

RISOLUZIONE N. 38/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 17 maggio 2010

OGGETTO: Chiarimenti in merito a problematiche tributarie relative agli enti sportivi dilettantistici

Si forniscono chiarimenti in merito ai quesiti formulati dall'Associazione Nazionale ALFA concernenti alcune problematiche tributarie relative agli enti sportivi dilettantistici.

Quesito 1

L'Associazione Nazionale ALFA chiede di conoscere se, a seguito di quanto disposto dall'articolo 35, comma 5, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, l'«*esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*», richiamato dall'articolo 67, comma 1, lettera *m*), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, si configuri anche a prescindere dalla realizzazione di manifestazioni sportive.

Risposta

L'articolo 35, comma 5, del DL n. 207 del 2008, ha previsto che «*nelle parole «esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche» contenute nell'articolo 67, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica*».

L'articolo 67, comma 1, lettera *m*), primo periodo, del TUIR, riconduce tra i redditi diversi i compensi erogati dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'UNIRE, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo che persegua finalità sportive dilettantistiche da essi riconosciuto, a condizione che detti compensi siano erogati “*nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*”.

Tali compensi sono destinatari del regime agevolativo recato dall'articolo 69, comma 2, del TUIR, e dall'articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133.

Con risoluzione n. 34/E del 26 marzo 2001 è stato chiarito che con l'espressione “*esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*” il legislatore ha voluto ricondurre nel regime agevolativo in argomento “*i compensi corrisposti ai soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva a carattere dilettantistico*”.

In particolare, la stessa risoluzione ha chiarito che la disposizione è riferita a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione (atleti dilettanti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri) ivi compresi coloro che nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione (figure dirigenziali) di norma presenziano all'evento sportivo consentendone, di fatto, il regolare svolgimento.

Il richiamato articolo 35, comma 5, del DL n. 207 del 2008, ha ricompreso nell'ambito applicativo dell'articolo 67, comma 1, lettera *m*), primo periodo, del TUIR, anche i compensi erogati dagli enti espressamente individuati da tale ultima disposizione nei confronti di soggetti che svolgono le attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica, ossia di soggetti che non svolgono un'attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate – formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività

sportiva dilettantistica – a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione sportiva.

In sostanza, l'intervento normativo recato dal citato articolo 35, comma 5, del DL n. 207 del 2008, ha ampliato il novero delle prestazioni riconducibili nell'ambito dell'“*esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*” nonché, di conseguenza, quello dei soggetti destinatari del regime di favore sopra richiamato, eliminando, di fatto, il requisito del collegamento fra l'attività resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva.

Si evidenzia, inoltre, che tale orientamento è conforme all'indirizzo assunto da ultimo in materia dall'Ente Nazionale di Previdenza e di Assistenza per i Lavoratori dello Spettacolo (ENPALS).

L'ENPALS, infatti, con la circolare n. 18 del 9 novembre 2009, ha precisato che le disposizioni di cui all'articolo 35, comma 5, citato, hanno “*fornito un'interpretazione «autentica» della locuzione utilizzata dal legislatore, all'art. 67, comma 1, lettera m), del (...) TUIR, con l'intento di qualificare le attività i cui compensi rientrino nella categoria dei redditi diversi*”.

Con detta circolare n. 18 del 2009 l'ENPALS ha precisato, in particolare, “*che – anche sulla scorta dei chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali in ordine alla corretta interpretazione del citato art. 35, comma 5 – per la connotazione della nozione di «esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche», di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, non assume alcuna rilevanza la circostanza che le attività medesime siano svolte nell'ambito di manifestazioni sportive ovvero siano a queste ultime funzionali*”.

Quesito 2

ALFA chiede di sapere se le disposizioni agevolative di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR, si applichino anche alle società sportive dilettantistiche e, in caso affermativo, se i corrispettivi specifici pagati dai “*frequentatori e/o praticanti*” della società sportiva dilettantistica possano essere ricompresi nel regime

agevolativo recato da detta norma.

Risposta

Il comma 3 dell'articolo 148 del TUIR prevede un particolare regime agevolativo in favore di particolari categorie di enti associativi, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella decommercializzazione delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il 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”*.

Detta norma prevede, in sostanza, la non imponibilità ai fini dell'imposta sui redditi di talune prestazioni rese da specifiche categorie associative, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti:

a) le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati;

b) 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”*;

c) le stesse attività devono essere effettuate *“in diretta attuazione degli scopi istituzionali”*.

Tale regime agevolativo si applica a condizione che le associazioni interessate conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, a specifiche clausole, individuate dal comma 8 dell'articolo 148 del TUIR, dirette a garantire la non lucratività dell'ente nonché l'effettività del rapporto associativo.

Si ricorda, altresì, che in capo agli enti non commerciali di tipo associativo che intendano avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 148 del TUIR grava l'onere della comunicazione all'Agenzia delle entrate, mediante apposito modello (cd. Modello EAS), dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali.

Ciò posto, si fa presente che ai sensi dell'articolo 90, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, 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.

Al riguardo, con circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, è stato precisato che, in forza del citato articolo 90 della legge n. 289 del 2002, il regime agevolativo recato dal comma 3 dell'articolo 148 del TUIR può trovare applicazione anche nei confronti delle società sportive dilettantistiche.

I soggetti nei confronti dei quali devono essere rese le attività svolte dalle società sportive dilettantistiche ai fini della fruizione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, sono, quindi, in primo luogo, i soci.

Con riferimento alle attività effettuate dalle società sportive dilettantistiche nei confronti dei *“frequentatori e/o praticanti”* che non rivestono la qualifica di soci, si ritiene che la disposizione agevolativa in argomento si applichi a condizione che i destinatari delle attività risultino *“tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali”* (CONI, Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva).

Occorre naturalmente che si tratti delle attività direttamente collegate agli scopi istituzionali, dovendosi escludere la possibilità che vengano sottratti all'imposizione i compensi pagati a fronte di prestazioni accessorie o 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 soci né siano

tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse assumono rilevanza ai fini reddituali.

Quesito 3

ALFA chiede di sapere se l'offerta di specifiche prestazioni agli associati quali quelle del "*bagno turco e dell'idromassaggio*" da parte di associazioni sportive dilettantistiche possa essere ricondotta tra le attività decommercializzate ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR.

Risposta

Ai fini dell'applicazione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, le prestazioni rese nei confronti degli associati dagli enti associativi ivi indicati devono, fra l'altro, essere effettuate "*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*".

Con circolare n. 124/E del 12 maggio 1998 (par. 5.2.2), è stato chiarito che ai fini dell'applicabilità della disposizione agevolativa in argomento l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali è quella che costituisce il "*naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo*".

Le prestazioni relative al bagno turco e all'idromassaggio non rientrano, quindi, nell'ambito applicativo del richiamato articolo 148, comma 3, del TUIR, in quanto dette prestazioni non si pongono direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva, potendo le stesse essere rese anche separatamente e indipendentemente dall'esercizio di detta attività.

Quesito 4

ALFA chiede di sapere se i compensi erogati "*ai soggetti che svolgono la propria attività professionale ai fini delle attività istituzionali delle associazioni o società sportive dilettantistiche*" possano essere commisurati, per non configurare distribuzione indiretta di utili, anziché ai parametri stabiliti dall'articolo 10, comma 6, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, "*ai proventi derivanti dall'attività sportiva dilettantistica, ai titoli/attestati rilasciati dall'ordinamento sportivo,*

all'esperienza settoriale, al ruolo ricoperto (...) con riferimento ai parametri vigenti all'interno del settore sportivo dilettantistico".

Risposta

Al fine di usufruire del trattamento fiscale agevolativo ad esse riservato le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono, ai sensi dell'articolo 90, comma 18, della legge n. 289 del 2002, costituirsi con atto scritto recante le clausole statutarie indicate dalla stessa disposizione, tra cui quella concernente *"l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette"* (cfr. articolo 90, comma 18, lettera d), della legge n. 289 del 2002).

Riguardo alla nozione di distribuzione indiretta dei proventi fra gli associati, con circolare n. 124/E del 1998 (par. 5.3) nonché con risoluzione n. 9/E del 25 gennaio 2007, è stato chiarito che, in mancanza di espressa indicazione legislativa soccorrono i criteri stabiliti dall'articolo 10, comma 6, del D.Lgs. n. 460 del 1997.

Tale ultima disposizione, relativa alla disciplina tributaria delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), nell'individuare alcune fattispecie che costituiscono distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione, può, infatti, considerarsi norma di valenza generale per gli enti di tipo associativo ai fini della determinazione del requisito di non lucratività previsto per l'applicazione dei regimi fiscali agevolativi agli stessi riservati dalla legge.

Si fa presente, tuttavia, che come chiarito con circolare n. 59/E del 31 ottobre 2007 (par. 5) e con risoluzione n. 294/E del 10 settembre 2002, la disposizione di cui all'articolo 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460 del 1997 deve considerarsi *"norma antielusiva di tipo sostanziale della quale può essere chiesta la disapplicazione, ai sensi dell'art. 37-bis, comma 8, del DPR 29 settembre 1973, n. 600, con apposita istanza alla Direzione regionale competente"*.

La disapplicazione può essere chiesta, in particolare, ogni qual volta possa essere dimostrato che l'operazione attuata non concretizza un comportamento

elusivo, ma risulta conforme ad interessi coerenti e non altrimenti perseguibili da parte dell'ente interessato (cfr. circolare n. 59/E del 2007, par. 5).

Pertanto, con riferimento al caso prospettato da ALFA, si ritiene che le associazioni o le società sportive dilettantistiche possano superare i parametri stabiliti dall'articolo 10, comma 6, del D. Lgs. n. 460, sempre che tali enti, esperendo la procedura sopra richiamata, dimostrino, in concreto, che la corresponsione di compensi oltre detti parametri non concretizzi distribuzione indiretta di utili, ma sia essenziale al raggiungimento di obiettivi di carattere istituzionale non altrimenti perseguibili (ad es. necessità di acquisire specifiche professionalità per l'attività sportiva a determinati livelli).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.