

Risposta n. 36/2025

OGGETTO: Iva – Trattamento applicabile alle prestazioni di noleggio di un Impianto sportivo da parte di una società sportiva dilettantistica nei confronti di associazioni sportive dilettantistiche incluse nella medesima Federazione sportiva.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società Alfa o l'Istante, fa presente di essere una società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro, iscritta alla Federazione (nel proseguo Federazione), costituita sotto forma di società di capitale a responsabilità limitata, avente per oggetto sociale, ai sensi dell'articolo 3 dello statuto «[...] *l'esercizio d'attività sportive, ed in particolare la formazione, la preparazione e la gestione di attività agonistiche e promozionali nell'ambito della disciplina degli sport [...], nonché la promozione e l'organizzazione di gare, tornei e corsi, inerenti gli sport [...] agonistici, ed ogni altra attività agonistica in genere ad essa collegata, con le finalità e con l'osservanza delle*

norme e delle direttive della Federazione [...] e delle altre Federazioni sportive alle quali la società intende aderire».

L'*Istante* fa presente, altresì, di operare attraverso l'affidamento dell'attività di gestione di parte del Centro Polisportivo denominato (di seguito Impianto), sito a (...).

Più precisamente, dalla convenzione, stipulata (...), trasmessa a riscontro della richiesta di documentazione integrativa, il predetto Impianto risulta essere stato concesso al raggruppamento temporaneo di concorrenti, costituito dall'*Istante* e (... S.r.l.) che ha presentato, in data (...), la proposta di Project Financing avente ad oggetto la concessione per la gestione dell'Impianto e per l'effettuazione di interventi di riqualificazione, di rinnovamento e di manutenzione del medesimo Impianto. Dall'articolo 5 della stessa convenzione si evince che la *Società* si occuperà della gestione dell'Impianto, mentre (... S.r.l.) si farà carico della parte relativa ai lavori.

Viene, inoltre, rappresentato che la struttura sportiva gestita dalla *Società* è costituita da (...); inoltre, è attivo un negozio per l'attività commerciale di vendita al minuto di articoli sportivi, gestito direttamente dalla stessa *Società*.

Riguardo all'Impianto, l'*Istante* evidenzia, altresì, che viene utilizzato direttamente attraverso squadre e atleti a essa iscritti oltre a ospitare, dietro corrispettivo, altre associazioni sportive aderenti alla medesima Federazione e, in più, viene messo a disposizione del pubblico che, dietro il pagamento di un biglietto di ingresso, può accedere al (...) in determinate fasce orarie.

Infine, l'*Istante* rappresenta che:

- realizza un fatturato annuo complessivo superiore al limite previsto per la fruizione delle agevolazioni fiscali di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398;

- da statuto può esercitare attività diverse da quelle istituzionali, secondarie-strumentali rispetto a quelle principali;
- le sponsorizzazioni, rapporti promo-pubblicitari, cessioni di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti e gestione degli impianti sportivi sono escluse dai limiti delle attività diverse;
- le medesime disposizioni statutarie prevedono che gli utili netti di esercizio siano destinati per il 5% alla riserva legale (fino a che non si raggiunga l'importo previsto dalla legge), per la parte residua l'obbligo di reinvestimento per le finalità conformi all'oggetto sociale;
- non è prevista la possibilità di distribuzione degli utili ai soci.

Quanto sopra rappresentato, la *Società* chiede di conoscere il trattamento fiscale, agli effetti dell'Iva, applicabile alle prestazioni di noleggio dell'Impianto ad altre associazioni sportive dilettantistiche iscritte alla medesima Federazione in considerazione della circostanza che l'*Istante* nei suddetti impianti svolge anche attività diretta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che «preso atto che la riforma dello sport quella del Terzo settore e quella della normativa IVA sulle prestazioni sportive (la cui entrata in vigore, a seguito di proroghe, è prevista per il 1° gennaio 2025), intervengono in maniera sostanziale, sulla disciplina fiscale collegata alla gestione degli impianti sportivi, si è valutata in prima battuta la possibilità di fare riferimento alla defiscalizzazione operata ai fini IVA ai sensi dell'articolo 4, comma 4, del DPR n. 633/72, dovendo fatturare prestazioni di

servizi a enti ed associazioni iscritte alla medesima federazione sportiva a cui aderisce la Società».

Tuttavia, prosegue l'*Istante*, una maggiore analisi della normativa vigente fa ritenere corretto l'assoggettamento a Iva nella misura ordinaria di tutte le prestazioni di noleggio dell'Impianto, in considerazione del fatto che la *Società* svolge altre attività soggette a Iva, quali l'esercizio diretto di attività di commercio al dettaglio, attività al pubblico con relativo incasso di corrispettivi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 4, quarto comma, del citato decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, attualmente applicabile, prevede, tra l'altro, un regime di esclusione dal campo di applicazione dell'Iva per 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 *«effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, 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».*

L'articolo 5, comma 15-*quater*, lettera a), del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, ha disposto la soppressione dell'esclusione dall'Iva delle operazioni effettuate dalle suddette

associazioni tassativamente indicate al citato articolo 4, quarto comma del d.P.R. n. 633 del 1972, prevedendo nel contempo, alla lettera b), l'applicazione del regime di esenzione delle medesime operazioni e la loro riconducibilità nell'articolo 10 del citato d.P.R. n. 633 del 1972; l'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, aveva stabilito la decorrenza di detta disposizione al 1° gennaio 2024 (termine successivamente prorogato al 1° luglio 2024 per effetto delle modifiche apportate con l'articolo 4 del decreto-legge 10 maggio 2023, n. 51, convertito dalla legge 3 luglio 2023, n. 87; termine successivamente prorogato al 1° gennaio 2025, a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 3, del decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215, convertito dalla legge 23 febbraio 2024, n. 18).

Da ultimo, con il decreto-legge 27 dicembre 2024, n. 202 (c.d. "decreto Milleproroghe") all'articolo 3, comma 10, (attualmente in corso di conversione) viene disposto che all'articolo 1, comma 683, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, il secondo periodo è sostituito dal seguente: *«In attesa della razionalizzazione della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto per gli enti del terzo settore, in attuazione dell'articolo 7 della legge 9 agosto 2023, n. 111, le disposizioni di cui al comma 15-quater dell'articolo 5 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 2026.»*.

L'articolo 3 del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143, ha disposto che *«Fino alla data di applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 5, comma 15-quater, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, possono essere applicate le disposizioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente*

della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo vigente anteriormente alla data di entrata in vigore del citato comma 15-quater dell'articolo 5 del decreto-legge n. 146 del 2021, da parte delle associazioni sportive dilettantistiche e, in virtù di quanto previsto dall'articolo 90, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, da parte delle società sportive dilettantistiche. Sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati prima della data di entrata in vigore del presente decreto».

L'articolo 90 (Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica), comma 1, della legge n. 289 del 2002, prevede che *«Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fini di lucro».*

Come chiarito nel *Dossier* relativo al citato decreto-legge n. 113 del 2024, *«per effetto della modifica, il richiamato articolo 36-bis»* (del decreto-legge 22 giugno 2023, n. 75, convertito con modificazioni dalla legge 10 agosto 2023, n. 112, *n.d.r.*), *«il quale prevede che "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 n. 36 del 2021, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto", deve applicarsi alle sole prestazioni rese dalle associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche diverse da quelle riconducibili all'articolo 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, che resta pertanto in vigore, nell'attuale formulazione, fino al 31 dicembre 2024, per effetto del combinato disposto dell'articolo 5, comma 15-quater, del decreto-legge n. 146 del 2021 e*

dell'articolo 3, del decreto-legge n. 215 del 2023. Ne consegue, prosegue il Governo, che fino a tale data possono essere considerate fuori campo IVA, ai sensi del citato articolo 4, quarto comma, le prestazioni ivi previste rese dalle associazioni sportive dilettantistiche e dalle società sportive dilettantistiche nei confronti dei soggetti individuati dallo stesso quarto comma del richiamato articolo 4, del D.P.R. n. 633 del 1972. [...]».

Relativamente alla fattispecie prospettata, la Società intende conoscere la corretta applicazione delle disposizioni, agli effetti dell'Iva, alle prestazioni di noleggio ad altre associazioni sportive dilettantistiche iscritte alla medesima Federazione dell'Impianto necessario per l'effettuazione dell'attività sportiva.

Al riguardo, l'applicazione della disposizione di cui al richiamato articolo 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, prospettata dall'*Istante* nella propria soluzione, richiede la sussistenza congiunta dei seguenti tre presupposti:

a) le prestazioni devono essere effettuate dagli enti associativi tassativamente indicati e, in virtù di quanto previsto dall'articolo 3, del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, convertito dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143, e nei limiti previsti da tale disposizione, dalle società sportive dilettantistiche;

b) le medesime prestazioni devono essere effettuate «*in conformità alle finalità istituzionali*»;

c) le prestazioni di servizi devono essere effettuate 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, dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali*».

Nel caso in esame, la condizione prevista alla lettera sub a) risulta rispettata, ciò in quanto, come innanzi accennato, il combinato disposto di cui alle richiamate disposizioni contenute nel citato D.L. n. 113 del 2024 e nel richiamato articolo 90 della legge n. 289 del 2002, consentono l'applicazione delle disposizioni tributarie e, in particolare, nel caso di specie dell'articolo 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, sia alle associazioni sportive dilettantistiche sia alle società sportive dilettantistiche, costituite in società di capitali non aventi scopo di lucro; inoltre, appare rispettata anche la condizione di cui alla lettera sub c) nella misura in cui le prestazioni di noleggio vengano rese nei confronti di enti sportivi dilettantistici che risultino iscritti alla medesima Federazione (...).

Al riguardo, con riferimento al concetto di "organizzazione locale o nazionale", contenuto nella disposizione agevolativa di cui al richiamato articolo 4, quarto comma, l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di precisare con la circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, punto 7.8, con particolare riferimento alla decommercializzazione agli effetti dell'Ires di cui all'articolo 148, comma 3 del TUIR, che «[...] *Nel caso delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, [...], l'appartenenza ad un'unica organizzazione locale o nazionale ai sensi di tale disposizione si realizza mediante l'affiliazione alla medesima Federazione Sportiva sia dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro che rende verso corrispettivo l'attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali sia dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro destinataria della cessione o della prestazione*».

Detta precisazione, in considerazione del contenuto speculare del citato articolo 148, comma 3, del TUIR con l'articolo 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, è da ritenersi estensibile anche agli effetti dell'Iva.

In merito alla condizione di cui alla lettera sub b), la circolare n. 124 del 3 maggio 1998 ha precisato, in particolare, con riferimento alla disposizione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR (già articolo 111, comma 3), che *«L'individuazione dell'attività che può ritenersi svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali deve essere effettuata, secondo le indicazioni della Corte Costituzionale 5-19 novembre 1992, n. 467, [...] alla stregua di criteri obiettivamente riscontrabili e non sulla base di un'autoqualificazione risultante dalle sole indicazioni statutarie. Si vuole con ciò precisare che l'attività svolta "in diretta attuazione degli scopi istituzionali" non è quella genericamente rientrante fra le finalità istituzionali dell'ente, in quanto il legislatore subordina l'applicazione del regime di favore alla circostanza che l'anzidetta attività costituisca il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo.»*.

Pertanto, ai fini dell'applicazione della disposizione agevolativa di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR, l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali è quella che costituisce il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente (cfr. circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 e risoluzione n. 38/E del 17 maggio 2010).

In considerazione della accennata specularità della citata disposizione di cui all'articolo 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 con quella contenuta nel predetto articolo 148 del TUIR, è possibile affermare che, anche ai fini dell'applicazione

dell'esclusione dall'Iva, l'attività svolta in conformità alle finalità istituzionali è quella che rappresenta *«il naturale completamento degli scopi specifici e particolari dell'ente»*.

Inoltre, il decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36 (recante il *«riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo»*) all'articolo 7 (*«Atto costitutivo e statuto»*), comma 1, prevede che nello statuto deve essere espressamente previsto, tra l'altro, *«[...] b) l'oggetto sociale con specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica; [...]*».

La circostanza che l'articolo 9 del citato decreto-legislativo n. 36 del 2021 qualifichi, come *"strumentali"*, a prescindere dai criteri e limiti di cui all'emanando decreto previsto dal comma 1 della medesima disposizione, le attività di gestione di impianti sportivi - tra le quali è riconducibile anche quella di noleggio - non è di per sé sufficiente a ritenere che tali attività siano svolte, in ogni caso, *"in conformità agli scopi istituzionali"* dell'associazione/società sportiva dilettantistica noleggiante rilevando, a tali fini, invece, il concreto utilizzo dell'impianto noleggiato per *"l'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica"*. Ne consegue che, nel caso prospettato, l'attività di noleggio dell'Impianto (...) - costituendo, conformemente con quanto precisato dalla richiamata documentazione di prassi, il naturale completamento degli scopi specifici e particolari della *Società* istante - risulta svolta in *«conformità alle proprie finalità istituzionali»* solo a condizione che

l'Impianto noleggiato continui ad essere utilizzato e destinato allo svolgimento esclusivo dell'attività sportiva, che rappresenta l'oggetto sociale dell'*Istante*.

Per le suesposte considerazioni, si ritiene che l'operazione oggetto del quesito soddisfi i requisiti richiesti dal citato articolo 4, quarto comma, del d.P.R. n. 633 del 1972, nella sua formulazione attualmente applicabile.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)