

Risposta n. 453

OGGETTO: Applicabilità dell'art. 148, comma 3 del D.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 4, comma 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 ad un contributo straordinario finalizzato alla partecipazione alle manifestazioni sportive

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

QUESITO

L'*Istante* è un'associazione di diritto privato senza personalità giuridica e senza fine di lucro, che associa in forma privatistica le società affiliate alla *Federazione ALFA* che partecipano al Campionato Sportivo XX.

L'*Istante*, quale associazione di categoria delle società ad essa associate ed affiliate alla Federazione ALFA, agisce nell'ambito delle funzioni ad essa demandate dallo Statuto e dalle norme federali e, quale ente privato diverso dalle società, non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. In particolare, in base al proprio statuto, l'*Istante*:

- a) promuove, in ogni sede e con ogni attività consentita, gli interessi generali collettivi delle società associate;
- b) organizza, nel rispetto di quanto stabilito dallo Statuto Federale, il Campionato Sportivo XX e qualunque altra manifestazione sportiva riservata

esclusivamente all'*Istante* e alle sue associate, concorrendo anche all'organizzazione delle manifestazioni riservate a più Associazioni, secondo il ruolo e le funzioni di volta in volta ad essa spettanti;

c) stabilisce i calendari del Campionato Sportivo XX e delle altre manifestazioni sportive che coinvolgono le sole società associate, fissando date ed orari degli eventi, concorrendo inoltre alla definizione dei calendari delle altre competizioni di cui alla precedente lettera *b*).

L'*Istante* precisa di non avere scopo di lucro e che, nel caso di scioglimento, è esclusa la distribuzione di avanzi di amministrazione.

Con Comunicato del xx/xx/2018, l'*Istante* ha individuato tutti gli adempimenti necessari per l'iscrizione al Campionato Sportivo XX per l'anno 2018/2019, nonché gli importi e le modalità di versamento della quota associativa annuale e della quota di partecipazione al Campionato Sportivo XX, che consente la disputa delle competizioni ufficiali organizzate dall'*Istante*.

L'importo della quota associativa è fisso, mentre quello della quota di partecipazione varia a seconda del fatto che la società sportiva interessata sia stata o meno associata all'*Istante* nella precedente stagione. In particolare, per queste ultime è prevista la corresponsione di una quota aggiuntiva straordinaria, oltre alla quota ordinaria.

Con Comunicato Ufficiale del xx/xx/2018, la *Federazione ALFA* (istituzione che produce atti di rango superiore ai quali le Associazioni affiliate si debbono uniformare) ha individuato le modalità con cui l'*Istante* può eventualmente provvedere all'integrazione dell'organico del Campionato Sportivo XX per l'anno 2018/2019.

In tale ambito, nel citato Comunicato Ufficiale viene stabilito che le società sportive interessate a partecipare al Campionato Sportivo XX, dovranno versare quest'ultima un *contributo straordinario*, oltre alla quota di partecipazione alle competizioni ufficiali *dell'Istante*.

Ciò posto, l'*Istante* ritiene che il contributo straordinario richiesto a queste ultime

società per l'iscrizione delle proprie squadre al campionato dell'*Istante* sia assimilabile ad una quota associativa, benché non faccia acquisire lo status di "associate" alle società versanti ma quello di "partecipanti", e chiede all'amministrazione finanziaria se al predetto contributo sia possibile applicare l'esclusione dalla base imponibile ai fini IRES e ai fini IVA, rispettivamente ai sensi dell'art. 148 del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 4, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che il contributo straordinario in questione, finalizzato alla partecipazione al Campionato Sportivo XX e assimilabile ad una quota associativa, è collegato all'attività istituzionale generale dell'*Istante*. A fronte di tali incassi riconducibili alla propria attività istituzionale, l'*Istante* non deve porre in essere alcuna specifica prestazione di servizi diversa dall'attività istituzionale generalmente e ordinariamente effettuata nei confronti di tutte le altre squadre partecipanti al Campionato. In particolare, secondo l'*Istante*:

- ai fini IRES, il contributo non sarebbe assoggettabile a tassazione ai sensi dell'art. 148 del d.P.R. n. 917 del 1986;
- ai fini IVA, il contributo non sarebbe assoggettabile a tassazione ai sensi dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 e non dovrebbe essere emessa fattura in quanto connesso ad attività ricadente nella sfera istituzionale dell'ente.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento all'Imposta sul Valore Aggiunto, l'art. 4, comma 4, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 stabilisce 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 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".

Come chiarito dalla circolare 12 maggio 1998, n. 124/E, l'esclusione dall'imposizione IVA deve essere verificata caso per caso in base alla presenza dei seguenti requisiti relativi alla:

- a) tipologia di associazione;
- b) l'attività esercitata che deve essere svolta in conformità alle attività istituzionali;
- c) le attività devono essere effettuate nei confronti dei propri soci, associati o partecipanti, oppure anche 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.

Oltre a tali requisiti, inoltre, è necessario che l'ente sia in grado di soddisfare anche una serie di requisiti attinenti, in generale, alla natura associativa dell'ente e previsti dal comma 7 dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Tanto sopra premesso, con riferimento al caso di specie, dall'istanza e dalla documentazione prodotta emerge quanto segue.

L'*Istante* è l'associazione di diritto privato senza personalità giuridica, che, nell'ambito delle funzioni demandate dal C.O.N.I. e dalla Federazione ALFA, presiede l'organizzazione del Campionato Sportivo XX e, quale associazione di società, affiliata alla Federazione ALFA, agisce altresì nell'ambito delle funzioni ad essa demandate dallo Statuto e dalle norme federali. Essa, per il raggiungimento delle proprie finalità,

gode di autonomia organizzativa ed amministrativa e, con funzioni rappresentative delle società associate, svolge tutti i compiti e le attribuzioni conseguenti, salvo quelli che, per disposizioni di legge, di Statuto Federale o contenute nelle Norme Organizzative Interne della Federazione ALFA, sono di competenza di quest'ultima.

In particolare, in base allo Statuto, tra gli altri fini istituzionali perseguiti, l'*Istante*:

- *"promuove, in ogni sede e con ogni attività consentita, gli interessi generali collettivi delle società associate, rappresentandole nei casi previsti dalla legge o dall'ordinamento federale...;*
- *organizza il Campionato Sportivo XX e qualunque altra manifestazione sportiva riservata all'Istante e alle società associate, concorrendo inoltre all'organizzazione delle manifestazioni riservate a più associazioni...;*
- *stabilisce i calendari del Campionato Sportivo XX e delle altre manifestazioni che coinvolgono le sole società associate ...;*
- *rappresenta le società associate nella negoziazione e stipula degli accordi collettivi di lavoro e nella predisposizione dei relativi contratti - tipo".*

Con comunicato del xx/xx/2018, la Federazione ALFA, sulla base delle prerogative attribuitele dalla legge e dallo Statuto Federale, ha stabilito le modalità con cui l'*Istante* può provvedere all'integrazione dell'organico del Campionato Sportivo XX per l'anno 2018/2019

Con il medesimo comunicato, inoltre, la Federazione ALFA individua una serie di requisiti e di adempimenti a carico delle società sportive interessate a partecipare al predetto Campionato Sportivo XX, tra i quali il versamento in favore dell'*Istante* di un contributo straordinario che verrà richiesto per ogni anno d'iscrizione.

Le società interessate e, quindi, tenute a pagare il suddetto contributo, sono associate all'Associazione BETA che svolge, nel contesto sportivo federale, la medesima attività dell'Associazione Istante ed è anch'essa affiliata alla *Federazione ALFA*.

Come chiarito con la documentazione prodotta a seguito di richiesta di integrazione, il predetto contributo straordinario, a carico delle Società interessate, viene versato in aggiunta alla quota ordinaria per la partecipazione alle competizioni ufficiali dell'Associazione istante, stabilita a carico di tutte le società associate alla stessa, al fine della partecipazione al Campionato Sportivo XX, che rappresenta l'attività istituzionale generale dell'*Istante*.

Dalla documentazione agli atti emerge, quindi, che il contributo straordinario ha come unica finalità quella di consentire la partecipazione al Campionato Sportivo XX da parte delle società sportive, non in qualità di associati, ma di partecipanti all'*Istante*.

Il predetto contributo straordinario, quindi, consente esclusivamente la partecipazione al Campionato Sportivo XX, attività istituzionale propria dell'ente, e la differenza tra l'ammontare del contributo straordinario a carico delle società interessate non associate e quello delle quote stabilite per le società associate non è collegato alla fruizione di prestazioni diverse e ulteriori.

Per le suesposte considerazioni, e sul presupposto dell'affermata conformità dello Statuto dell'*Istante* alle disposizioni previste dal comma 7 dell'art. 4 del d.P.R. n. 633 del 1972, si ritiene condivisibile la soluzione interpretativa prospettata dall'*Istante* circa l'applicabilità dell'esclusione del sopra citato contributo dall'imponibile IVA ai sensi dell'art. 4, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, essendo soddisfatti i prescritti requisiti.

Con riferimento al profilo dell'imposizione diretta, si fa presente che presupposto di carattere generale per l'applicazione delle disposizioni recate dall'art. 148 del TUIR, rubricato "*Enti di tipo associativo*", è la qualificazione degli stessi quali enti non commerciali (cfr. circolare n. 12/E del 9 aprile 2009 -paragrafo 1.1 - e risoluzione n. 141/E del 4 giugno 2009).

In particolare, l'art. 148, comma 3, del TUIR, dispone che per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche,

nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, 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, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Il successivo comma 8 prevede che le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino a determinate clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

La natura agevolativa delle disposizioni contenute negli articoli 148, comma 3, 5, 6 e 7 del TUIR non consente l'estensione del regime agevolato a soggetti diversi dalle associazioni ivi elencate.

Nel caso di specie l'*Istante* dichiara di essere un ente non commerciale e, nel presupposto della conformità dello proprio Statuto alle disposizioni previste dal citato comma 8 dell'art. 148 del TUIR e, tenuto conto dell'analisi sopra riportata ai fini dell'IVA, sia in merito alla natura di associazione di categoria di diritto privato senza personalità giuridica, che agisce nell'ambito delle funzioni ad essa demandate dallo Statuto e dalle norme federali, sia alla natura del contributo straordinario, quale importo aggiuntivo rispetto alla quota ordinaria per la partecipazione alle competizioni ufficiali dell'*Istante*, rappresentativo della attività istituzionale generale dell'*Istante*, si ritiene sussistano i presupposti di cui al citato articolo 148, comma 3, del TUIR.

Ne consegue che il contributo straordinario in oggetto versato dalle società per la partecipazione alle manifestazioni sportive organizzate dall'*Istante* non è imponibile ai fini IRES.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)