



Roma, 28 luglio 2022

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

CIRCOLARE N° 14

Oggetto: Interpello di un'Associazione Sportiva Dilettantistica -Trattamento tributario corsi sportivi per bambini - Risposta dell'Agenzia delle Entrate

Si trasmette, per opportuna conoscenza, copia della Circolare n. 29-2022 elaborata dal Centro Studi Tributarî 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. 29 – 2022

Oggetto: Interpello di un'Associazione Sportiva Dilettantistica -Trattamento tributario corsi sportivi per bambini – Risposta dell'Agenzia delle Entrate –

Con la Risposta n. 393/2022 del 27 luglio 2022 ad un interpello promosso da una ASD riguardo al trattamento tributario applicabile ai corrispettivi dei corsi di nuoto impartiti dalla stessa ASD ai bambini, 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.

Trattasi di una importante pronuncia dell'Agenzia delle Entrate che fa seguito ad altri documenti di prassi (Circolare n. 22/E del 18 marzo 2008, Risoluzioni n. 308/E del 5 novembre 2007, n. 382/E del 14 ottobre 2008) e ad alcune sentenze della Corte di Giustizia Europea. Inoltre, con la risposta n. 162/2020 ad un interpello (corsi di volo per ottenere la licenza di privato) è stato ribadito che non compete l'esenzione da IVA ai corsi che non siano destinati ad un riconoscimento professionale.

Tuttavia va rilevato che precedentemente (R.M. 30 dicembre 1993, n. III-7-551 – DD.AA.GG e Cont. Trib.; Direz Reg. Toscana A/E nota n. 223424; Risoluzione A/E n. 129 del 18 settembre 2001, Risoluzione A/E n. 53 del 15 marzo 2007 e n. 47 del /E del 18 aprile 2011), l'Amministrazione Finanziaria si era dimostrata possibilista circa l'applicabilità ai corsi sportivi dell'esenzione IVA recata dall'art. 10, n. 20), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, per le *"prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo Settore di natura non commerciale, insegnamento scolastico o universitario....."*

Il successivo indirizzo dell'Agenzia delle Entrate è conseguente alla normativa europea (art. 132, paragrafo 1, della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006) e ad alcune sentenze della Corte di Giustizia (cause C-473/08 del 28 gennaio 2010, C-699/15 del 4 maggio 2017, C-449/07 del 2019, C-373/19 del 21 ottobre 2021)

L'Agenzia delle Entrate, nelle motivazioni del suo assunto, ha riportato proprio la sentenza causa C-373/19, emanata nel 2021, che ha statuito, tra l'altro, che *l'insegnamento del nuoto, impartito da una scuola di nuoto nei confronti principalmente di bambini e diretto all'apprendimento delle basi e delle tecniche della disciplina del nuoto, presenti un'indubbia importanza e persegua un obiettivo di interesse pubblico, esso costituisce comunque un insegnamento specialistico ed impartito ad hoc, che non equivale di per se stesso, alla trasmissione di conoscenza e competenze aventi ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché al loro approfondimento e al loro sviluppo, caratterizzanti l'insegnamento scolastico o universitario, e, conseguentemente, la nozione di insegnamento scolastico o universitario, ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettere i) e j) della Direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto che invece costituisce requisito per l'esenzione dall'IVA.*

In occasione della Risposta n. 162 del 1° giugno 2020 ad un interpello concernente le lezioni di volo impartite da una scuola di volo per piloti in ambito civile e commerciale, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i corsi di volo rappresentano, in via generale, un insegnamento di tipo specialistico, imponibile IVA, dal cui ambito è possibile escludere, per assoggettarli al regime di esenzione, *solo i corsi finalizzati all'ottenimento della licenza di pilota commerciale e quella di pilota di linea in quanto finalizzati a svolgere l'attività professionale di pilota. Tali corsi, in sostanza possiedono di per sé le caratteristiche per essere ricondotti nell'ambito della formazione professionale (esente da IVA), perché volti a trasmettere conoscenze*

utilizzate esclusivamente ai fini dello svolgimento professionale dell'attività di pilota. Diversamente, l'insegnamento finalizzato all'ottenimento della licenza di pilota privato, avendo uno scopo meramente ricreativo o sportivo, va considerato di tipo specialistico, come tale imponibile IVA con aliquota ordinaria.

Alla luce delle considerazioni sopra evidenziate, si ritiene, conclude l'Agenzia delle Entrate, che i corsi di nuoto impartiti dalla ASD instante, prevalentemente a bambini, non possano essere riconducibili nell'ambito dell'esenzione dall'IVA, in quanto, fermo restando l'eventuale sussistenza del requisito soggettivo di scuola di nuoto riconosciuta dalla Federazione di competenza, risulta carente del presupposto oggettivo che concerne la definizione e la qualificazione della nozione di "insegnamento scolastico o universitario" come emerge dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE.

Ne consegue che, ai corrispettivi percepiti dalla ASD a fronte dei corsi di nuoto in argomento, si applica l'IVA nella misura del 22 per cento.

Le conclusioni dell'Agenzia delle Entrate in merito all'interpello promosso dalla ASD per i corsi di nuoto, ovviamente hanno valore e sono applicabili anche a tutti gli altri corsi relativi alle varie discipline sportive e, tra questi, pertanto, **ai corsi di calcio posti essere dalle ASD calcistiche.**

Tuttavia, è opportuno tenere presente che 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, però, inoltre, che i corrispettivi della scuola non eccedano i costi occorrenti per espletare l'attività didattica stessa.

Va, poi, comunque considerato che, ai sensi del terzo comma dell'art. 148 TUIR, **per le ASD** 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. L'importo percepito a titolo di retta dagli allievi, dovrebbe, pertanto, per effetto del combinato disposto del comma 3 del medesimo art. 148 TUIR e dell'art. 4 del DPR n. 633/1972, essere completamente detassato sia ai fini IRES che IVA.

Infatti, è da ritenere che la non commercialità dell'attività didattica – Scuola Calcio – possa discendere dal dettato normativo dell'art. 148 TUIR, terzo comma, laddove viene considerata non commerciale l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti. Pertanto, l'attività formativa della Scuola Calcio può essere considerata **decommercializzata** se espressamente prevista dallo Statuto e svolta per il conseguimento delle proprie finalità istituzionali nei confronti degli allievi della Scuola che possono essere considerati "partecipanti". Pertanto, poiché le somme versate dagli... o **partecipanti** non costituiscono reddito imponibile, dovrebbe seguirne che tra queste somme possano rientrare anche le iscrizioni annuali degli sportivi dilettanti che fruiscono dei servizi didattici, le quali, pertanto, non dovrebbero essere considerate imponibili a norma dell'art. 148, comma terzo del TUIR e non soggette a IVA ai sensi del quarto comma dello stesso art. 148.

Le considerazioni sopra riportate, che portano a soluzioni differenti da quelle dell'Agenzia delle Entrate, almeno per quanto riguarda soltanto le Associazioni Sportive Dilettantistiche, destinatarie dell'art. 148 TUIR, necessitano, però, di un ulteriore approfondimento e chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.