

Risposta n. 7

OGGETTO: IVA - Trattamento applicabile ai corrispettivi percepiti dalle Associazioni Sportive dilettantistiche per lo svolgimento dell'attività di formazione sportiva calcistica impartita ai bambini e ragazzi fino ai 12 anni.

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante ha chiesto chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale, agli effetti dell'IVA, da applicare «ai corrispettivi percepiti dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche (di seguito 'ASD') di calcio (...), per lo svolgimento dell'attività di formazione sportiva calcistica impartita ai bambini e ragazzi fino all'età di 12 anni mediante le Scuole Calcio, previa autorizzazione della Federazione Alfa.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante fa presente che in base all'articolo 143, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, (nel prosieguo TUIR), ai fini delle imposte sui redditi, per le Associazioni Sportive Dilettantistiche «non sono da considerarsi commerciali le prestazioni di servizi non

rientranti nell'art. 2195 C.C., rese in conformità alle finalità istituzionali, dalle Associazioni Sportive senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione». In particolare, «La Scuola Calcio, che oggettivamente è di natura commerciale come attività didattica, può non essere classificata attività commerciale ai sensi del citato art. 143, in quanto rientrante tra le finalità istituzionali della Associazione Sportiva Dilettantistica e sempreché venga svolta sull'impianto gestito dall'Associazione stessa per l'espletamento della propria attività sportiva, concretizzando così il requisito della mancanza di una specifica organizzazione. Necessita, però, inoltre, che i corrispettivi della Scuola non eccedano i costi occorrenti per espletare l'attività didattica stessa». Seppure non dovessero sussistere i requisiti richiesti dal comma 1 dell'articolo 143 del TUIR, a parere dell'istante, al fine di qualificare non commerciale l'attività delle scuole sportive va, comunque, considerato che, ai sensi del comma 3 dell'articolo 148 del medesimo TUIR, «per le Associazioni Sportive Dilettantistiche l'attività didattica (Scuola Calcio, Nuoto, ecc.) non è considerata commerciale se svolta in attuazione delle finalità istituzionali verso il pagamento di corrispettivi specifici degli iscritti, associati o partecipanti a condizione, però, che lo Statuto sia correttamente predisposto». La non commercialità dell'attività didattica, infatti, discende dal dettato normativo del citato articolo 148, comma 3, del TUIR, laddove considera non commerciale l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti. In particolare, l'attività formativa delle scuole calcio deve essere considerata "decommercializzata" se espressamente prevista dallo statuto e svolta per il conseguimento delle proprie finalità istituzionali nei confronti degli allievi della medesima scuola che, al momento, della richiesta di partecipare ai corsi sono da considerarsi "partecipanti" dell' Associazioni Sportive Dilettantistiche. Agli effetti dell'IVA, l'istante richiama la disposizione recata dall'articolo 4, quarto comma, secondo periodo, del d.P.R. n. 633 del 1972, laddove prevede che per gli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali anche

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici «ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni [...] sportive dilettantistiche anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte (come nel caso delle ASD affiliate alla...) di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali». Tale disposizione «ancorché soppressa dall'art. 5, comma 15-quater, lett. a), n. 1 del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito in Legge n. 215 del 17 dicembre 2021, è stata però, tenuta in vita, fino al gennaio 2024, dall'art. 1, comma 681, della Legge 30 dicembre 2021, n. 234». Ne consegue che, almeno fino a tutto il 2023, i corrispettivi in argomento percepiti dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche non sono considerati commerciali, e come tali, sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 143, comma 1, del TUIR prevede che, ai fini della determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali, «non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione». Ai fini della decommercializzazione, la suddetta norma prevede tra le altre condizioni da rispettare che l'ente svolga l'attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali senza una "specifica organizzazione". In linea generale, si può ritenere "tale" l'attività effettuata senza una organizzazione di mezzi e risorse specificatamente dedicata all'ottenimento del risultato economico. La sussistenza di tale presupposto va riscontrata in base a circostanze di fatto, valutando gli elementi che caratterizzano in concreto la situazione specifica. Al riguardo, a titolo esemplificativo, può costituire un

indice significativo in ordine alla sussistenza del requisito della "specifica organizzazione" la circostanza che l'attività di formazione sportiva venga svolta dalle "scuole calcio" mediante la disponibilità e l'utilizzo di mezzi (es impianti sportivi) e risorse (es. l'impiego di specifici addetti quali insegnanti, preparatore atletico, etc.). Il successivo articolo 148, comma 3, dello stesso TUIR stabilisce per determinati soggetti, tra i quali le Associazioni Sportive Dilettantistiche, che «non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, [...]». Al riguardo, come ribadito dalla circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, il richiamato articolo 148, comma 3, del medesimo TUIR, stabilisce la non imponibilità, ai fini IRES, di talune prestazioni rese da specifiche categorie di enti non commerciali associativi, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti: a) deve trattarsi degli organismi associativi tassativamente indicati dalla norma, tra cui le Associazioni Sportive Dilettantistiche; b) l'attività deve essere effettuata "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" dell'ente; c) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli iscritti, associati o partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali. La decommercializzazione, come ribadito dalla medesima circolare, si applica: - anche alle attività effettuate dall'associazione a favore di soggetti, privi della qualifica di associati, a condizione che siano "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali", vale a dire tesserati della Federazione Sportiva Nazionale, dell'Ente di Promozione Sportiva o della Disciplina Sportiva Associata cui è affiliato l'ente sportivo dilettantistico non lucrativo; - a condizione che le attività siano "svolte in diretta

attuazione degli scopi istituzionali" dell'ente, essendo esclusa la possibilità di agevolare i corrispettivi pagati a fronte di prestazioni collegate solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali. Pertanto, le attività svolte nei confronti di soggetti che non rivestono né la qualifica di associato né di tesserato dalle rispettive organizzazioni nazionali, assumono rilevanza ai fini impositivi IRES. Con riferimento all'Imposta sul Valore Aggiunto, il secondo periodo, dell'articolo 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, prevede che «Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni [...] sportive dilettantistiche, [...], anche se rese nei confronti 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.». In base tale disposizione, l'attività posta in essere dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche nei confronti degli associati ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA. Tale disposizione è in vigore fino al 31 dicembre 2023, in quanto: - l'articolo 5, comma 15-quater, lettera a), n. 1 del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, ha modificato la disposizione prevedendo la soppressione delle parole "ad esclusione di quelle" e fino a "organizzazioni nazionali"; - successivamente, l'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, ha disposto che «le disposizioni di cui all'articolo 5, commi 15-quater, 15-quinquies e 15-sexies, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024.». Con riferimento al caso di specie, fino alla data del

31 dicembre 2023, l'attività di formazione sportiva effettuata dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche è esclusa dall'IVA, se resa a fronte di corrispettivi specifici: -

nei confronti degli associati ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali; - nei confronti di soggetti che, pur non rivestendo la qualifica di associati, ma unicamente quella di frequentatori e/o praticanti, risultino, come prescritto dalla norma, "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali", vale a dire, come precisato, tra l'altro, dalla richiamata circolare n. 18/E del 2018 con riferimento al predetto articolo 148, comma 3, del TUIR, che risultino tesserati della Federazione Sportiva Nazionale, dell'Ente di Promozione Sportiva o della Disciplina Sportiva Associata cui è affiliato l'ente sportivo dilettantistico non lucrativo. L'attività di formazione sportiva risulta, invece, rilevante ai fini dell'IVA qualora venga effettuata nei confronti di soggetti che non hanno né la qualifica di associati né risultano "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali" nel senso sopra precisato, anche se frequentatori e/o praticanti. In particolare, i corrispettivi relativi all'attività di formazione sportiva sono da assoggettare ad IVA nella misura ordinaria. Detta attività, infatti, come precisato dalla risposta pubblicata n. 393 del 27 luglio 2022, non costituisce attività di formazione riconducibile all'articolo 10, numero 20), del citato d.P.R. n. 633 del 1972. Per completezza, si ritiene, inoltre, utile precisare che, ai fini dell'applicazione della agevolazione concernente la decommercializzazione, sia ai fini IRES sia fini IVA, delle attività rese da particolari categorie di enti non commerciali associativi, ivi comprese le Associazioni Sportive Dilettantistiche, è necessario che, oltre alla circostanza che dette attività siano rese in diretta attuazione delle finalità istituzionali in favore di determinati soggetti (soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali), che gli enti interessati conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata alle clausole prescritte dal comma 8 del citato articolo 148 del TUIR, dirette a

garantire la non lucratività dell'ente nonché l'effettività del rapporto associativo (cfr. circolare n. 18/E del 2018). Infine, come, peraltro, chiarito dalla medesima circolare n. 18/E, si ribadisce che in capo agli enti che intendono avvalersi delle disposizioni di agevolazione sopra richiamate grava l'onere della comunicazione all'Agenzia delle entrate, mediante apposito modello (cd. Modello EAS), dei dati e delle notizie rilevanti agli effetti fiscali, introdotto dall'articolo 30 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. In merito alle previsioni di esonero e alle modalità semplificate di presentazione del suddetto modello EAS, tra l'altro, previste per le Associazioni Sportive Dilettantistiche nonché alle modalità e ai termini per fruire dell'istituto della remissione in bonis (disciplinato dall'articolo 2, comma 1, del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44) si rinvia agli specifici chiarimenti già forniti (cfr. circolari n. 12/E 9 aprile, , 45/E del 29 ottobre e 51/E 1° dicembre 2009, nonché risoluzione n. 110/E del 12 dicembre 2012).

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)