

Risposta n. 87/2025

OGGETTO: Prestazione di servizi complessa legata ad un bene immobile – prestazione complessa legata alla pratica dello sport – prestatore diverso dagli organismi "senza scopo di lucro" – disciplina IVA

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

QUESITO

ALFA (di seguito anche "Istante" o "Società") riferisce di essere una società stabilita in uno Stato extra-UE che ha ricevuto una prestazione di servizi da una società italiana (BETA), proprietaria di un autodromo.

Tale prestazione consiste nel "*servizio di utilizzo della pista per effettuare eventi sportivi*" di livello europeo/mondiale e comprende altri servizi complementari, quali "*ospitalità per i partecipanti, catering e supporto organizzativo, indispensabili per lo svolgimento dell'evento sportivo*".

BETA ha emesso una fattura applicando l'IVA con aliquota ordinaria, qualificando il servizio come una locazione di bene immobile ai sensi dell'articolo 7-*quater* del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, "Decreto IVA").

L'Istante ritiene, tuttavia, che il servizio ricevuto debba essere qualificato come una "*prestazione complessa legata alla pratica sportiva*" in quanto:

- l'uso della pista è strettamente connesso alla pratica sportiva;
- oltre alla messa a disposizione della pista, la prestazione comprende attività accessorie, quali ospitalità, *catering*, supporto logistico che rendono il servizio ricevuto unitario e funzionale allo svolgimento dell'evento sportivo.

ALFA chiede, quindi, se la prestazione di servizi così descritta:

1. possa essere qualificata come complessa e legata alla pratica sportiva invece che mera locazione di un bene immobile;

2. una volta qualificata come connessa alla pratica dello *sport*, possa beneficiare dell'esenzione IVA prevista dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera *m*) della Direttiva 2006/112/CE (di seguito "Direttiva IVA");

3. in subordine, sia applicabile un trattamento IVA agevolato in virtù della connessione stretta tra la prestazione e la pratica sportiva.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'Istante, il servizio ricevuto dalla società italiana non può qualificarsi come una mera locazione di immobile, bensì come una prestazione complessa legata alla

pratica sportiva, in quanto la messa a disposizione della pista è integrata da una serie di servizi accessori essenziali per l'organizzazione dell'evento sportivo.

Tale interpretazione è coerente con la giurisprudenza della Corte di Giustizia europea che, nella sentenza causa C-150/99, ha chiarito che l'uso di un'infrastruttura sportiva, insieme a servizi organizzativi e accessori, non può essere considerata una mera locazione di immobile, bensì una prestazione complessa legata alla pratica sportiva.

La Società ritiene, quindi, di poter usufruire dell'esenzione IVA relativa alla fornitura di beni e servizi strettamente connessi alla pratica dello *sport* o dell'educazione fisica, sancita dall'articolo 132, paragrafo 1, lettera *m*) della Direttiva IVA. A suo parere, lo scopo della norma è quello di promuovere lo sviluppo dello *sport* e agevolare l'accesso alle infrastrutture sportive per tutte le categorie di utenti, non rilevando la natura del soggetto committente (sia esso con o senza scopo di lucro).

Ritiene, inoltre, che lo stesso ordinamento italiano intende promuovere la diffusione delle attività sportive, prevedendo regimi fiscali agevolati per i servizi legati alla pratica dello *sport*, come previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398.

Per tali ragioni, sostiene che alla prestazione ricevuta debba essere riconosciuto un trattamento fiscale agevolato, coerentemente con i principi europei e nazionali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

All'istanza di interpello la Società non allega alcun documento a supporto, nemmeno la bozza del contratto di locazione e pertanto il presente parere non può che essere reso in termini di principi generali, considerando a tal fine solo le scarse informazioni fornite dall'Istante, qui assunte acriticamente, nel presupposto della loro

veridicità. Su queste e su qualunque altra valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentati da ALFA e riscontrabili nell'eventuale sede di accertamento, resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

La Società riferisce;

- di aver ricevuto, in qualità di locatario, da una società italiana, proprietaria di un autodromo, una fattura per l'utilizzo di detto impianto *"finalizzato alla pratica di un'attività sportiva motoristica"*;
- che il locatore, ritenendola territorialmente rilevante in Italia, ha assoggettato tale prestazione all'aliquota IVA del 22 per cento.

Al riguardo si fa presente che non viene sollevato alcun dubbio interpretativo in merito alla territorialità della prestazione descritta fermo restando che la valutazione degli elementi fattuali rimane nella responsabilità dell'Istante. In ogni caso si osserva che, sebbene non specificato nell'istanza, è ragionevole ipotizzare che l'autodromo sia localizzato in Italia e per l'articolo 7-*quater*, Decreto IVA «... *si considerano effettuate nel territorio dello Stato:*

a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato; (...)».

ALFA, invero, pone un quesito in merito all'aliquota applicabile e, a tal proposito, descrive un servizio complesso, non limitato alla mera locazione di un bene immobile

strumentale, quale è l'autodromo: la prestazione ricevuta è comprensiva di una serie di ulteriori servizi, *"essenziali per l'organizzazione dell'evento, quali ospitalità, catering e supporto logistico"*, verosimilmente resi dal medesimo locatore poiché riceve da quest'ultimo una sola fattura.

Secondo quanto riferito dalla Società, tale fattura riporta la seguente descrizione: *"locazione di un bene immobile ai sensi dell'articolo 7-quater DPR 633/1972"*.

L'Istante non concorda con questa qualificazione in quanto ritiene di aver ricevuto una *"prestazione complessa legata alla pratica sportiva"*, esente da IVA ai sensi dell'articolo 132, paragrafo 1, lettera *m*) della Direttiva 2006/112/CE (c.d. Direttiva IVA).

Si concorda sulla natura complessa della prestazione descritta, ma si nutrono perplessità in merito al fatto che sia *«...legata alla pratica dello sport»*, nel senso precisato dalla Direttiva IVA.

L'articolo 132, paragrafo 1, lettera *m*) della Direttiva IVA accorda l'esenzione a *« (...) m) talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica; (...) »*. Il prestatore deve quindi essere un organismo senza fini di lucro, presupposto che non sembra ricorrere nella fattispecie in esame.

Tale requisito soggettivo è stato recepito e confermato anche nella normativa nazionale.

L'articolo 36 *bis* del decreto-legge 22 giugno 2023, n. 75, convertito con modificazioni dalla legge 10 agosto 2023, n. 112, al comma 1 dispone, infatti, 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 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto ».

La risposta n. 2 del 2025 chiarisce altresì che *"nella nozione di «organismi senza fini di lucro» possono ritenersi ricompresi gli enti pubblici, e, con riferimento agli enti privati, i sopra riportati enti di cui al citato articolo 6 del decreto legislativo n. 36 del 2021 e gli enti «senza scopo di lucro» come anche definiti nella circolare n.27/E del 26 marzo 2008 e nella circolare n. 56/E del 10 dicembre 2010".*

In conclusione, il riconoscimento dell'esenzione per le prestazioni connesse alla pratica sportiva richiede una serie di presupposti, tra cui il requisito soggettivo del prestatore che - da quanto riferito dalla Società - sembra essere una società a responsabilità limitata (*i.e.*, BETA S.r.l.).

L'esenzione IVA invocata da ALFA dunque non può trovare applicazione nella fattispecie in esame perché il prestatore è una società commerciale, cioè un organismo con finalità di lucro: ciò impedisce ogni ulteriore indagine in merito al ricorrere, nel caso *de quo*, degli altri presupposti richiesti dal citato articolo 36 *bis* e pertanto la prestazione complessa ricevuta dall'Istante è da considerare relativa a un bene immobile situato in Italia, soggetta all'aliquota IVA del 22 per cento (cfr. in senso conforme, *"Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di IVA concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili"*, paragrafo 1.8).

Ad ogni buon fine, si ricorda che la normativa nazionale non preclude agli enti senza scopo di lucro la possibilità di costituirsi in forma di società di capitali, prevedendo tuttavia una serie di requisiti da soddisfare. In particolare, per quanto

riguarda gli enti previsti dall'articolo 6 del decreto legislativo n. 36 del 2021 è richiesto il rispetto dei requisiti contenuti nel citato decreto, tra i quali l'indicazione «*nella denominazione sociale (n.d.r. de) la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica*» e, soprattutto, è necessario che detti enti risultino iscritti nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, tenuto dal Dipartimento per lo sport ai sensi dell'articolo 10 del decreto legislativo n. 36 del 2021 (cfr. per ulteriori dettagli, riposta n. 2 del 2025). La sussistenza di questi requisiti non può essere valutata in questa sede, essendo riferiti a un soggetto diverso dall'Istante.

Il terzo quesito trova risposta nelle precedenti considerazioni.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)