



Roma, 19 dicembre 2022

Ai Comitati L.N.D.  
Al Dipartimento Interregionale  
Al Dipartimento Calcio Femminile  
Alla Divisione Calcio a Cinque  
*Loro Sedi*

### **CIRCOLARE N° 51**

**Oggetto: Scuole calcio -Trattamento tributario dei corrispettivi - Istanza di consulenza giuridica della LND - Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 956-44/2022–**

Si trasmette, per opportuna conoscenza, copia della Circolare n. 42-2022 elaborata dal Centro Studi Tributari della L.N.D., inerente l’oggetto.

Si raccomanda la immediata e puntuale informativa a tutte le rispettive Società aderenti.

IL SEGRETARIO GENERALE  
Massimo Ciaccolini

IL PRESIDENTE  
Giancarlo Abete

**CENTRO STUDI TRIBUTARI**  
**CIRCOLARE N. 42 – 2022**

**Oggetto: Scuole calcio -Trattamento tributario dei corrispettivi -  
Istanza di consulenza giuridica della LND - Risposta dell’Agenzia delle Entrate n.  
956-44/2022-**

Con la Circolare n. 14 del 28 luglio 2022, la Lega Nazionale Dilettanti ha dato notizia alle ASD/SSD associate della risposta n. 393/2022, fornita dall’Agenzia delle Entrate in data 27 luglio 2022, ad un’istanza di interpello promossa da una ASD in merito al corretto trattamento ai fini IVA dei corrispettivi dei corsi di nuoto impartiti dalla Associazione medesima prevalentemente a bambini.

Con la risposta n. 393/2022, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che i corrispettivi stessi non possano essere riconducibili nell’ambito dell’esenzione dall’IVA e che, pertanto, ad essi l’imposta si applica nella misura ordinaria del 22 per cento.

La L.N.D., non condividendo appieno le conclusioni dell’Agenzia delle Entrate, ha inoltrato all’Agenzia stessa istanza di consulenza giuridica, esprimendo il parere che, a prescindere dall’applicabilità o meno dell’esenzione dall’IVA, prevista dall’art. 10, punto 20), del DPR n. 633/1972, i corrispettivi in argomento non sono considerati commerciali dalle disposizioni recate dal Capo III del TUIR e dall’art. 4, comma 4, secondo periodo, del DPR n. 633/72 e, dunque, sono da considerarsi fuori campo IVA. Infatti, l’art. 143, comma 1, del TUIR, prevede che 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.

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 ASD 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, inoltre, che i corrispettivi della Scuola non eccedano i costi occorrenti per espletare l’attività didattica stessa.

Ai fini IVA, invece, soccorre la disposizione recata dall’art. 4, quarto comma, secondo periodo, del DPR n. 633/1972, laddove prevede che per gli enti non commerciali 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..... *“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 associate alla LND) di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali”*.

La disposizione di cui sopra, ancorchè soppressa dall’art. 5, comma 15-quater, lett. a), n. 1, del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 215 del 17 dicembre 2021, è stata, però, tenuta in vita, fino al 1° 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 campo dall’applicazione dell’IVA.

La L.N.D. concludeva l’istanza ritenendo che le conclusioni cui è pervenuta l’Agenzia delle Entrate vanno interpretate nel senso che ai corrispettivi dei corsi in argomento, tenuti dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche, non compete l’esenzione dall’IVA ex art. 10, punto 20), del DPR n. 633/1972, bensì, **limitatamente alle ASD e fino a tutto l’anno 2023**, compete la non applicabilità dell’imposta in quanto i corrispettivi medesimi sono fuori campo IVA, ai sensi dell’art. 4, quarto comma, secondo periodo, del DPR n. 633/1972.

In data 17 dicembre 2022, l'Agenzia delle Entrate ha fornito risposta n. 956-44/2022 all'istanza di consulenza giuridica proposta dalla Lega Nazionale Dilettanti.

In merito al trattamento delle imposte sui redditi, l'Agenzia ha precisato che, ai fini della decommercializzazione, l'art. 143 del TUIR, 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, afferma l'Agenzia, si può ritenere "tale" l'attività effettuata senza una organizzazione di mezzi e risorse specificamente 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, prosegue l'Agenzia delle Entrate, 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.).

Per quanto concerne, invece, la disposizione contenuta nell'art. 148, comma 3, del medesimo TUIR, l'Agenzia richiama la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, nella quale è stato chiarito che la norma stabilisce in sostanza la non imponibilità ai fini IRES di talune prestazioni rese da specifiche categorie di enti non commerciali associativi (*tra i quali le ASD*) quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti espressamente richiamati dallo stesso terzo comma dell'art. 148:

- 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 n. 18/E, 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.

Qualora, invece, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di associato né di tesserato dalle rispettive organizzazioni, le stesse attività assumono rilevanza ai fini impositivi IRES.

Con riferimento all'IVA, precisa l'Agenzia, il secondo periodo dell'art. 4, quarto comma, del DPR n. 633/72, 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 o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali".

In base a 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.

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ribadisce che tale disposizione è in vigore fino al 31 dicembre 2023 in quanto:

- l'art. 5, comma 15-quater, lett. a), n. 1, del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2021, n. 215, ha modificato la disposizione prevedendo la soppressione dalle parole "ad esclusione di quelle" e fino a "organizzazioni nazionali";

- successivamente, l'art. 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, si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024

Pertanto, prosegue l'Agenzia delle Entrate, **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 delle 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, 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 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 nella risposta pubblicata n. 393 del 27 luglio 2022, non costituisce attività di formazione riconducibile all'art. 10, n. 20), del citato DPR n. 633 del 1972.

Per completezza l'Agenzia delle Entrate ritiene utile precisare che, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione concernente la decommercializzazione, sia ai fini IRES che ai fini IVA, delle attività rese dalle ASD, è necessario che, oltre alla circostanza che dette attività siano rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali in favore di determinati soggetti (soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali), gli enti interessati conformino i loro statuti, redatti nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, alle clausole prescritte dal comma 8 del citato art. 148 del TUIR, dirette a garantire la non lucratività dell'ente nonché l'effettività del rapporto associativo.

Infine, come peraltro chiarito dalla medesima Circolare n. 18/E, si ribadisce che in capo agli enti che intendono avvalersi delle disposizioni sopra richiamate grava l'onere della comunicazione all'Agenzia delle Entrate, con il modello EAS, dei dati e delle notizie rilevanti agli effetti fiscali, così come previsto dall'art. 30 del D.L. 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 Mod. 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'art. 2, comma 1, del Decreto Legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44), l'Agenzia rinvia agli specifici chiarimenti già forniti (Circolari n. 12/E del 9 aprile, n. 45/E del 29 ottobre e 51/E del 1° dicembre 2009, nonché risoluzione n. 110/E del 12 dicembre 2012).

\*\*\*\*\*

Alla luce delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, si rappresenta, pertanto, l'opportunità di verificare che tutti i soggetti cui vengono impartite le lezioni nelle Scuole Calcio, siano regolarmente tesserati al fine di poter godere del trattamento agevolativo sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IVA.

Va, comunque, rilevato che la nuova Legge, che entrerà in vigore dal 1° gennaio 2024, prevede, tra l'altro – art. 5, comma 15-quater, lett. b), n. 2, del D.L. n. 146/2021 (Legge di conversione 17 dicembre 2021, n. 215) -, che l'esenzione dall'IVA si applica *alle seguenti operazioni a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA: 1) ...omissis...; 2) 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 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 delle rispettive organizzazioni nazionali; 3) ....omissis....*

La norma dispone, rispetto alla precedente normativa sull'argomento, una specifica misura di esenzione in sostituzione di quella dell'art. 4 del DPR n. 633/1972, che stabiliva che le prestazioni di cui sopra rese dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche non sono considerate commerciali e, quindi, fuori campo d'applicazione dell'IVA.

Ovviamente, l'esenzione dall'IVA comporta adempimenti che non sono previsti nel caso in cui la prestazione sia considerata fuori campo dall'applicazione del tributo. Pertanto, mentre non è detraibile l'iva pagata per l'acquisizione di beni e servizi relativi all'attività istituzionale, le operazioni esenti da IVA non comportano il sorgere del debito d'imposta; tuttavia necessita l'emissione della fattura con, in calce, l'indicazione della norma esonerativa e l'annotazione nei registri IVA.