N. 3 del 04.02.2025

NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

IVA - Impianti sportivi: concessione ad una ASD soggetta ad IVA in caso di gestione di più servizi.....pag. 2

IVA - Rifiuti conferiti in discarica senza recupero energetico dal 2025 fine aliquota IVA agevolata.....pag. 3

Adempimenti - Gestione separata INPS, aliquote per il 2025.....pag. 4

IVA - Impianti sportivi: la concessione ad una ASD soggetta ad IVA in caso di gestione di più servizi

Rif.: Agenzia delle Entrate - Risposta Interpello n. 2 del 8 gennaio 2025

Sintesi: l'esenzione IVA prevista per le prestazioni di servizi strettamente connesse alla pratica sportiva (ex. 36-bis DL n. 75/2023) **non è applicabile alla concessione in uso di un impianto sportivo ad una Associazione Sportiva Dilettantistica (ASD)** se l'accordo con il Comune prevede anche la possibilità di svolgere attività pubblicitaria all'interno dell'impianto, ovvero servizi accessori rispetto alle prestazioni sportive, configurando in tal modo una prestazione di servizi complessa.

Il caso: Con la risposta ad interpello n. 2/2025, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, l'**accordo di concessione in uso di un palasport**, consistente in una **prestazione di servizi complessa**, a favore di una ASD da parte di un Comune, che prevede la **gestione della struttura insieme ad altri servizi accessori**, non rientra nell'esenzione IVA prevista dall'art. 36-bis DL n. 75/2023, non rientrando nella categoria delle "prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport".

Il chiarimento emerge a seguito del quesito posto da un'associazione sportiva dilettantistica per la pratica del basket, che, ai fini degli allenamenti e dello svolgimento delle gare, utilizza un palasport comunale: il palazzetto è concesso in uso e gestione da un Comune tramite un accordo complesso, i cui corrispettivi sono fatturati con l'aliquota Iva ordinaria del 22%. In particolare, in base all'accordo, la concessione ha durata annuale e all'ASD sono anche affidati i servizi di custodia, pulizia e piccola manutenzione del palasport, a fronte di un corrispettivo da corrispondere al Comune, calcolato alla fine di ogni mese sulla base di tariffe orarie (per allenamenti e gare), stabilite con delibera della giunta comunale. Nell'accordo è previsto, inoltre, che il Comune si impegna anche a sostenere tutte le spese per le utenze e le spese per la manutenzione straordinaria. L'accordo prevede inoltre che l'ASD è autorizzata a effettuare pubblicità commerciale all'interno del palasport.

Considerato che, il Comune consente all'ASD di ritrarre un valore aggiunto sul piano economico, ulteriore rispetto a quello derivante dallo svolgimento dell'attività sportiva.

Le motivazioni della risposta dell'Agenzia delle entrate: L'AdE osserva che l'art. 36-bis del DL 75/2023 esenta da Iva le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport (comprese le prestazioni di servizi didattici e formativi), purché siano rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica e purché provengano da organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici (art. 6, D.Lgs. n. 36/2021). La normativa UE, con l'art. 132, par. 1, lett. m), della direttiva IVA n. 2006/112/Ce dispone per gli Stati membri **l'esenzione IVA di "talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica"**.

Inoltre, la Corte di Giustizia UE, ha sempre ribadito che agli Stati membri è consentito esentare dall'IVA un numero limitato di prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica. Ai fini dell'esenzione, per la Corte di giustizia Ue, la prestazione di servizi strettamente connessa con la pratica dello sport o dell'educazione fisica deve essere fornita da "organismi senza fini di lucro".

L'AdE ha richiamato inoltre la circolare n. 27/2008, che ha precisato che *"in merito all'assenza dello scopo di lucro, si fa presente che lo stesso si ritiene soddisfatto in presenza di un'espressa previsione che, nell'atto costitutivo o nello statuto, escluda la finalità lucrativa dell'associazione. Si ritiene, peraltro, che detta previsione debba essere esplicitata anche attraverso la presenza di specifiche clausole che, sempre nell'atto costitutivo o nello statuto, prevedano: l'obbligo di destinare gli utili e gli avanzi di gestione alle finalità sociali perseguite dall'ente; il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione; l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità. [...] I predetti requisiti, oltre che risultare dall'atto costitutivo o dallo statuto, devono essere anche di fatto osservati"*.

Nel caso in esame, l'accordo disciplina molteplici prestazioni, non tutte connesse alla pratica sportiva, come ad esempio l'autorizzazione nei confronti dell'ASD a effettuare pubblicità commerciale all'interno del palasport.

Pertanto l'Agenzia delle entrate, ritiene che la concessione in uso e gestione del palasport da parte del Comune all'ASD, costituisca una prestazione di servizi complessa, con la quale viene affidata all'ASD la gestione del palazzetto

unitamente ad altri servizi accessori, non possa rientrare nell'esenzione IVA prevista dal richiamato articolo 36-bis DL n. 75/2023, non configurando "prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport".

Conclusioni: L'art. 132, paragrafo 1, lettera m), Direttiva 2006/112/Ce dispone che gli Stati membri esentino dall'IVA «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica».

L'art. 36-bis del DL 73/2023, ha fornito un'interpretazione autentica del regime di esenzione IVA per le prestazioni di servizi connessi con la pratica sportiva precisando al co. 1: *"Le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto"*.

Pertanto è possibile individuare tre **requisiti per l'esenzione IVA** (anche in considerazione della giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue) che devono essere interamente soddisfatti. Tali requisiti sono:

- 1. deve trattarsi di prestazione di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport;**
- 2. da parte di organismi senza scopo di lucro;**
- 3. nei confronti di persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica.**

Rispetto al caso di specie, il secondo presupposto per l'esenzione IVA può considerarsi soddisfatto nel caso del Comune, perché l'ente locale concedente non persegue, per definizione, scopi lucrativi. Quindi, nella nozione di "organismi senza fini di lucro" possono ritenersi ricompresi gli enti pubblici, e, con riferimento agli enti privati, gli enti senza scopo di lucro, come definiti nella circolare 26 marzo 2008, n. 27/E e nella circolare 10 dicembre 2010, n. 56/E.

A fronte, invece, di un contratto complesso che prevede molteplici prestazioni (custodia, pulizia e piccola manutenzione della struttura immobiliare, come pure controllo periodico dei dispositivi di emergenza e sicurezza e loro sostituzioni e reintegri, nonché concessione all'associazione sportiva ad effettuare pubblicità commerciale all'interno della struttura), **derivanti dall'accordo di concessione in uso e gestione di un impianto sportivo** (es. Palasport), **stipulato tra un Comune e un'ASD dietro pagamento di un corrispettivo, non può operare il regime di esenzione IVA: i corrispettivi devono essere fatturati con l'aliquota Iva ordinaria del 22%** (in tal senso si era espressa anche la risposta interpello 292/2008). In tal senso, il co. 2 dell'art. 9 del Dlg 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**.

In definitiva, come è noto, per i comuni la messa a disposizione in regime di imponibilità IVA degli impianti sportivi, dal punto di vista fiscale, rappresenta normalmente uno strumento che consente di generare un credito IVA, dato che nella maggior parte dei casi i proventi delle tariffe concessorie (e di conseguenza l'IVA a debito) coprono solo parzialmente i costi del servizio (e della relativa IVA credito). L'eventuale passaggio della gestione degli impianti sportivi dall'imponibilità all'esenzione IVA avrebbe conseguenze importanti sotto questo aspetto, poichè l'indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti (a seguito dell'abbassamento del pro-rata di detraibilità, determinato in funzione dell'ammontare delle operazioni esenti in rapporto a quelle imponibili) porterebbe alla scomparsa del vantaggio fiscale legato alla gestione degli impianti sportivi (rimettendo anche in discussione la detrazione già effettuata sulle spese in conto capitale nei cinque anni precedenti nel caso di variazione del pro-rata superiore al 10%, come previsto dal co 4 art. 19-bis2 DPR n. 633/72).

Questo impone la necessità di una attenta valutazione degli aspetti legati all'IVA nella gestione degli impianti sportivi.

IVA – Rifiuti conferiti in discarica senza recupero energetico dal 2025 fine aliquota IVA agevolata

Rif.: art.1 co. 49 Legge n. 207 del 30 dicembre 2024 (Legge di Bilancio 2025)

Dal 1° gennaio 2025, sono entrate in vigore le novità IVA in merito all'aliquota applicabile al conferimento di rifiuti in discarica senza recupero energetico, di conseguenza **l'aliquota IVA passa dal 10% al 22% come previsto dall'art. 1 co. 49 della L. n. 207/2024 che modifica il numero 127-sexiesdecies) alla tabella A, parte III, Dpr 633/1972**.

Inoltre, la stessa norma aggiorna i riferimenti alle norme in materia vista l'abrogazione del D.Lgs. n. 22/1997 (cd. "Decreto Ronchi") sui rifiuti che, essendo stato abrogato dal D.Lgs. n. 152/2006, non esiste più da quasi vent'anni. Restano con aliquota IVA agevolata, al 10%, le prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti sia urbani che speciali, nonché le "prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione".

Quindi, **l'aliquota del 22% diventa applicabile al conferimento di tali rifiuti in discarica e all'incenerimento privo di efficientamento energetico**. Di fatto un disincentivo verso pratiche non più sostenibili. La nuova norma, opportunamente, rinvia alle definizioni che dei vari termini viene fornita dal D.Lgs. n.152/2006.

La riscrittura è in linea con la volontà di adeguare il ns. Paese ai comportamenti di molti Paesi UE, dove lo smaltimento in discarica è l'ultima opzione nella gestione dei rifiuti, mentre, fino ad ora, l'agevolazione IVA applicata l'ha praticamente considerata come un comportamento virtuoso da incentivare, in contrasto con i principi di economia circolare voluta dalle direttive UE.

Adempimenti – Gestione separata INPS, aliquote per il 2025

Rif.: Circolare INPS n. 27 del 30.01.2025

Con la consueta Circolare l'INPS ha reso note le **aliquote contributive**, il valore minimale e il valore massimale del reddito o dei compensi erogati **per il calcolo dei contributi dovuti** per l'anno 2025 **dai soggetti iscritti alla Gestione separata INPS** di cui all'art. 2, co. 26, della L. n. 335/1995.

Nella tabella che segue tutte le aliquote in vigore nel 2025:

Codice	Tipo rapporto. Soggetti senza altra copertura previdenziale obbligatoria, non titolari di pensione e di P.IVA	IVS	Malattia Maternità ANF	Maternità ex D.M. 12.7.2007	DIS- COLL	Totale
1A - 1E	AMMINISTRATORE DI SOCIETÀ, ASSOCIAZIONE E ALTRI ENTI CON O SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
1B	SINDACO DI SOCIETÀ, ASSOCIAZIONE E ALTRI ENTI CON O SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
1C	REVISORE DI SOCIETÀ, ASSOCIAZIONE E ALTRI ENTI CON O SENZA PERSONALITÀ GIURIDICA	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
1D	LIQUIDATORE DI SOCIETÀ	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
02	COLLABORATORE DI GIORNALI, RIVISTE, ENCICLOPEDIE E SIMILI	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
03	PARTECIPANTE A COLLEGI E COMMISSIONI	33,00	0,50	0,22		33,72
04	AMMINISTRATORE DI ENTI LOCALI (D.M. 25.5.2001)	33,00	0,50	0,22		33,72
05	DOTTORATO DI RICERCA, ASSEGNO, BORSA DI STUDIO	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
06	CO. CO. CO. (CON CONTRATTO A PROGETTO/PROGRAMMA DI LAVORO/FASE)	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
07	VENDITORE PORTA A PORTA	33,00	0,50	0,22		33,72
09	RAPPORTI OCCASIONALI AUTONOMI (LEGGE N. 326/2003 ART. 44)	33,00	0,50	0,22		33,72
11	COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE PRESSO PP.AA.	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
12	RAPPORTI DI CO. CO. CO. PROROGATI	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
13	ASSOCIATI IN PARTECIPAZIONE (dal 2004 al 2015)	33,00	0,50	0,22		33,72
14	FORMAZIONE SPECIALISTICA	33,00	0,50	0,22		33,72
17	CONSULENTE PARLAMENTARE	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
18	COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE - D.LGS. N. 81/2015	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03
19	AMMINISTRATORE DI ENTI LOCALI Iscritti in GS come Liberi Professionisti	25,00	0,50	0,22	0,35	26,07
20	COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE Covid19 – Ordinanza 24 ottobre 2020 D.P.C.M. Protezione Civile	33,00	0,50	0,22	1,31	35,03

In particolare si ricorda che, tra gli altri, **sono tenuti all'iscrizione alla Gestione separata INPS** i seguenti soggetti:

- Collaboratori coordinati e continuativi (si ricorda che il D.Lgs. n. 81/2015 ha disposto dal 25.6.2015 l'abrogazione del c.d. "lavoro a progetto");
- lavoratori autonomi occasionali (compenso rientrante nella tipologia dei "redditi diversi" ex Art 67 co. 1 lett. l) TUIR), l'obbligo di contribuzione INPS scatta al superamento della soglia dei 5.000 euro annui di reddito occasionale percepito;

- Lavoratori autonomi titolari di partita IVA sprovvisti di una Cassa previdenziale di appartenenza: in tal caso il lavoratore autonomo, può indicare in fattura, un contributo INPS a titolo di rivalsa, a carico del Comune pari al 4%.

Per i soggetti già pensionati o assicurati presso altre forme di previdenza obbligatorie, per l'anno 2025, l'aliquota è confermata al 24%.

Modalità di versamento: per i collaboratori coordinati continuativi e lavoratori autonomi occasionali, l'onere contributivo è ripartito tra:

- collaboratore nella misura di 1/3;
- committente (Comune) nella misura di 2/3.

Il committente (Comune) deve versare l'intero ammontare dei contributi tramite il mod. F24 (in modalità telematica) entro il giorno 16 del mese successivo a quello di corresponsione del compenso.

Per i lavoratori autonomi, l'onere contributivo è a carico degli stessi, ferma restando la facoltà di aumentare il compenso nella misura del 4%, a titolo di rivalsa.

Tabella di sintesi delle aliquote delle casistiche più frequenti

Soggetto iscritto alla Gestione separata INPS	Aliquota 2025
Titolare di partita IVA. Aliquota contributiva del 25%, maggiorata dello 0,72% (per tutela relativa a maternità e varie) oltre allo 0,35% per la cd. ISCRO. <u>Il contributo INPS, è totalmente a carico del lavoratore autonomo che può recuperare in fattura soltanto il 4% a titolo di rivalsa.</u>	26,07%
Non titolare di partita IVA per il quale non è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL: - partecipante a collegi e commissioni (cod. 03) - amministratore di Enti locali ex DM 25.5.2001 (cod. 04) - rapporto occasionale autonomo ex art. 44, Legge n. 326/2003 (cod. 09) Tale aliquota va applicata, come specificato dall'INPS nella Circolare 4.2.2014, n. 18, a tutti gli iscritti alla Gestione separata diversi dai liberi professionisti e per i quali l'obbligo contributivo è in capo ad un soggetto terzo.	33,72%
Non titolare di partita IVA per il quale è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL - amministratore di società, associazioni, altri enti (cod. 1A - 1E) - revisore di società, associazioni, altri enti (cod. 1C) - liquidatore di società (cod. 1D) - collaboratore di giornali, riviste, enciclopedie e simili (cod.02) - dottorato di ricerca, assegno, borsa di studio (cod. 05) - co.co.co con contratto a progetto / programma di lavoro / fase (cod. 06) - co.co.co. presso Pubbliche Amministrazioni (cod. 11) - rapporti di co.co.co. prorogati (cod. 12) - consulente parlamentare (cod. 17) - co.co.co. ex D.Lgs. n. 81/2015 (cod. 18)	35,03%