



## **Rivista di diritto amministrativo**

Pubblicata in internet all'indirizzo [www.amministrativamente.com](http://www.amministrativamente.com)

### **Diretta da**

Gennaro Terracciano, Piero Bontadini, Stefano Toschei,  
Mauro Orefice e Domenico Mutino

### **Direttore Responsabile**

Marco Cardilli

### **Coordinamento**

Valerio Sarcone

# FASCICOLO N. 11-12/2014

## estratto

Registrata nel registro della stampa del Tribunale di Roma al n. 16/2009

ISSN 2036-7821

## Comitato scientifico

Bonfiglio Salvatore, Carloni Enrico, Castiello Francesco, Cittadino Caterina, D'Alessio Gianfranco, Di Pace Ruggiero, Gagliarducci Francesca, Gardini Gianluca, Gattamelata Stefano, Greco Maurizio, Laurini Giancarlo, Mari Angelo, Marini Francesco, Mastrandrea Gerardo, Matera Pierluigi, Merloni Francesco, Nobile Riccardo, Palamara Luca, Palma Giuseppe, Panzironi Germana, Pasqua Simonetta, Patroni Griffi Filippo, Piazza Angelo, Pioggia Alessandra, Puliat Helene, Realfonzo Umberto, Schioppa Vincenzo, Sciascia Michel, Sestini Raffaello, Spagnoletti Leonardo, Staglianò Giuseppe, Storto Alfredo, Titomanlio Federico, Tomassetti Alessandro, Uricchio Antonio, Volpe Italo.

## Comitato editoriale

Laura Albano, Daniela Bolognino, Caterina Bova, Silvia Carosini, Sergio Contessa, Marco Coviello, Ambrogio De Siano, Luigi Ferrara, Fortunato Gambardella, Flavio Genghi, Concetta Giunta, Filippo Lacava, Massimo Pellingra, Carlo Rizzo, Francesco Rota, Stenio Salzano, Ferruccio Sbarbaro, Francesco Soluri, Marco Tartaglione, Stefania Terracciano, Angelo Vitale, Virginio Vitullo.

# L'ordinamento sportivo: profili fiscali e condizionamenti europei

di Laura Letizia\*

## *Sommario*

---

1. Introduzione; 2. La fase pubblicistica della verifica documentale; 3. L'applicazione diacronica del potere di soccorso istruttorio; 4. Il soccorso istruttorio a seguito del c.d. decreto sviluppo; 5. Il soccorso istruttorio a seguito del d.l. n. 90/2014; 6. La casistica giurisprudenziale e l'ambito di applicazione soggettivo dell'art. 38 del codice; 7. (segue) la rilevanza degli oneri formali e le carenze delle dichiarazioni sostitutive.

---

## ABSTRACT

Gli inevitabili riflessi che l'ordinamento sportivo riverbera in ambito fiscale sono, com'è noto, specificamente tipizzati a seconda che le società o le associazioni operanti nel contesto svolgano attività professionistica o amatoriale. L'ampio panorama delle forme giuridiche in cui i "sodalizi" possono esplicarsi prevede, infatti, nel primo caso, che essi adottino la forma societaria (a responsabilità limitata o per azioni) mentre, nel secondo, essi possono articolarsi in associazioni (con o senza personalità giuridica di diritto privato, non identificabili con il riconoscimento "a fini sportivi") ovvero in società cooperative dilettantistiche o di capitali senza scopo di lucro.

I campi d'indagine per i profili prettamente tributari sono, pertanto, non solo molteplici ma anche complessi in ragione delle "difficoltà" determinate dal cercare un equilibrio tra i confliggenti valori, funzioni e interessi del sistema fiscale con la disciplina civilistica.

Le osservazioni compiute hanno richiesto, conseguentemente, un'articolazione dei temi prescelti in parti distinte. Più nello specifico, una prima è rivolta alle società professionistiche sportive e tenta d'individuare, senza alcuna pretesa di esaustività, alcune caratteristiche che presiedono l'imposta sul reddito e i tipici componenti che la integrano; per le associazioni sportive dilettantistiche, è sembrato consequenziale ponderare la medesima imposta pur selezionandone specifiche applicazioni tra le svariate ipotesi sottrattive del carico tributario che l'ordinamento gli riconosce. Tanto, ha fornito l'occasione ulteriore per esaminare alcune fattispecie espressamente riservate al settore e presenti anche in altri ordinamenti dell'Unione europea secondo la visuale della Commissione che, attraverso la sua opera di vigilanza e controllo, verifica il rispetto della materia ampiamente definita «aiuti di Stato».

Numerose discipline fiscali nazionali, infatti, ricollegando la differenziazione del prelievo a una situazione giuridico-economico privata qualificata all'interesse pongono problemi di ordine comunitario quando sono selettive, perturbative e si rivelano come "aiuti" paludati da tributi; occorre, pertanto, valutare - tra l'altro - il margine di apprezzamento giuridico-funzionale di situazioni apparentemente uguali in una logica puramente economica nonché la base giuridica del tributo che «racchiude e riassume ragioni e scopi di una differenziazione, dando identità e autonomia a una manifestazione di capacità economica e al suo centro d'imputazione giuridica in alcuni Paesi membri. Per cui «l'aiuto, il vantaggio, la discriminazione» non sono "necessari" «quando si consideri o si possa considerare la specificità funzionale del beneficiario o del discriminato» con l'aggiunta che nel nostro ordinamento occorre tener presente anche il «presupposto "gius-politico" di una scelta di capacità contributiva» che, però, in una prospettiva sovranazionale implica un ulteriore e delicato compito, ossia valutare se una specifica disposizione agevolativa interna sia "generale" e, dunque, «sgravi o meno da oneri derivanti dalla sua normale applicazione senza che l'esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura» di ciascun "sistema".

## 1. Delimitazione dei temi d'indagine

La dimensione sociale, i valori di cui è portatore e, soprattutto, la capacità di creare un "prodotto" anche ad elevato impatto mediatico, fanno sì che lo sport in senso lato, nonostante la perdurante crisi finanziaria, costituisca un settore economico estremamente competitivo rappresentando circa l'1,6 per cento del PIL italiano<sup>1</sup>. Osservando, poi, l'ambito da un punto di vista giuridico e, dato per consolidato che l'ordinamento sportivo, di origine derivata, sia un ordinamento in senso proprio<sup>2</sup> dotato di

specifiche potestà normativa<sup>3</sup>, il cui avvio è rintracciabile per il settore professionistico nella l. n. 91/1981 per la sua «emersione a livello di diritto statale»<sup>4</sup>, risulta imprescindibile considerarne i riflessi in ambito prettamente tributario specificamente tipizzati a seconda che le società o le associazioni operanti nel contesto svolgano attività professionistica o amatoriale.

L'ampio panorama delle forme giuridiche in cui i "sodalizi" possono esplicarsi prevede, infatti, nel primo caso, che essi adottino la forma societaria e solo quella a responsabilità limitata o per azioni; nel secondo, le ipotesi organizzative possono articolarsi in associazioni con<sup>5</sup> o senza personalità giuridica di diritto privato<sup>6</sup> non identificabili con il riconoscimento «a fini sportivi»<sup>7</sup> ovvero in società cooperative diletantistiche o di capitali senza scopo di lucro<sup>8</sup>.

\* Ricercatore di diritto tributario, Dipartimento di Studi Politici "Jean Monnet", S.U.N. Il lavoro è stato sottoposto al preventivo referaggio secondo i parametri della *double blind peer review*.

<sup>1</sup> Il dato, riportato dal CONI ne *Il libro bianco dello sport italiano*, Roma, 10 luglio 2012, è riferito ai prezzi correnti nell'anno 2011. Per alcune valutazioni sull'incidenza economica del settore nella U.E. seppur non particolarmente recenti, v. D. DIMITROV - C. HELMENSTEIN - A. KLEISSNER - B. MOSER - J. SCHINDLER. *Die makroökonomischen effektedes sports in Europa, Studie im auftrag des Bundeskanzleramts, Sektion Sport*, Wien, 2006.

<sup>2</sup> In tema cfr., tra gli altri, P. MIRTO, *Autonomia e specialità del diritto sportivo*, in *Riv. dir. sport.*, 1959, I, 8; A. QUARANTA, *Rapporti tra l'ordinamento sportivo e l'ordinamento giuridico statale*, in *Riv. dir. sport.*, 1979, 29; R. NUOVO, *L'ordinamento giuridico sportivo in rapporto al suo assetto economico-sociale*, in *Riv. dir. sport.*, 1958, 3. Cfr., anche, A. DE SILVESTRI, *Le qualificazioni giuridiche dello sport e nello sport*, in *Riv. dir. sport.* 1992, 283; A. ALBANESI, *Natura e finalità del diritto sportivo*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 1986. In relazione alla natura dell'ordinamento sportivo M.S. GIANNINI, *Prime osservazioni sugli ordinamenti giuridici sportivi*, in *Riv. dir. sport.*, 1949, n. 1-2, 10, ne identificò gli elementi costitutivi, «non puri», nella plurisoggettività; normazione; organizzazione. L'A., tra l'altro, affermò che: «[...] l'attività sportiva appare divisa in tre parti: una zona è retta da norme dei diritti statali, ed esclusivamente da esse; un'altra, solo ed esclusivamente da norme degli ordinamenti sportivi. Vi è, poi, una zona intermedia, nella quale le due normazioni si trovano in contatto ed in alcuni punti si sovrappongono, in altri si escludono a vicenda, in altri configgono». Per queste ultime considerazioni si rinvia allo scritto *Gli elementi degli ordinamenti giuridici*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1958, 239. Con la l. n. 280/2003, all'art. 1, si è poi precisato il principio informatore dei

rapporti tra l'ordinamento della Repubblica e l'ordinamento sportivo, ossia di autonomia ferma restando la rilevanza per il primo di situazioni giuridiche soggettive connesse all'attività sportiva le cui realizzazioni e tutele gli sono riservate.

<sup>3</sup> *Ex multis*, già nel 1975 con la sent. della Cass. civ. n. 2725.

<sup>4</sup> Precedentemente «l'intera struttura organizzativa dell'ordinamento sportivo, ferma restando la qualificazione pubblicistica del CONI, si atteggiava nei confronti dell'ordinamento statale come estranea alla sua normazione (primaria o secondaria che fosse) in quanto interna ad altro ordinamento che, sebbene riconosciuto, si reputava non rilevante sul piano degli interessi generali e, al tempo stesso, capace di autorganizzarsi. Tale situazione rendeva necessaria l'ulteriore implicazione secondo la quale tutti i poteri che le federazioni esercitavano nei confronti delle società, siccome non previsti da norme aventi rilievo sul piano dell'ordinamento generale, potevano sortire effetti solo nell'ambito dell'ordinamento sportivo». In tal senso si è espresso S. LANDOLFI, *La legge n. 91 del 1981 e l'emersione dell'ordinamento sportivo*, in *Riv. dir. sport.*, 1982, 38. Per una disamina del processo d'intervento statale nella regolazione dei rapporti sportivi si rinvia, in specie, a R. MORZENTI PELLEGRINI, *L'evoluzione dei rapporti tra fenomeno sportivo e ordinamento statale*, Milano, 2007.

<sup>5</sup> Ai sensi del regolamento di cui al d.P.R. n. 361/2004.

<sup>6</sup> Ai sensi degli artt. 36 ss., c.c.

<sup>7</sup> A opera del CONI, ex art. 7, l. n. 186/2004, che incide sulla concessione di agevolazioni fiscali ma non sul procedi-

I campi d'indagine per i profili che in questa sede rilevano sono, pertanto, molteplici e complessi apparendo opportuno da subito segnalare «[...] le difficoltà di adeguamento del sistema fiscale al diritto dell'impresa a causa dell'obiettivo divaricazione fra i due corpi di norme, indotta dalla diversità delle funzioni e degli interessi tutelati»; infatti, se la disciplina civilistica è improntata «ai valori della trasparenza e dell'autonomia privata e alla salvaguardia della libertà di concorrenza del mercato», quella fiscale è indirizzata «alla tutela degli interessi del fisco controllore e creditore» imponendo «definitezza e determinatezza delle regole [...] nonché [...] facile e certa individuazione degli elementi reddituali. Il che irrobustisce l'autonomia del diritto tributario e pone le basi per la creazione di un sistema normativo con regole specifiche e rispondente solo alle norme di diritto comune ma allontana anche i due sistemi, crea disarmonie e costringe spesso il legislatore a ripensare gli istituti civilistici in un'ottica esclusivamente fiscale, più circoscritta e definita, duplicando la disciplina, complicando la vita delle aziende [...]»<sup>9</sup>.

In ragione di queste rapide considerazioni introduttive, si è proceduto a una delimitazione dei temi da sottoporre a specifiche osservazioni e ad una loro conseguente articolazione in parti distinte. Più nello specifico, la prima è rivolta alle società professionistiche sportive - imprese organizzate con criteri economici e strettamente correlate alla disciplina civilistica, *conductio sine qua non* per segnalare, quando ricorrono, le "deviazioni" rispetto alla disciplina

tributaria - e ha tentato d'individuare, senza alcuna pretesa di esaustività, alcune caratteristiche che presiedono l'imposta sul reddito e i tipici componenti che la integrano. Per le associazioni sportive dilettantistiche è stato, così, consequenziale ponderare la medesima imposta selezionandone specifiche applicazioni al fine di verificarne le peculiari caratteristiche attraverso la disamina di alcune tra le svariate ipotesi sottrattive del carico tributario che l'ordinamento gli riconosce, sempre ricordando l'assenza di richiami normativi in cui far rientrare la nozione generale di "agevolazione fiscale" pur colmata dalla dottrina attraverso le sue molteplici elaborazioni<sup>10</sup>. Quest'ultimo aspetto, il cui fondamento speculativo può essere individuato nei «*principi promozionali*»<sup>11</sup>, determina un "depotenziamento" del prelievo tributario erariale o degli enti territoriali poiché lo Stato o quest'ultimi "rinunciano" a parte delle entrate «*nonostante l'assenza di un "esborso" palesemente incluso in bilancio tra le voci di erogazione di spesa*»<sup>12</sup> seppur determinante "effetti" equiparabili all'utilizzo di risorse pubbliche<sup>13</sup>. Tanto, ha fornito l'occasione per esami-

mento di costituzione. Per precisazioni ulteriori v. note 20 e 81.

<sup>8</sup> Sulla disciplina tributaria che caratterizza le cooperative e sulle agevolazioni ad esse riservate dall'ordinamento si rinvia in specie a M. INGROSSO, *Le cooperative e le nuove agevolazioni fiscali. Profili civilistici contabili e comunitari*, II, Torino, 2013, 343 ss., nonché a L. SALVINI, *La riforma del diritto societario: le implicazioni fiscali per le cooperative*, in *Rass. trib.*, 2003, 840 ss.

<sup>9</sup> F. GALLO, *Mercati finanziari e fiscalità*, in *Rass. trib.*, 1, 2013, 37.

<sup>10</sup> In tema cfr., in particolare, N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. dig. it., app.*, I, Torino 1980, 135 ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, Padova 1994, 410 ss. e, prima, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano 1968; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1992, 32 ss.; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed orientamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 3, 2006, 23 ss. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Rass. trib.*, 2, 2002, 426, ha precisato, tra l'altro, che: «[...] dal punto di vista applicativo possono ascrivere alla categoria delle agevolazioni fiscali tutte le forme di attenuazione della tassazione, nonché di semplificazioni del tributo».

<sup>11</sup> P. BORIA, *I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, IV, Milano, 2012, 115.

<sup>12</sup> M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario*, in Id. - G. Tesaurò (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, 51.

<sup>13</sup> Sul concetto di "spesa fiscale" v., ancora, M. INGROSSO, *Il credito di imposta*, Milano, 1984, 81 ss.; F. FICHERA, *Le agevo-*

nare alcune fattispecie espressamente riservate al settore e presenti anche in altri ordinamenti dell'Unione europea secondo la visuale della Commissione che, attraverso la sua opera di vigilanza e controllo, verifica il rispetto della materia ampiamente definita "aiuti di Stato". Numerose discipline fiscali nazionali, infatti, ricollegando la «*differenziazione del prelievo a una situazione giuridico-economico privata qualificata all'interesse*» pongono «*problemi di ordine comunitario*» quando sono «*selettive, perturbative*» e si rivelano come «*"aiuti" paludati da tributi*»; occorre, pertanto, valutare il «*marginale di apprezzamento giuridico-funzionale di situazioni apparentemente uguali in una logica puramente economica*» nonché la «*base giuridica del tributo*» che «*racchiude e riassume ragioni e scopi di una differenziazione, dando identità e autonomia a una manifestazione di capacità economica e al suo centro d'imputazione giuridica*» in alcuni Paesi membri. Per cui «*l'aiuto, il vantaggio, la discriminazione*» non sono "necessari" «*quando si consideri o si possa considerare la specificità funzionale del beneficiario o del discriminato*» con l'aggiunta che nel nostro ordinamento occorre tener presente anche il «*presupposto "gius-politico" di una scelta di capacità contributiva*»<sup>14</sup> che, però, in una prospettiva sovranazionale implica un ulteriore e delicato compito, ossia valutare se una specifica disposizione agevolativa interna sia "generale" e, dunque, «*sgravi o meno da oneri derivanti dalla sua normale applicazione senza che l'esonero sia giustificato dalla natura o dalla struttura*» di ciascun "sistema"<sup>15</sup>.

lazioni fiscali, cit., 72 ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, cit., 157 ss.

<sup>14</sup> Le considerazioni espresse riprendono le opinioni di C. SCALINCI in *Il tributo senza soggetto. Ordinamento e fattispecie*, Padova, 2011, 158.

<sup>15</sup> Cfr. C.G.E., cause riunite C 128-03 e C 128-03, Conclusioni dell'Avvocato generale, 28 ottobre 2004, p. 31. Del resto, in dottrina M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 2001, 56, aveva già chiarito come fosse assolutamente possibile che una fattispecie va-

## 2. Le società sportive professionistiche: inquadramento

La contezza della "dimensione economica" degli organismi sportivi professionistici<sup>16</sup> in quanto esercitanti attività con le caratteristiche tipiche d'impresa è stata per la prima volta, palesemente espressa in una (ormai lontana) delibera della Federazione Italiana Giuoco Calcio<sup>17</sup> con cui si prevedeva, al fine di imporre loro una gestione più oculata di bilancio in un'ottica di generale risanamento economico-finanziario del settore, di "vestirle" da società di capitali. S'intendeva, in breve, creare attraverso "strutture" giuridiche già circoscritte forme rinnovate di esplicazione dell'attività calcistica riservandone il controllo anche alle autorità sportive<sup>18</sup>. La definizione normativa di tanto si concretizzò, però, solo nel 1981 allorché la l. n. 91<sup>19</sup> stabilì, tra l'altro, che i con-

lutata dal livello europeo come "agevolativa" non lo fosse necessariamente anche per un ordinamento interno quanto, piuttosto, «*descrittiva del proprio regime tributario di tassazione*».

<sup>16</sup> Il rapporto tra causa lucrativa/società sportiva è stato largamente indagato dalla dottrina e, tra i vari Autori, si segnala per le particolari posizioni espresse G. SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, Milano, 1995. Quanto all'ambito giurisprudenziale la natura d'impresa delle società calcistiche professionistiche è stata riconosciuta, per la prima volta, dalla Cassazione nella sent. n. 171/1971, reperibile in *www.ricercagiuridica.com*; in senso contrario v., ad es., Tribunale di Rovereto, decreto 5 marzo 1970, in *Il Foro it.*, 1970, I, 3164, e Corte d'appello di Firenze, sent. 17 maggio 1974, in *Riv. dir. sport*, 1974, 250.

<sup>17</sup> Cfr. FIGC, delibera n. 51, dicembre 1966. In argomento si rinvia, in specie, a G. MINERVINI, *Il nuovo statuto tipo delle società calcistiche*, in *Riv. soc.*, 1967, II, 678 ss.

<sup>18</sup> In tema, tra gli altri. cfr. A. TOZZI, *Le società sportive (natura giuridica e problematiche)*, in *Riv. dir. sport*, 1989, 185; G. VIDIRI, *Le società sportive: natura e disciplina*, in *Giur. it.*, 1987, 51; C. FOIS, *Commento all'art. 10 della legge 23 marzo 1981, n. 91*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1982, 615.

<sup>19</sup> "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionistici". Per alcuni spunti ricostruttivi precedenti l'entrata in vigore della legge v. S. LANDOLFI, *La nuova società sportiva*, in *Le società*, n. 1/1985; CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *Società sportive e profili di interesse notarile*

tratti con atleti professionistici dovevano essere stipulati in via esclusiva con «*società sportive costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata*» (art. 10, co. 1), immediatamente emergendo la palese anomalia della mancanza dello “scopo di lucro” determinata dal divieto di distribuire ai soci gli utili d’impresa (co. 2). Tuttavia se già lo “statuto-tipo” delineato dalla FIGC era nel senso del completo reimpiego degli utili nello svolgimento dell’attività sociale e, dunque, dell’esclusione dei soci da qualunque attribuzione dei risultati economici (sia in sede di distribuzione periodica sia come eventuali plusvalenze per i casi di liquidazione anche delle singole quote), nonchè che il patrimonio residuo, in caso di scioglimento, doveva essere devoluto al “Fondo di assistenza CONI-FIGC”, la legge si spostava ancora più avanti ma in senso restrittivo poichè al socio, anche in sede di liquidazione della società, poteva conferirsi solo il valore nominale delle partecipazioni<sup>20</sup>.

Le nuove previsioni crearono così molteplici problematiche che si riversarono a cascata in

ambito fiscale richiedendo un sostegno dottrinale<sup>21</sup> volto, soprattutto, a “risolvere” la loro discordanza con la disciplina del codice civile relativamente allo schema causale del contratto di società. Se si fa riferimento, infatti, alla “struttura” societaria essa può essere utilizzata, esclusivamente, per il raggiungimento di due scopi economici: o il “lucrativo” (art. 2247 c.c.) o il “mutualistico” (art. 2615 ter c.c.).

L’ottenimento di un “guadagno” è, pertanto, fondamentale e rappresenta la causa del contratto; le società svolgono un’attività economica per conseguire un profitto e destinare i vantaggi patrimoniali ai soci<sup>22</sup>. Mentre vi è un’impresa con la presenza del solo lucro oggettivo, essendo sufficiente che l’attività economica sia organizzata in modo tale da produrre utili, vi è una società nel momento in cui la dimensione collettiva li distribuisce. E’ indispensabile, in definitiva, il lucro soggettivo (art. 2477 c.c.).

L’assunzione della forma societaria per tali realtà doveva, quindi, ricevere esplicita giustificazione ravvisata nell’esigenza di attestare e soddisfare interessi economici sopravvenuti in modo talmente preminente da invocare il ri-

---

della nuova disciplina, Studio n. 5271/I, settembre 2004, in cui si sottolinea, tra molteplici osservazioni, che il quadro normativo dei provvedimenti susseguitisi in materia di associazionismo sportivo ha determinato la trasformazione stessa del concetto dello sport da rintracciare, in primo luogo, nel d.P.R. n. 530/1974, poi modificato relativamente alle norme attuative, dal d.P.R. n. 157/1986 contenente, a sua volta, il regolamento di attuazione della l. n. 426/1942 istitutiva del CONI. Il primo regolamento riconosceva, infatti, che alla base di tale ordinamento vi erano le «*società, associazioni ed enti sportivi senza scopo di lucro e riconosciuti, ai fini sportivi, dal Consiglio nazionale del CONI o, per delega, dalle Federazioni sportive nazionali*» con la funzione d’inquadrare gli atleti come professionisti o dilettanti. Il d.P.R. del 1974, accogliendo un’ampia prassi, fece sì che numerose associazioni si “spostassero” verso le società di capitali giungendosi alla riforma poi attuata dal CONI attraverso la FIGC.

<sup>20</sup> Con mancata applicazione, pertanto, dell’art. 2350 c.c. che stabilisce il principio secondo cui le azioni danno diritto ad una parte proporzionale degli utili netti e del patrimonio netto risultante, appunto, dalla liquidazione.

---

<sup>21</sup> Tra i primi interventi in dottrina v., in specie, A. FANTOZZI, *L’ordinamento tributario e le società sportive*, in *Riv. dir. sport*, 1986, 18.

<sup>22</sup> Ciò ricorre, peraltro, anche nel caso delle società cooperative ove il “guadagno” è rappresentato dalla vendita dei beni prodotti (attraverso la società) o dal conseguimento per i soci di maggiori retribuzioni in relazione alle prestazioni rese. Vi è una “società”, così, anche quando i partecipanti ottengono vantaggi patrimoniali direttamente ed immediatamente dall’attività posta in essere. La Cassazione, del resto, non ha mancato di inquadrare la causa di questo contratto come “complessa” essendo caratterizzata dai due distinti elementi del conseguimento degli utili e della loro ripartizione tra i soci (V., ad es., già Cass. civ., sent. n. 3521/1958, in *Foro it.*, 1958, I, 1617). Per la dottrina cfr., in particolare, G. RAGUSA MAGGIORE, *La causa del contratto di società*, in *Dir. fall.*, 1959, I, 108, nonché *Scopo di lucro ed intento di dividere gli utili come requisito del contratto di società*, *ibidem*, II, 41.

corso a un «diritto speciale»<sup>23</sup> messo poi in crisi «dall'irrompere del diritto comunitario»<sup>24</sup>. Difatti, con la “sentenza Bosman”<sup>25</sup> della Corte di Giustizia in materia di libera circolazione dei giocatori di calcio cui conseguì l’emanazione nel nostro ordinamento del d.l. n. 485/1996 - “Disposizioni urgenti per le società sportive professionistiche” - si affermò la supremazia delle disposizioni comunitarie in materia con corrispondente limitazione dell’autonomia degli ordinamenti sportivi interni dandosi vita a un ampio dibattito circa la validità delle modalità applicative della teoria ordinamentale<sup>26</sup>. Si abrogò, ancora, il divieto della finalità di lucro con l’apertura al “soggettivo” attraverso la possibilità di distribuire la ricchezza generata dalla società tra gli azionisti seppur con il vincolo del 10 per cento del risultato d’esercizio riservato alla crescita e alla formazione dei settori giovanili<sup>27</sup> e si pose fine a «quell’anomalia causale rispetto all’ordinamento codicistico»<sup>28</sup>. Ciò nonostante un’aggiuntiva questione - solo in seguito superata come si dirà - non ricevette soluzione: come riuscire a coniugare l’esercizio

di un’attività economica con le finalità repute sino a quel momento preminenti per queste organizzazioni, ossia gli scopi ideali? La “natura” dello scopo si riconduce, infatti, alla tipologia dell’attività svolta e deve corrispondere ai mezzi più adeguati per conseguirlo. Per le società sportive professionistiche tuttavia, pur se l’attività d’impresa è certamente indirizzata a finanziarne il relativo svolgimento<sup>29</sup> il predominio degli interessi economici sulle finalità ideali è del tutto evidente occorrendo segnalare, peraltro, che la “lucratività” è un elemento non rilevante nei confronti dei terzi dal momento che i soci possono ottenere, una volta cedute le proprie partecipazioni, le plusvalenze conseguenti alla loro vendita.

### 3. L’imposta sul reddito delle società sportive di capitali: alcuni riferimenti

Compiute queste puntualizzazioni, si ha procede ora a evidenziare alcuni agli aspetti prettamente tributari delle società sportive di capitali i cui flussi reddituali sono soggetti, com’è noto, oltre che all’imposta sul reddito delle persone giuridiche anche all’imposta sulle attività produttive<sup>30</sup> nonché, in una fase posteriore, a una tassazione affievolita riferita al momento in cui i dividendi pervengono ai soci.

Con riferimento al reddito d’impresa si precisa, da subito, che risulta costituito dall’insieme derivante dalle attività commerciali indicate nell’art. 55 Tuir con fonti individuabili, a loro volta, in relazione a specifici requisiti sia oggettivi (attività svolta) sia soggettivi (natura del

<sup>23</sup> Così G. MARASÀ, *Società sportive e società di diritto speciale*, in *Riv. dir. sport.*, 1984, 493 ss.; in argomento anche F. FIMMANÒ, *La crisi di identità delle società sportive in bilico tra diritto comune e diritto speciale*, in *ilcaso.it*, 26 settembre 2005.

<sup>24</sup> M. CLARICH, *La sentenza Bosnam: verso il tramonto degli ordinamenti sportivi?*, in *Riv. dir. pubbl. com.*, 1996, 624.

<sup>25</sup> C.G.E., C-415/93, *Royal club ligéios SA c. J.M. Bosnam*, 15 dicembre 1995.

<sup>26</sup> Su questi aspetti, in particolare, M. CLARICH, *La sentenza Bosnam: verso il tramonto degli ordinamenti sportivi?*, cit., 404 ss.; L. DI NELLA, *La teoria della pluralità degli ordinamenti ed il fenomeno sportivo*, *Riv. dir. pubbl. com.*, 1998, 37 ss. Per una visione più ampia cfr. J. TOGNON (a cura di), *Diritto comunitario dello sport*, Torino, 2009.

<sup>27</sup> Sull’iniziale “ampliamento” è, poi, intervenuto, limitandolo nel senso indicato nel testo l’art. 10 della l. n. 586/1996 di conversione del d.l. n. 485/1996. Per ulteriori approfondimenti v. CAMERA DEI DEPUTATI, A.C. n. 2277, *Relazione del Governo al disegno di legge d.l. 20 settembre 1996, n. 485*, 21 settembre 1996.

<sup>28</sup> G. MARASÀ, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, 399.

<sup>29</sup> Per risolvere la questione, tra l’altro, non mancò in dottrina chi sottolineò la necessità di “costruire” un tipo di società specifica per l’ambito così da evitare il ricorso alle norme di cui al Titolo V, Libro V, c.c. In tal senso v. G. VOLPE PUTZOLO, *Il modello giuridico della società sportiva*, in *Riv. di dir. sport.*, 1986, 302 ss.

<sup>30</sup> Per una compiuta disamina dell’Irap non trattato nelle presenti considerazioni per i limiti indicati nelle note introduttive si rinvia, in particolare, a R. SCHIAVOLIN, *L’imposta regionale sulle attività produttive*, Milano, 2007.

soggetto passivo). In ogni caso, affinché un'attività possa qualificarsi come produttiva di tale reddito deve presentare «il carattere dell'economicità, in quanto programmaticamente sostenuta da entrate di natura corrispettiva, non potendosi configurare un'impresa commerciale ai fini tributari in presenza di una remunerazione prevalentemente contributiva e liberale priva di ricavi o non preordinata a coprire almeno i costi di produzione»<sup>31</sup>.

Il presupposto dell'Ires<sup>32</sup>, con definizione che coincide con quella indicata per l'Irpef, è speci-

ficato nell'art. 72 Tuir «nel possesso di redditi in danaro o in natura rientranti in una delle categorie elencate nell'art. 6» che in mancanza di una dedicata definizione legislativa ha ricevuto da autorevole dottrina identificazione «nell'insieme delle regole indicate per ciascuna categoria reddituale»<sup>33</sup>.

L'imposta in questione colpisce con aliquota fissa, calcolata in maniera proporzionale rispetto alla base imponibile, il reddito complessivo netto sia delle società, articolate a loro volta in quattro categorie<sup>34</sup>, sia ulteriori «forme organizzative» secondo quanto indicato nell'art. 73 Tuir (da leggere congiuntamente agli artt. 5 e 74 del t.u.). La prima norma definisce, infatti, «in negativo» la soggettività passiva di alcuni

<sup>31</sup> Così A.M. GAFURRI, *Nozioni e principi generali di determinazione del reddito d'impresa*, in G. Melis (a cura di), *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 470.

<sup>32</sup> Precedentemente alla sua istituzione, avvenuta con il d.lgs. n. 334/2003 nell'ambito della riforma del sistema tributario (l.d. n. 80/2003), l'imposizione si realizzava con l'imposta sul reddito delle persone giuridiche (d.P.R. n. 598/1973, in vigore sino al 31 dicembre 2003), a sua volta sostitutiva dell'imposta sulle società (T.u. 29 gennaio 1958, n. 645 - titoli VII-VIII - in vigore sino al 1973). Gli aspetti qualificanti della disciplina modificata sono stati, in estrema sintesi: la tassazione consolidata di gruppo con l'introduzione dei consolidati fiscali nazionale e mondiale; un nuovo regime dei dividendi con abolizione del relativo credito d'imposta e delle minusvalenze e plusvalenze connesse alla cessione di partecipazioni; il regime di trasparenza per le società di capitali; la revisione della disciplina del credito per le imposte pagate all'estero e delle *controlled foreign companies*; la previsione del regime di *participation exemption* per le plusvalenze esenti; l'introduzione di una tassazione alternativa per alcune imprese marittime (*tonnage tax*); l'introduzione di norme di contrasto alla sottocapitalizzazione delle imprese (*thin capitalization*), poi abrogate.

Per approfondimenti sull'origine storica dell'Irpeg si rinvia, in particolare, a P.M. TABELLINI, *Persone giuridiche (imposte sulle)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXIII, Milano, 1983, 473 ss., e, più in generale, al Suo *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, Milano, 1977. Cfr. anche C. SACCHETTO, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in A. Amatucci (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, IV, 1994, 61 ss. Per compiute ricostruzioni evolutive dell'imposta v. G. FRANSONI, *Il sistema dell'imposta sul reddito*, in P. RUSSO (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, p.s., II, Milano, 2009, 43 ss., nonché dello stesso A. *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Corso di diritto tribu-*

*tario*, Torino, 2003, 438 ss.; G. ZIZZO, *L'imposta sul reddito delle società*, in G. FALSITTA (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, p.s., Milano, 2005, 285 ss.

<sup>33</sup> G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie, TUIR e leggi complementari*, Padova, 2011, 379.

<sup>34</sup> Società di capitali, cooperative e mutualistiche, residenti in Italia; enti pubblici o privati diversi dalle società, residenti, aventi come oggetto l'esercizio esclusivo o principale di un'attività commerciale; enti pubblici o privati residenti e diversi dalle società non esercitanti in modo esclusivo o principale un'attività commerciale; società ed enti di ogni tipo, non residenti nel territorio statale. Si precisa, poi, che con l'art. 1, co. 74 ss., l. n. 296/2006, l'ambito soggettivo di applicazione è stato esteso anche ai *trust*. E' certa, comunque, «l'esclusione soggettiva» dall'imposta dello Stato, dei suoi organi ed amministrazioni oltre che degli enti pubblici territoriali ex art. 74, co. 1, Tuir, secondo la definizione data da A. GIOVANNINI, in *Soggettività tributaria e fattispecie impositive*, Padova, 1996, 280. Con l'istituzione dell'Ires, peraltro, è stato introdotto nella disciplina del reddito d'impresa, a carattere opzionale, il «consolidato fiscale nazionale» per i gruppi di società residenti. Per necessari approfondimenti si rinvia in specie a F. TESAURO (a cura di), *Imposta sul reddito delle società*, Bologna, 2007; M. BEGHIN (a cura di), *Saggi sulla riforma dell'Ires. Dalla relazione Biasco alla Finanziaria 2008*, in *Quad. riv. dir. trib.*, II, Milano, 2008. Sui *trust*, in particolare, a G. FRANSONI - N. DE RENZIS SONNINO (a cura di), *Teoria e pratica della fiscalità dei trust. Dottrina, casi e soluzioni operative*, Milano, 2008, con particolare riguardo al contributo di D. STEVANATO, *Il trasferimento dei beni al trustee nelle imposte dirette*, 3 ss.

enti; la seconda individua, a sua volta, “in positivo” taluni soggetti passivi stabilendo, principalmente nel co. 1, i caratteri indispensabili per rientrare nell’ordine<sup>35</sup>. L’art. 81 identifica, ancora, il reddito d’impresa indipendentemente dalla provenienza cui si applica, come anticipato, un’aliquota proporzionale al momento fissata al 27,5 per cento dell’imponibile<sup>36</sup>, mentre l’art. 83 dispone che per la relativa determinazione si deve apportare all’utile o alla perdita, emergente dal *conto economico* riferito all’esercizio chiuso nel periodo d’imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all’applicazione dei criteri stabiliti - se trattasi di “società/enti commerciali residenti” - dalle disposizioni di cui alla sez. I, titolo II, capo II, Tuir.<sup>37</sup>

In base art. 76, co. 1, l’Ires è dovuta per ciascun periodo d’imposta, rappresentato dall’esercizio della società o dell’ente<sup>38</sup> e determinato dalla

legge o dall’atto costitutivo, che concorda, per gli aspetti qui rilevano, con il decorso della stagione sportiva.

Il periodo temporale del reddito d’impresa colima, pertanto, con l’esercizio sociale distaccandosi dalle originarie forme di tassazione che «*prendeivano a riferimento l’intero ciclo di sviluppo dell’attività produttiva e il prelievo si operava solo quando concluso*»<sup>39</sup>.

Con l’affermarsi del “principio dell’annualità del bilancio” in materia fiscale che per gli effetti impositivi considera «*il risultato della gestione aziendale anno per anno*» (“principio dell’autonomia dei bilanci”), il bilancio d’esercizio assume un rilievo peculiare nel procedimento di quantificazione del reddito in argomento «*nell’ottica di fornire un sistema di misurazione periodica dei risultati dell’attività*»<sup>40</sup> e la partizione in annualità si connette «*alla natura periodica del tributo sui redditi, strumentale alla soddisfazione delle continue e contingenti esigenze erariali*»<sup>41</sup> ove il decorso del tempo costituisce un elemento imprescindibile della sua struttura. In sostanza, esso «*più che un modo di essere del presupposto*» rappresenta «*un modo di essere*» del tributo<sup>42</sup>.

<sup>35</sup> G. FRANSONI, *Il sistema dell’imposta sul reddito*, cit., 70.

<sup>36</sup> Art. 1, co. 33, l. n. 244/2007.

<sup>37</sup> Il co. 3 dell’art. 73, considera, in tal senso, le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d’imposta abbiano la sede legale, amministrativa oppure l’oggetto principale della loro attività nel territorio statale. Ancora, i trust, *salvo prova contraria*, ove almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti in tale territorio o quelli istituiti in uno Stato diverso da quelli con i quali è attuabile uno “scambio d’informazioni” ai sensi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio statale effettui in favore del trust un’attribuzione che comporti il trasferimento della proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

Per il concetto di stabile organizzazione di un soggetto non residente si rinvia agli atti del Convegno “La stabile organizzazione”, Fondazione V. Uckmar, Milano, 11-12 ottobre 2013, reperibili in [www.uckmar.net](http://www.uckmar.net), nonché ad A. FANTOZZI, *La stabile organizzazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 99 ss.; prima, cfr. F. GALLO, *La stabile organizzazione*, in AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Quad. rass. trib.*, n. 21/1986, 149 ss.

<sup>38</sup> La definizione tributaria di “esercizio d’imprese commerciali” è desumibile dall’art. 83 Tuir che determina i

redditi d’impresa nella «*professione abituale*» delle attività, anche non esclusiva, di cui all’art. 2195 c.c., nonché nell’art. 32, co. 3, lett. a)-b) del t.u. sorpassando i “limiti” di cui alla nozione d’imprenditore ex art. 2082 c.c. ovverosia della possibile assenza del requisito dell’organizzazione in forma d’impresa.

<sup>39</sup> Così C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1961, 490.

<sup>40</sup> In argomento cfr. G. TABET - V. MINERVINI, *Utile civilistico e reddito d’impresa*, in G. TABET (a cura di), *Il reddito d’impresa*, Padova, 1997, 56.

<sup>41</sup> A. FANTOZZI, *Le valutazioni dei beni delle società ai fini del bilancio e della dichiarazione dei redditi*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1970, 840. L’A. ha sottolineato, ancora, che il “principio di autonomia dei bilanci” è stato legato a l’esigenza fondamentale dell’ordinamento tributario di assoggettare ad imposizione, allo scadere dell’esercizio, i profitti realizzati dalla società.

<sup>42</sup> Le considerazioni virgolettate sono di G. FRANSONI, *Giudicato tributario ed attività dell’amministrazione finanziaria*,

Il t.u. considera, poi, dettagliatamente le diverse voci positive del reddito d'impresa<sup>43</sup>, ossia gli incrementi di ricchezza conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale. Per le voci negative, cioè tutte le spese e gli oneri sostenuti dall'impresa per procurarsi i beni e i servizi necessari a esercitare la sua attività manca, invece, una palese definizione dei "costi d'esercizio" dovendosi dedurre la relativa deducibilità solo se rispondenti ai generali criteri di competenza, inerenza, certezza e oggettiva determinabilità e purché le norme in materia non dispongano diversamente<sup>44</sup>.

Più nello specifico, per i primi componenti reddituali<sup>45</sup> si deve aver riguardo a: ricavi; plu-

svalenze patrimoniali; sopravvenienze attive; dividendi e interessi; proventi derivanti dagli immobili non strumentali; rimanenze<sup>46</sup>. Per i secondi, invece, a: spese sostenute per prestazioni di lavoro e generali; interessi passivi; oneri contributivi di utilità sociale; minusvalenze patrimoniali; sopravvenienze passive e perdite, ammortamenti e accantonamenti<sup>47</sup>.

Nelle società sportive professionistiche i principali ricavi - che concorrono quali componenti "positivi" alla formazione del reddito indipendentemente dalla loro imputazione *a conto economico* - sono originati da: introiti da gare, nelle forme di cessioni di biglietti e proventi degli abbonamenti<sup>48</sup>; cessioni dei diritti audiovisivi<sup>49</sup>; sponsorizzazioni; proventi derivanti

Milano, 2001, 290. M. INGROSSO, a sua volta, in *Il credito di imposta*, Milano, 1984, 39, aveva anticipato che il tempo, oltre ad assumere una «funzione ontologica» che si verifica ogni qualvolta qualifica il presupposto d'imposta integrandolo, ha anche una «funzione cronologica» nel senso di riferirsi all'effetto giuridico del prelievo fissando la modalità di essere del tributo nel tempo. Per il principio, definito da G.A. MICHELI "continuità delle entrate fiscali", si rinvia al Suo *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. cost.*, 1967, 1525.

<sup>43</sup> Artt. 55, 54, 55, 56, 57, 59, Tuir.

<sup>44</sup> E. DE MITA, cit., 203.

<sup>45</sup> Sull'argomento sono numerosi gli Autori che sono intervenuti e, tra questi v., specialmente, A. FEDELE, *Profili dell'imposizione degli incrementi di valore nell'ordinamento tributario italiano*, in AA.VV., *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, 1970, 121 ss.; G. FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze e sopravvenienze nelle imposte sui redditi*, Padova, 1978; A. CICOGNANI, *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980; A. AMATUCCI, *I componenti positivi: ricavi e proventi*, in AA.VV., *Il reddito d'impresa nel nuovo testo unico*, Padova, 1988, 405 ss.; C. GARBARINO, *Distribuzione di plusvalenze ed assegnazione dei beni ai soci*, in *Dir. prat. trib.*, 1974, 1, 1225 ss.; N. D'AMATI, *Ricavi, oneri ed accantonamenti nella disciplina del reddito d'impresa*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, 8 ss.; M. MICCINESI, *I componenti positivi del reddito d'impresa. Ricavi, plusvalenze, sopravvenienze, dividendi e interessi*, in AA.VV., *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, II, 619 ss. Sul regime di tassazione dei dividendi cfr. A. FEDELE, *I rapporti fra soci e società*, in P. Russo (a cura di), *La riforma dell'imposta sulle società*, Torino 2005, 154 ss.; M.C. FREGNI, *I dividendi*, in F. Tesoro (a cura di), cit., 155

ss. Tra gli ultimi v. A. VIOTTO, *Il regime tributario delle plusvalenze da partecipazione*, Torino, 2013.

<sup>46</sup> Il tutto riceve la sua determinazione normativa negli artt. dall'85 al 94 del t.u.

<sup>47</sup> Ciascun componente è stato oggetto di dettagliate osservazioni dottrinali. Su tanto cfr., in specie, G. FRANSONI, *La categoria dei redditi d'impresa*, cit., 223 ss.

<sup>48</sup> Assoggettabili anche ad Iva - ex art. 74 quater, co. 1, d.P.R. 633/1972 - con aliquota al 21 per cento. Sino al 31 dicembre 1999 era prevista l'imposta sugli spettacoli riferita agli introiti derivanti, appunto, dalle attività di spettacolo come indicate nelle tariffe annesse al d.P.R. n. 640/1972. Il d.lgs. n. 60/1999 ha abrogato quest'imposta ed istituito, per determinate attività classificate come "intrattenimenti", l'imposta in tal modo denominata, apportando modifiche al d.P.R. del 1972 ed introducendo, altresì, l'art. 74 quater nel predetto decreto che prevede un nuovo regime per le attività di "spettacolo" come enucleate nella relativa tabella C.

<sup>49</sup> Il d.lgs. n.9/2008 - "Disciplina della titolarità e della commercializzazione dei diritti audiovisivi sportivi e relativa ripartizione delle risorse" - ha introdotto nell'art. 23 la "Fondazione per la mutualità generale negli sport professionistici a squadre" cui annualmente deve devolversi il 4 per cento delle risorse economiche e finanziarie complessive derivanti, appunto, da detta commercializzazione se compiuta a livello nazionale. Tanto in base all'art. 22, co. 1, finalizzato al sostegno dello sviluppo dei settori giovanili delle società professionistiche, degli investimenti per la sicurezza, anche infrastrutturale, degli impianti sportivi e per il finanziamento di almeno due progetti l'anno a favore di discipline sportive diverse dal calcio.

dal trasferimento di un atleta a un'altra società prima del termine di scadenza del contratto dalla società da cui proviene<sup>50</sup>. Quest'ultimi, peraltro, rappresentano componenti reddituali "negativi", concorrendo alla formazione del reddito nel medesimo esercizio in cui sostenuti allorquando conseguiti con il trasferimento di un atleta a altra società alla scadenza naturale del contratto precisandosi, in ogni caso, che rientrano nella categoria anche i c.d. benefici accessori.

Mentre gli introiti derivanti dalla cessione di biglietti, salvo che non sia diversamente disposto, influiscono nell'esercizio di competenza, per i proventi da abbonamento - prestazioni di servizio a carattere periodico - l'esercizio di competenza è determinato dalla maturazione del corrispettivo che anticipa l'inizio della stagione sportiva<sup>51</sup> e, dunque, non è in funzione dell'ultimazione della prestazione<sup>52</sup>. Essi si reputano, pertanto, realizzati *pro quota* e concorrono alla formazione del reddito d'imposta solo nel momento in cui le manifestazioni sportive si svolgono e, sempreché, siano "certi" e "determinati" nell'ammontare<sup>53</sup>.

Per quanto riguarda i proventi ottenuti dalla società sportiva in seguito alla cessione di diritti televisivi, la loro riconduzione ai "ricavi" è dovuta dal legame che hanno con il "prodotto" dell'attività d'impresa cui consegue l'applicazione dell'art. 85 Tuir oltre a indispensabili ponderazioni sull'esistenza e determinabilità del loro ammontare per incidere sul reddito del periodo d'imposta. Ciò sorregge anche il "trattamento" tributario degli introiti pubblicitari, mentre per le spese di pubblicità - che possono produrre utili (anche) in esercizi futuri rispetto a quello in cui concretamente sostenute<sup>54</sup> - occorre aver riguardo (anche) all'art. 2429 bis, co. 2, n. 6, c.c.<sup>55</sup> secondo cui la relazione degli amministratori<sup>56</sup> deve fornire «*informazioni complementari*» sulle valutazioni assunte per la loro stima se quelle «*richieste da specifiche disposizioni di legge non siano sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta*» quando iscritte in attivo di bilancio dovendo gli stessi, eventualmente, ricercare un criterio "correttivo" se il loro sostenimento è imputato *pro quota* all'esercizio in corso.

<sup>50</sup> In argomento KEA-CDS, *The economic and legal aspects of transfert of player*, febbraio 2013, in [www.ec.eu/sport](http://www.ec.eu/sport).

<sup>51</sup> A. GIOVANARDI, *Aspetti fiscali delle società ed associazioni sportive*, tesi di laurea conseguita all'Università Bocconi, a.a. 1992-'93, Milano, aggiornata nel marzo 1995, Firenze, 1996, 58. Pertanto, se la stagione sportiva dovesse durare per un periodo di tempo non coincidente con quello d'esercizio, la quota delle gare in competenza dell'esercizio successivo va "scomputata" dal calcolo del reddito.

<sup>52</sup> G. FALSITTA - A. FANTOZZI - G. MARONGIU - F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie, TUIR e leggi complementari*, Padova, 2012, 580.

<sup>53</sup> L'art. 75, co. 1, del t.u., invero, si riferisce anche alle spese ed agli altri componenti di reddito. Nel caso in cui quanto riportato nel testo non avvenga, essi concorrono al calcolo del reddito nell'esercizio in cui le dette condizioni si determinano. Si desume così che il criterio economico di competenza non è assoluto e, infatti, la norma prevede «*una deroga ogni volta che i singoli componenti di reddito non siano ancora certi nella loro esistenza od oggettivamente deter-*

*minabili nel loro ammontare*»; ancora, «*mentre il principio della certezza riguarda l'incontrovertibilità dell'esistenza del costo o del ricavo, l'oggettiva determinabilità riguarda l'incontrovertibilità della qualificazione del costo o del ricavo, anche se questo fosse certamente esistente*». Così E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 195-196.

<sup>54</sup> L'art. 108 Tuir detta una specifica disciplina per queste spese che hanno utilità pluriennale senza essere controbilanciate, però, dall'ingresso nel patrimonio dell'impresa di un bene materiale o immateriale. Rientrano nella categoria, oltre quelle indicate nel testo quelle relative, ad es., a studi e ricerche nonché le spese di rappresentanza. Tra gli Autori che si sono occupati del tema per tutti A. FEDELE, *La disciplina tributaria delle spese incrementative e di manutenzione*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 1 ss.

<sup>55</sup> Tale articolo è stato introdotto in virtù del d.lgs. n. 6/2003, art. 3, come modificato dall'art. 5, lett. rr), d.lgs. n. 37/2004, con decorrenza dal 29 febbraio 2004.

<sup>56</sup> Di cui al co. 3, art. 2423 c.c.

Con il d.lgs. n. 127/1991<sup>57</sup> è stato, poi, esplicitato il presupposto basilare dell'art. 2426 c.c. e cioè dei "criteri di valutazione": le spese di pubblicità e propaganda possono ripartire la loro utilità in più esercizi essendo inserite tra le "immobilizzazioni immateriali" nell'attivo dello stato patrimoniale e in conto economico tra gli "ammortamenti" e possono essere iscritte in attivo e ammortizzate, previo consenso del collegio sindacale, per un periodo non superiore a un quinquennio.

In dottrina anche su tale tema non è mancato un ampio dibattito volto a identificare l'esatta "natura" di tali costi ossia se da iscriverne tra le "immobilizzazioni immateriali" in quanto riversanti la loro utilità in più esercizi o tanto solo nell'ipotesi in cui l'utilità prodotta ricada su più periodi gestionali con contestazione della "pluriannualità"<sup>58</sup>. Con riferimento alle società di che trattasi, invero, quest'ultima interpretazione parrebbe la più opportuna anche perché è lo stesso legislatore a consentire l'iscrizione in bilancio<sup>59</sup>.

In ogni caso, non si riscontra coincidenza tra le previsioni del codice civile e il testo unico dal momento che l'art. 108, co. 2, di quest'ultimo deroga al concetto di "competenza economica" sotto un profilo specificamente reddituale disponendo che «le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono sostenute o in quanto costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi [...]». Nonostante ciò, comunque, i "valori" di bilancio non sono modificati e la società, al momento della dichiarazione dei redditi, dovrà precisare le variazioni (in aumento o in diminuzione) del reddito imponibile. Pertanto, l'assente differenziazione tra costi imputati a conto economico e iscritti a stato patrimoniale assume importanza solo per la deducibilità fiscale e il contribuente che preferisca una deduzione frazionata deve osservare il limite temporale quinquennale.

In relazione, poi, al trattamento dei componenti reddituali provenienti da contratti di sponso-

<sup>57</sup> "Attuazione delle Direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'art. 1, co. 1, l. n. 69/1990".

<sup>58</sup> Cfr., rispettivamente, L. PACIFICO, *Le spese di rappresentanza e le spese di pubblicità*, in *Il fisco*, n. 1/1990, 12 ss., B. SANTACROCE, *Costi di pubblicità e rappresentanza*, in *Rass. trib.*, Quaderni, n. 6/1992, 21. P. BORIA, *Il concetto d'inerenza e le spese promozionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 418 ss., ha individuato l'esatta demarcazione tra il diverso regime fiscale relativo alle spese di pubblicità e quelle di rappresentanza nella circostanza che queste ultime hanno una connessione "più sfumata" con l'attività ed i prodotti dell'impresa "celando" costi attinenti alla "sfera privata" dell'imprenditore. In argomento anche A. BENAZZI, *Ancora dubbi sulla corretta qualificazione delle spese di rappresentanza*, in *Corr. trib.*, 2003, 3569 ss.

<sup>59</sup> Il tema richiede un veloce ma indispensabile richiamo al "principio d'inerenza" che assume, in estrema sintesi, un criterio "casistico" per le componenti positive del reddito d'impresa ai fini dell'identificazione delle fattispecie ammissibili. Quanto ai componenti negativi - di cui se ne fornirà un esempio di qui a poco - occorre aver riguardo ad un diffuso principio per determinarne la deducibilità fi-

scale essendo considerati "deducibili" tutti i costi maturati nell'esercizio dall'impresa se "inerenti" l'attività esercitata dal contribuente (art. 110, co. 5, t.u.). Per gli indispensabili approfondimenti sul principio in generale v. L. ROSA, *Il principio d'inerenza*, in G. TABET (a cura di), *Il reddito di impresa. Saggi*, I, Padova 1997, 137 ss.; per le considerazioni espresse nel testo si rinvia, invece, a P. BORIA, *Il sistema tributario*, cit., 413 ss. nonché prima ad E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 173 ss. Con riferimento al progressivo ampliamento del principio quale conseguenza della consapevolezza assunta dal legislatore tributario del criterio economico dell'impresa cfr., in particolare, F. GRAZIANI, *L'evoluzione del principio di inerenza ed il trattamento fiscale ad enti esterni di ricerca*, in G. FALSITTA - F. MOSCHETTI (a cura di), *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, Milano, 1988, 108 s.; F. TESAURO, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito di impresa*, in *Commentario al T.U. delle imposte sui redditi*, Roma - Milano, 1990, 217; R. LUPI, *Diritto tributario*, p.s., Milano, 2007, 108 s.; M. BEGHIN, *La qualificazione delle spese di pubblicità e di rappresentanza nel reddito d'impresa tra profili funzionali, regole dell'inerenza e prova della "diretta aspettativa di ritorno commerciale"*, in *Riv. di dir. trib.*, 5/2012, 340 ss.

rizzazione<sup>60</sup>, assumendo la loro atipicità, occorre tener presente che in seguito alla l. n. 244/2007 e al d.m. del 19 novembre 2008 si sono avute modifiche radicali nella disciplina fiscale delle “spese di rappresentanza” (art. 108, co. 2, Tuir), cui vanno accumulati. La disciplina previgente, infatti, non forniva criteri adeguati per qualificare le spese a essi riferibili limitandosi solo a prevedere un regime di deducibilità parziale nella misura di un terzo dell’ammontare e in quote costanti nell’esercizio in cui sostenute nonché nei quattro successivi<sup>61</sup>. Da tanto conseguivano due diverse interpretazioni: dette spese dovevano considerarsi una forma di pubblicità per l’impresa direttamente connessa alla produ-

zione di fatturato oppure erano da intendersi “di rappresentanza” e, pertanto, almeno direttamente influenti sulla produzione di ricavi?

Qualificarle in un senso o nell’altro significava determinare differenti trattamenti fiscali in base al “precedente” (e ora) art. 108, co. 2, Tuir<sup>62</sup>: le spese di pubblicità e propaganda, infatti, sono deducibili nell’esercizio in cui sono sostenute ovvero in quote costanti nell’esercizio stesso e nei quattro successivi; le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d’imposta in cui si sostengono purché rispondenti ai requisiti di “inerenza e congruità”<sup>63</sup> stabiliti anche in funzione della loro natura e destinazione, del volume dei ricavi dell’attività dell’impresa e della (eventuale) attività “estera”.

La giurisprudenza di legittimità è più volte intervenuta per identificare le prime e le seconde e ha, tra l’altro, affermato che per spesa pubblicitaria e di propaganda deve intendersi: «[...] quella erogata per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi, servizi, o, comunque, dell’attività svolta [...], sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi e in certi contesti, anche temporali».

<sup>60</sup> Essi ricomprendono «tutte le ipotesi nelle quali la società sponsorizzata si obbliga, dietro corrispettivo, a consentire ad altri l’uso della propria immagine pubblica o del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marchiato, a anche a tenere determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale». Così Cass. civ., v, sent. n. 6548/2012 che, peraltro, riguardo all’inerenza, cui si è fatto cenno, ha precisato che: «è una nozione pre-giuridica, di origine economica, legata all’idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. Sotto tale profilo, pertanto, inerente è tutto ciò che - sul piano dei costi e delle spese - appartiene alla sfera dell’impresa, in quanto sostenuto nell’intento di fornire a quest’ultima un’utilità, anche in modo indiretto. A contrario, non è invece inerente all’impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell’imprenditore, ovvero del socio o del terzo. La disciplina del t.u. consente la deducibilità delle spese relative ad un contratto di sponsorizzazione, perfino qualora esso sia stato stipulato a favore di un terzo, laddove il contribuente alleggi e dimostri le potenziali utilità per la propria attività commerciale, o i futuri vantaggi conseguibili attraverso la pubblicità svolta dall’impresa in favore del terzo». In dottrina cfr. L. MUSUMARRA, *La disciplina dei contratti di sponsorizzazione e di merchandising nello sport*, in Id., *Diritto dello Sport*, Firenze, 2008; B. DI SALVO, *La sponsorizzazione*, in M. COLUCCI (a cura di), *Lo Sport e il diritto. Profili istituzionali e regolamentazione giuridica*, Napoli, 2004, 277 ss.

<sup>61</sup> Le spese per l’acquisto di beni distribuiti gratuitamente e di valore unitario non superiore ad euro 25,82 erano, invece, interamente deducibili nell’esercizio in cui venivano sostenute.

<sup>62</sup> Modificato, appunto, dalla “Finanziaria 2008”, art. 1, co. 33, lett. p).

<sup>63</sup> I requisiti, peraltro, sono «concetti distinti e non interferenti l’uno con l’altro, nel senso che un costo potrebbe essere inerente e non congruo, ovvero congruo ma non inerente». Così A. FANTOZZI, *Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 552 ss. Ancora, mentre l’inerenza attiene ai profili qualitativi e tipologici della spesa, la congruità riguarda gli aspetti quantitativi. Cfr., ancora, A. FANTOZZI, ult. cit., 556, nonché P. BRACCO, *La deducibilità dei corrispettivi agli amministratori nel contesto della valutazione delle scelte imprenditoriali: spunti di riflessione*, in *Riv. dir. trib.*, 5, 2003, 476 ss. La ricostruzione riportata nel testo è di G. FRANSONI, *La Finanziaria 2008 ed i concetti di inerente e congruità*, in Id. (a cura di), *Finanziaria 2008. Quaderni Riv. dir. trib.*, 1, Milano, 2008 156, che segnalando e ribadendo la distinzione posta dall’art. 108, co. 2, Tuir gli attribuisce portata generale.

L'obiettivo perseguito nella loro assunzione è conseguire «una diretta finalità promozionale e d'incremento commerciale» e le spese di rappresentanza rispetto a quelle di pubblicità o propaganda sono effettuate «per iniziative volte ad accrescere il prestigio, l'immagine e la possibilità di sviluppo della società senza una diretta aspettativa di ritorno commerciale»<sup>64</sup>.

La linea di separazione tra le due caratterizzazioni è ravvisata, dunque, in relazione alla presenza o meno dell' "incremento delle vendite" sebbene l'espressione "possibilità di sviluppo" l'attenui ipotizzando un ritorno commerciale a venire ossia a una caratteristica delle spese pubblicitarie. In ogni caso anche in una recente ordinanza della Cassazione<sup>65</sup> è stato chiarito che se il contribuente non dimostra «la concreta finalità d'incremento commerciale», le spese di sponsorizzazione devono ricevere un trattamento fiscale analogo a quello delle spese di rappresentanza.

I proventi conseguiti dalle società sportive che ricevono le sponsorizzazioni sono riconducibili ai "ricavi" (ex art. 85 Tuir) e costituiscono una modalità alternativa di "utilizzare" le prestazioni di servizi cui è rivolta l'attività d'impresa con applicazione delle disposizioni tributarie indicate per la cessione dei diritti televisivi e per gli introiti conseguiti dalle gare degli atleti professionisti che, per quanto attiene al loro passaggio da una società sportiva a un'altra richiedono specifiche considerazioni avvenendo, peraltro, antecedentemente alla previsione di cui all'art. 16, l. n. 91/1981, attraverso la cessione del "vincolo sportivo".

L'art. 103 Tuir al co. 2 disciplina, poi, l'ammortamento dei beni immateriali e dispone che le quote del costo dei diritti di concessione iscritti in attivo di bilancio possono esse-

re deducibili «in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge».

Il diritto di credito di cui è titolare la società sportiva rispetto all'atleta non può, tuttavia, ricondursi relativamente al rapporto di lavoro subordinato che alla stessa rende ai "beni immateriali". Una società sportiva, infatti, per acquisire un contratto di un professionista prima della scadenza stabilita sostiene costi "a utilizzazione pluriennale"<sup>66</sup> ex art. 108, co. 3, Tuir, deducibili «nel limite della quota imputabile a ciascuna esercizio». Dunque, quest'ultimi vanno intesi quale posta patrimoniale "attiva" e iscritti nel bilancio d'esercizio delle società nel modo anzidetto essendo autonomamente trasferibili rispetto al complesso aziendale oltre a essere idonei a un utilizzo costante nel ciclo dell'attività d'impresa<sup>67</sup>, dotati di specifico valore economico. Pertanto, pur essendo - ex art. 2423 ter<sup>68</sup>, co. 3 e 4, c.c. - assimilati ai "Diritti di concessione e simili", devono essere indicati in bilancio separatamente<sup>69</sup>, mentre per il loro valore d'iscrizione occorre far riferimento all'art. 2426 c.c. che al co. 1, dispone, tra i vari criteri

<sup>66</sup> Nella classe B.I. 8 - "Diritti pluriennali alle prestazioni sportive". In argomento cfr. G. GELOSA - A. GIOVANARDI, *Il bilancio delle società calcistiche: la determinazione del reddito complessivo delle società calcistiche professionistiche: aspetti problematici connessi ad alcuni tipici componenti positivi e negativi di reddito*, in *Boll. trib.*, n. 13, 1995, 976, che erano giunti a ipotizzarne l'inserimento in via autonoma, se di importo consistente, nella classe B.I. 4 - "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili".

<sup>67</sup> In argomento cfr. P. BUSARDÒ, *Il bilancio delle società di calcio professionistiche: trattamento contabile del parco giocatori*, in *Riv. dott. comm.*, 6/2004, 1297; F. MELIDONI - G.F. COMMITTERI, *Il bilancio delle società di calcio*, Milano, 2004.

<sup>68</sup> La norma ha sostituito l'originaria in virtù dell'art. 1, d.lgs. n. 6/2003, decorrente dal 1° gennaio 2004.

<sup>69</sup> FIGC, *Raccomandazione contabile n. 1, Diritti pluriennali prestazioni alle sportive dei calciatori*, 1999. Per i necessari approfondimenti si rimanda a M. MANCIN, *Il bilancio delle società sportive professionistiche*, Padova, 2009, in specie 52 ss.

<sup>64</sup> Così Cass., sent. n. 9567/2007. V. anche *ex pluribus*, sent. nn. 17602 e 21270/2008; 8679/2011; 2213/2012.

<sup>65</sup> Cass., ord. n. 3433/2012.

di valutazione, che «*le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione [...]».*

In sostanza, il “costo storico” include quello d’acquisto degli oneri accessori e necessari perché l’immobilizzazione possa utilizzarsi; nel caso di che trattasi, il costo di acquisto di un atleta da iscrivere in bilancio è determinato dal corrispettivo sostenuto dalla società che acquisisce, appunto, le sue prestazioni (oltre ad altri quali a es., le imposte per la registrazione dell’atto relativo).

I valori hanno, ovviamente, significanza anche sotto il profilo economico-reddituale in relazione all’ammortamento e al plus/minusvalore conseguente alla cessione. Per il primo aspetto, la disciplina civilistica dispone ex art. 2426, co. 2, che, in generale, il costo delle immobilizzazioni con utilizzazione definita va «*sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione»* connessa alla durata economica dei beni che, ricorrendo l’ipotesi indicata, va soccorsa dal requisito ulteriore posto dall’art. 5, l. n. 91/1981 (non superiore a cinque anni)<sup>70</sup>. Tuttavia, non mancano casi in cui ciò non ricorre tra i quali, ad esempio, un abbandono anticipato di un atleta dall’attività o, ancora, il proposito di una società di volerne anticiparne la cessione. Il trattamento fiscale conseguente riceve disciplina nell’art. 103 Tuir, co. 2, secondo cui: «*le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell’attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge»*<sup>71</sup>.

Con l’avvento della legge del 1981 e, come si è prima detto, l’abolizione del vincolo sportivo che consentiva alle società in “situazioni di perdite” di portare in ciascun esercizio in deduzione la quota del costo di competenza, il contratto con l’atleta ha uno spazio temporale preciso concordando la disciplina tributaria con quella civilistica: la società, pertanto, può dedurre tali quote per cinque anni o diminuire il “carico” fiscale per i casi in cui i contratti abbiano durata inferiore. Nell’ipotesi, invece, in cui vi sia un trasferimento di un atleta da una società a un’altra per scadenza naturale del contratto occorre far riferimento alla c.d. “indennità di preparazione” e la nuova società dovrà versare alla precedente una somma in ragione dei costi sostenuti per mantenere «*l’efficienza fisica-atletica»*<sup>72</sup> dello sportivo. Per la società che procede all’esborso tanto rappresenta una spesa riferibile a più esercizi, va iscritta nell’attivo di bilancio, ammortizzata per quote costanti e costituisce sopravvenienza passiva. Per la società che riceve l’indennità, invece, si tratta di una sopravvenienza attiva e, in quanto tale, concorre alla formazione del reddito nel medesimo esercizio in cui viene percepita.

#### **4. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche: inquadramento e regime fiscale agevolato**

Se svolta in forma associata l’attività sportiva amatoriale, caratterizzata dall’assenza di finalità remunerative, può svolgersi sia con le vesti dell’associazione - con<sup>73</sup> o senza personalità

<sup>70</sup> In senso conforme v. *Raccomandazione contabile n. 1.*

<sup>71</sup> Nei successivi commi 3, 3-bis e 4, la norma, nell’ordine, dispone: «*Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell’attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del valore stesso.*» «*Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al reg. (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, la deduzione del costo dei mar-*

*chi d’impresa e dell’avviamento è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti annuali previsti dai commi 1 e 3, a prescindere dall’imputazione al conto economico»;* «*Si applica la disposizione del co. 8 dell’art. 102.*»

<sup>72</sup> Art. 6, l. n. 91/1991.

<sup>73</sup> Regolata dal d.P.R. n. 361/2000 e dalle disposizioni regionali in materia di riconoscimento giuridico delle associazioni.

giuridica<sup>74</sup> - sia con quelle della società o cooperativa di capitali. In presenza di specifiche condizioni essa può assumere anche la qualifica di organizzazione non lucrativa di utilità sociale<sup>75</sup>.

I tipi di collegamento tra attività istituzionale e commerciale possono essere, infatti, o di "tipo finanziario" nel caso in cui quest'ultima serva a reperire i fondi per il compimento dell'attività ideale; di "tipo funzionale" nel caso in cui la prima sia strumentale per l'esercizio della seconda; di "tipo organizzativo" nelle ipotesi in cui l'organizzazione dell'attività commerciale sia utilizzata per svolgere anche attività istituzionale<sup>76</sup>.

La costituzione di un'associazione o di una società sportiva dilettantistica implica una serie di obblighi formali<sup>77</sup> e, mentre la prima può co-

stituirsi per atto pubblico, scrittura privata con firme autenticate o scrittura privata registrata, la seconda e le cooperative senza scopo di lucro hanno la necessità di un atto pubblico

All'attività dilettantistica, regolamentata dalla l. n. 289/2002 modificata e integrata all'art. 90 dalla l. 128/2004<sup>78</sup> e dal d.l. n. 136/2004<sup>79</sup>, il legislatore ha riservato uno specifico regime fiscale agevolato sia per la determinazione dell'imposta sul valore aggiunto sia per le imposte dirette al fine di consentirne e incrementarne lo sviluppo sempreché ricorrano specifici requisiti sia soggettivi sia oggettivi<sup>80</sup>.

le associazioni/società sportive dilettantistiche sono: denominazione sociale; oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, inclusa l'attività didattica; attribuzione della rappresentanza legale; assenza di fini di lucro e previsione che i proventi delle attività non possano, in nessun caso, essere divisi tra gli associati, anche in forme indirette; previsioni sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia ed uguaglianza dei diritti degli associati con indicazione dell'elettività delle cariche sociali (ad eccezione delle società sportive dilettantistiche che assumano la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile); obbligo di redazione dei rendiconti economico-finanziari e modalità della loro approvazione da parte degli organi statutari; modalità di scioglimento dell'associazione o della società; obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento. Per le società sportive di capitali, è previsto ulteriormente: divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società o ASD che operino nell'ambito della stessa federazione sportiva o disciplina associata (se riconosciuta dal CONI), ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva; obbligo di osservare le disposizioni del CONI e regolamenti emanati dalle Federazioni nazionali o dagli Enti di promozione sportiva cui la società intenda affidarsi.

<sup>78</sup> "Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 22 marzo 2004, n. 72, recante interventi per contrastare la diffusione telematica abusiva di materiale audiovisivo, nonché a sostegno delle attività cinematografiche e dello spettacolo".

<sup>79</sup> "Misure urgenti per garantire la fruibilità di alcuni settori della pubblica amministrazione"

<sup>80</sup> Nei primi rientrano, oltre all'ovvia considerazione che siano costituite, come detto, nella forma della società o as-

<sup>74</sup> Disciplinata dagli artt. 36 ss. c.c.

<sup>75</sup> La riconducibilità di tali enti nella categoria delle Onlus è avulsa da qualsiasi indagine sull'oggetto esclusivo o principale e, quindi, sulla commercialità o meno dell'attività esercitata. Si assumono quali criteri di qualificazione e differenziazione i requisiti indicati nell'art. 10, d.lgs. n. 460/1997 e, pertanto, le disposizioni ex art. 73 Tuir in tema di soggettività passiva Ires non si applicano così come le disposizioni relative alla perdita della qualifica di ente non commerciale. Per i necessari approfondimenti sul regime fiscale di queste forme organizzative si rinvia, in specie, a S. SAMMARTINO, *Regime fiscale differenziato dell'attività sportiva e prospettive di riforma*, in *Riv. dir. sport.*, 1996, 220 ss.; R. LUPI, *Modifiche alla fiscalità degli enti non profit: torna in auge la mancanza dello scopo di lucro*, in *Boll. trib.*, 1996, 582; ; S. MUSCARÀ, *Le "Onlus": organismi particolari per lo sviluppo del terzo settore*, in *Nuovo dir.*, 1998, 117; G. TABET, *Onlus: profili soggettivi della fattispecie*, in *Il Fisco*, 1998, 288; A. FEDELE, *La disciplina fiscale delle Onlus*, in *Riv. notar.*, 1999, 537; A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Brevi note sull'applicazione del regime fiscale delle Onlus alle scuole parificate di cui alla legge n. 62 del 2000*; in *Riv. dir. trib.*, 2001, 551; F. TUNDO, *Intorno al regime delle "Onlus" nell'ambito degli enti non profit*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 884.

<sup>76</sup> Così V. FICARI, *Attività commerciale non principale e agevolazioni Irpeg ad enti associativi con fine non lucrativo*, in *Riv. dir. trib.*, I, 1996, 150.

<sup>77</sup> Per usufruire delle agevolazioni loro riservate dall'ordinamento, le clausole da recepire nello statuto del-

Dal punto di vista civilistico, la disciplina relativa si ricava dal Libro I, in specie negli artt. dal 14 al 16, ove è compiuta la differenziazione tra le associazioni riconosciute o meno<sup>81</sup>; nel primo caso, solo accennando, esse hanno un'autonomia patrimoniale "piena"; nel secondo, per le obbligazioni assunte, rispondono

---

sociazione sportiva dilettantistica iscritta, se riconosciuta, in uno specifico registro nazionale tenuto dal CONI che ne ammette i "fini sportivi", anche l'affiliazione al Centro sportivo italiano (CSI) ente di promozione dell'ambito, riconosciuto (anche) dal Ministero degli Interni quale «ente nazionale con finalità assistenziali» (art. 3, co. 6, lett. e, l. n. 287/1991), in cui devono essere tesserati gli associati. Appare opportuno precisare che a seguito di varie modifiche statutarie introdotte dal d.l. n. 72/2004 all'art. 90 della l. n. 289/2002, il ruolo del CONI, organismo preordinato alla verifica delle «finalità sportive dilettantistiche», era stato abrogato; tuttavia, l'art. 7, d.l. n. 124/2004 ha, a sua volta, sancito che le agevolazioni poste da detta norma si applicano esclusivamente a gli enti che hanno ricevuto tale riconoscimento in quanto l'organismo è «garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale». Esso deve trasmettere, annualmente, all'Agenzia delle Entrate l'elenco degli enti sportivi dilettantistici, "riconosciuti", appunto, "ai fini sportivi", conseguendo che mancando un espresso riconoscimento, l'A.F. non potrebbe contestare l'ottenimento di eventuali benefici fiscali. Al riconoscimento, comunque, va riservato una funzione aggiuntiva rispetto ai requisiti statuari indicati dalla norma e, dunque, se la sua mancanza è presupposto per la perdita delle agevolazioni, la sua sola presenza non è sufficiente per usufruire dei benefici previsti per il settore. Ad esempio, la C.T.P. di Macerata (sez. II, sent. n. 173/2011 e, in senso conforme, la C.T.P. Lecco, sez. I, sent. n. 41/2013), ha stabilito che le agevolazioni si applicano anche nel caso in cui un'associazione, sebbene non iscritta, mostri «requisiti potenziali propedeutici» a tanto. Quanto ai requisiti oggettivi occorre che l'ente abbia un atto costitutivo e/o uno statuto (redatti per atto pubblico, scrittura privata autenticata o regolarmente registrata, come si è detto), in cui si enunci esplicitamente l'assenza della finalità di lucro oltre al rispetto delle prescrizioni poste dal d.lgs. n. 460/1997 e dall'art. 90 s.m.i. L'organismo, in sostanza, in via principale deve esercitare un'attività sportiva non professionistica potendo svolgere, in via sussidiaria o accessoria, anche attività di somministrazione di alimenti e bevande, organizzazione di viaggi e soggiorni, attività culturali.

<sup>81</sup> Ai sensi dell'art. 1, d.P.R. n. 361/2000.

personalmente anche coloro che hanno agito in loro nome e per conto<sup>82</sup>.

La definizione normativa del concetto di "associazione" non è, comunque, rinvenibile nell'ordinamento e, pertanto, dottrina e giurisprudenza, nel tempo, ne hanno esplicitato gli elementi caratteristici individuandoli nella pluralità di persone<sup>83</sup>, nel "patrimonio" e nello "scopo" indirizzati a promuovere attività di "utilità sociale" che non precludono, comunque, l'attività d'impresa ma piuttosto implicano la destinazione dei profitti (eventualmente) conseguiti a tanto.

Le attività delle ASD<sup>84</sup> che, per lo più, si presentano come "non riconosciute", comprendono anche quelle per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento dell'attività sportiva non inquadranti atleti qualificati come professionisti; se, poi, sono costituite in forma societaria occorre aver riguardo all'art. 90, co. 18, l. n.

---

<sup>82</sup> Un'autonomia patrimoniale, in definitiva, è pur sempre presente seppur affievolita essendo idonea attraverso il fondo comune a tutelare il patrimonio dell'associazione dai debiti degli associati garantendo che l'attivo sia destinato a soddisfare i creditori. Cfr. artt. 37 - 38 c.c.

<sup>83</sup> Art. 27 c.c.

<sup>84</sup> La circolare MEF n. 1 dell'11 febbraio 1992 nel definire l'ambito soggettivo di applicazione della l. n. 398/1991 recante disposizioni tributarie ad esse riferite aveva precisato, tra l'altro, che tale qualifica era riservata anche a sezioni «non aventi scopo di lucro, affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli Enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 100 milioni di lire». L'art. 90, co. 2, l. n. 289/2002 ha poi elevato detto importo a 250.000 euro quale limite massimo dei proventi fissato dall'art. 1, co. 1, l. n. 398, come sostituito dall'art. 25, l. n. 133/1999 che, riguardo ai presupposti oggettivi, stabilisce che non concorrono alla formazione del reddito delle ASD che si avvalgono della l. n. 381/1991 - per un numero di eventi non superiore a due all'anno e per un importo sino ad euro 51.654,69 - i proventi relazionati nello svolgimento di attività commerciali connesse alle attività istituzionali e quelli derivanti da raccolte pubbliche svolte con carattere di occasionalità e saltuarietà.

289/2002, come modificato dalla l. n. 128/2004 nei co. 6 bis e ter<sup>85</sup> e a gran parte delle considerazioni in precedenza compiute tra cui, in particolare, la non distribuzione ai soci degli utili prodotti per la loro finalizzazione a promuovere l'attività sportiva.

L'assunzione della forma societaria consente loro di usufruire di una serie di agevolazioni fiscali<sup>86</sup> oltre a numerose semplificazioni contabili<sup>87</sup> espressamente enunciate. Tra le prime, si segnala, il limite massimo posto per i proventi di natura commerciale e l'individuazione

di un coefficiente forfettario di redditività (3 per cento) per la determinazione, appunto, del reddito<sup>88</sup>. Si ricorda, ancora, l'indetraibilità dell'Iva sugli acquisti per l'applicazione di un regime forfettario<sup>89</sup> e ancora a fini Iva, che esse devono istituire il solo registro<sup>90</sup> nel quale indicare, entro il quindicesimo giorno di ciascun mese, le entrate conseguite nel precedente, distinte in: quote sociali; ricavi derivanti da attività commerciali; contributi ricevuti (e ogni altra). Se costituite, invece, in forma di associazioni, i libri sociali obbligatori sono solo i libri soci e i verbali delle assemblee non essendo tenute neanche emettere (eventuali) scontrini. Tanto non implica, tuttavia, l'esonero dal conservare e numerare le fatture emesse, versare ogni trimestre l'Iva, presentare la dichiarazione dei redditi e il "Modello 770" (nei casi previsti). L'oggetto esclusivo o principale degli enti non commerciali<sup>91</sup> è individuato dall'art. 73 Tuir al co. 5 nell'attività essenziale «per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo e dallo statuto». Pertanto, dal

<sup>85</sup> Ossia: essere costituite in forma di s.r.l., s.p.a o cooperative secondo le norme del codice civile; redigere in forma scritta l'atto costitutivo con specificazione, tra l'altro, della sede legale, dell'assenza della finalità di lucro e che la ricchezza eventualmente prodotta, anche in forma indiretta, non sia ripartita tra i soci; nell'oggetto sociale deve indicarsi il tipo di organizzazione; obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento della società ad enti con medesime finalità.

<sup>86</sup> La cui definizione come anticipato nelle note introduttive, manca di univoca sistemazione dottrinale aggiungendo ora che mentre la dottrina tradizionale si era soffermata, principalmente, sulla distinzione tra esenzioni ed esclusioni basandola su elementi di carattere strutturale facendo rientrare nella categoria delle agevolazioni solo le prime e fondandole su finalità extrafiscali con divieto d'interpretazione analogica, l'analisi è stata, poi, estesa anche ad ulteriori forme. Per la prima interpretazione v., in particolare, A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 174 ss.; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, II, I, Milano, 1957, 207; E. ANTONINI, *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Milano, 1958, 64 ss. Per la contestazione delle agevolazioni quali "norme eccezionali" cfr., in particolare, da G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, p.g., Padova, 1999, 197; F. MOSCHETTI, *Le esenzioni fiscali come "norme limite suscettibili di interpretazione analogica"*, in *Giur. it.*, 1976, I, 153. Tra le interpretazioni più attuali si rinvia, nuovamente, a M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni, esclusioni*, cit., 421 ss.

<sup>87</sup> L. n. 398/1991. Non sono obbligate, infatti, a tenere le scritture (libro giornale; libro degli inventari; registri Iva; scritture ausiliarie e di magazzino; registro beni ammortizzabili) e agli obblighi di fatturazione e registrazione (ad eccezione delle sponsorizzazioni, della cessione di diritti radio-Tv e della pubblicità), oltre che a redigere l'inventario ed il bilancio,

<sup>88</sup> Cfr. l'art. 145 Tuir, il d.P.R. n. 917/1986, nonché l. n. 398/1991 s.m.i. L'art. 3 della legge esclude, peraltro, dalla base imponibile le indennità percepite per la formazione e l'addestramento nell'ipotesi di trasferimento di un'atleta da una società professionistica ad una dilettantistica. Per usufruire del regime indicato nel testo unico esse devono, però, tenere la contabilità, sebbene semplificata, nonché esercitare la relativa opzione esplicitamente nella dichiarazione dei redditi o in quella di "inizio attività" ai sensi del d.P.R. n. 633/1997, art. 35. La circolare MEF n. 124/E già nel 1998 aveva esplicitato, comunque, la non necessità di tanto se dal "comportamento concludente" del contribuente si possa facilmente evincere la volontà di aderirvi.

<sup>89</sup> L'Iva da versare, è determinata, appunto, forfetariamente, riducendo l'imposta sulle attività commerciali in base alle seguenti detrazioni ex art. 74, co. 6, d.P.R. n. 663/1972: detrazione generale - 50 per cento; detrazione per cessione o concessione di diritti radiotelevisivi - 33,3 per cento; detrazione per sponsorizzazioni - 10 per cento.

<sup>90</sup> D.m. 11 febbraio 1997.

<sup>91</sup> E' l'art. 87, co. 1, lett. c), a fornire la nozione generale di "ente non commerciale".

punto di vista tributario, nel caso in cui le associazioni abbiano regolamentato al loro interno lo svolgimento ulteriore di un'attività commerciale se ne dovrà verificare l'"essenzialità" per conseguire gli obiettivi primari in funzione della relativa qualifica a nulla influenzando un eventuale ed espressa dichiarazione di non voler perseguire finalità lucrative.

La disciplina per gli enti non commerciali a carattere associativo è contenuta nell'art. 148 Tuir che dispone che si reputa "non commerciale" l'attività svolta nei confronti degli associati se conforme alle finalità istituzionali; non deve sussistere, inoltre, una diretta corrispettività tra la quota sborsata dai membri e l'attività resa<sup>92</sup>.

Si considerano, peraltro, idonee a concorrere alla formazione del reddito le cessioni di beni o le prestazioni di servizi effettuate nei confronti

degli associati dietro il pagamento di corrispettivi specifici (compresi i contributi, le quote supplementari), che danno luogo a diritti maggiori rispetto a quelli effettivamente spettanti, concorrendo alla composizione del reddito dell'associazione quali "redditi diversi"<sup>93</sup> se con carattere occasionale e quali "redditi d'impresa"<sup>94</sup> se con carattere abituale.

L'art. 148 Tuir, co. 3, prevede poi una peculiare disciplina per le ASD<sup>95</sup>, seppur non esclusivamente ad esse riservata<sup>96</sup>, contenente una de-

<sup>92</sup> In tal senso v. la circolare MEF n. 124/E, cit., nonché la n. 168/E del 26 giugno successivo con i chiarimenti indicati per l'interpretazione uniforme delle norme relative al riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali di cui alla sez. I (artt. 1-9), d.lgs. 460/1977. Più nello specifico, l'art. 12 del d.lgs., avendo introdotto l'art. 111 ter disciplinante il trattamento ai fini delle imposte sui redditi delle attività svolte dalle Onlus, ha previsto, al co. 1, che per non costituisce esercizio di attività commerciale per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale - tranne le società cooperative - lo svolgimento delle attività istituzionali per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale ed al co. 2 che i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse «non concorrono alla formazione del reddito imponibile». Il legislatore, peraltro, ha effettuato una netta distinzione tra attività istituzionali ex co. 1, lett. a), art. 10 d.lgs. n. 460, intese all'esclusivo perseguimento di finalità di "solidarietà sociale" e "attività connesse". Le prime, infatti, sono del tutto avulse dalla commercialità e, pertanto, non assumono rilievo ai fini delle imposte sui redditi. Le seconde, invece, preservano la natura di attività commerciali ma non concorrono alla formazione del reddito imponibile. Il diverso trattamento tributario ha ovvie conseguenze sul piano degli adempimenti contabili previsti per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

<sup>93</sup> Per approfondimenti v. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., 207 ss.

<sup>94</sup> In argomento G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario. Principi generali*, Milano, 1991; F. TESAURO, *Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito d'impresa*, in *Commentario al testo unico delle imposte sui redditi e altri scritti*, in *Il Fisco*, 1990, 217 ss. Per un compiuto inquadramento dei proventi dell'attività sportiva dilettantistica e la loro inclusione nell'ambito dei "redditi diversi", A.F. URICCHIO, *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2006, 253 ss. Si rammenta, ancora, che il co., 1, lett. m) della norma qualifica quali redditi diversi «le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati [...] nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'UNIRE, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche». Per la determinazione del reddito imponibile un regime di favore è indicato nel successivo art. 69, co. 2, Tuir: «Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 67, co. 1, lett. m), non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale».

<sup>95</sup> Cfr. MEF, circolari nn. 124/E, cit. e 168/E, cit.

<sup>96</sup> Opera, infatti, anche per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona.

roga rispetto a quanto indicato nel co. 2<sup>97</sup> dalla stessa norma che non opera, però, quando si riscontri una delle ipotesi previste dal successivo co. 4<sup>98</sup> ossia: «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».

In ogni caso, occorre tener presente anche quanto sancito nel co. 8 del medesimo articolo finalizzato a garantire la «non lucratività ed evitare fenomeni elusivi» delle associazioni in generale prevedendo clausole specifiche da inserire negli atti costitutivi o negli statuti in modo che si evincano, dettagliatamente, una serie di elementi<sup>99</sup>.

<sup>97</sup> «Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del co.1 dell'art. 143, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità».

<sup>98</sup> «La disposizione del co. 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense; b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari».

<sup>99</sup> Ossia: divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, fondi, riserve o capitale nel corso della loro esistenza, a meno che non siano imposti dal-

Per determinare il reddito complessivo degli "enti non commerciali" occorre sommare le categorie di reddito fondiario, di capitale, d'impresa e diversi e richiamare le disposizioni di cui agli artt. 75 e 143 Tuir. Con specifico riguardo a quest'ultima norma non s'includono nel calcolo del reddito i fondi pervenuti da raccolte pubbliche o in occasione di celebrazioni e/o ricorrenze (co. 3, lett. a), nonché i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche per finalità di carattere sociale conformi ai fini istituzionali (lett. b)<sup>100</sup>. Ancora, per le spese e gli

la legge; obbligo di devolvere, come anticipato, il patrimonio, in caso di scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità (sentito l'organismo di controllo e salvo diversa destinazione prevista dalla legge); disciplina uniforme del rapporto e delle modalità associative per garantirne l'effettività con esclusione di partecipazioni temporanee alla vita associativa; diritto di voto per gli associati (o partecipanti) maggiori d'età per approvare e modificare statuto e regolamenti nonché per nominare gli organi direttivi; obbligo di redigere e approvare annualmente il rendiconto economico-finanziario; libera elezione degli organi amministrativi; voto singolo (art. 2532, co. 2, c.c.); sovranità dell'assemblea e criteri di ammissione ed esclusione; criteri e idonee forme di pubblicità per le convocazioni assembleari e relative deliberazioni di bilanci (o rendiconti); intransmissibilità della quota associativa o del contributo con esclusione dei trasferimenti per causa di morte e non rivalutabilità della predetta.

<sup>100</sup> L'art. 28, co. 2, d.P.R. n. 600/1973 dispone che: «Le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto [...] e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti a imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali». L'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 193/E del 17 giugno 2002) ha chiarito l'ambito applicativo della norma estendendolo dal punto di vista soggettivo anche ai soggetti che, pur non rivestendo la qualifica d'imprenditore, abbiano conseguito redditi di natura commerciale o la cui determinazione abbia luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa. Per l'ambito oggettivo, la ritenuta si applica a qualunque forma di contributo, con la sola esclusione di quelli destinati all'acquisto di beni strumentali. Nell'ipotesi in cui il contributo sia erogato ad un'associazione (o, più in generale, ad un ente non commerciale), occorre distinguere se destinato a attività istitu-

altri componenti negativi relativi a beni e servizi “ad uso promiscuo” di attività commerciali (e altre), l’art. 144, al co. 4, prevede che sono deducibili per la parte del loro importo corrispondente al rapporto tra l’ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d’impresa e l’ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi<sup>101</sup>.

### 5. L’imposta sul reddito degli enti sportivi amatoriali.

La disciplina in materia d’imposte dirette e, nello specifico dell’Ires, per le società e per le ASD è, ovviamente, differente. Queste ultime, infatti, sono sottoposte alle disposizioni indicate negli artt. 143 - 149 Tuir che, nel caso in cui assumano la qualifica di Onlus, impongono l’ulteriore applicazione di specifiche disposizioni e, in particolare, quanto indicato dall’art. 150 Tuir.<sup>102</sup>

---

zionali o nell’ambito di attività commerciali che, per le ASD, implica la sottoposizione alla ritenuta di che trattasi solo per i contributi destinati allo svolgimento di quest’ultime. Restano, invece, assoggettati alla ritenuta d’acconto del quattro per cento tutti i contributi, esclusi quelli per l’acquisto di beni strumentali, corrisposti alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro dalle regioni, province, etc. (circolare n. 21/2003). Se, poi, il contributo è corrisposto ad un’Onlus, l’applicazione della ritenuta è preclusa ai sensi dell’art. 150 Tuir e l’inapplicabilità è espressamente enunciata nell’art. 16, co. 1, d.lgs. n. 460/1977.

<sup>101</sup> Quanto agli immobili può portarsi in deduzione il canone di locazione e la rendita catastale per la parte del rapporto indicata nel testo. Tra i proventi che non costituiscono reddito rientrano, oltre quelli indicati nell’art. 148 Tuir, i derivanti da prestazioni di servizi non inclusi nell’art. 2195 c.c., svolte in conformità alle finalità istituzionali senza un’organizzazione specifica e verso il pagamento di corrispettivi che non superano i costi di diretta imputazione (art. 143, co. 1, Tuir).

<sup>102</sup> Per le organizzazioni non lucrative di utilità sociale - tranne le cooperative - non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale ed i proventi derivanti dall’esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddi-

A tanto occorre aggiungere la disciplina “speciale” di cui agli artt. 25, l. n. 133/1999<sup>103</sup> e 90, l. n. 289/2002 (“Legge finanziaria 2003”) e, ancor prima, i contenuti della l. n. 398/1991 s.m.i., che prevede - tra l’altro - per le predette (ma anche per gli enti di promozione sportiva o per le società cooperative sportive), non solo l’accennato regime di favore per determinare il reddito d’impresa ma anche l’ulteriormente segnalata applicazione dell’Iva in un modo alternativo rispetto all’ordinario e a quanto previsto nell’art. 145 Tuir<sup>104</sup>.

Per le società sportive professioniste, invece, occorre richiamare, come si è visto in precedenza e con le relative peculiarità, quanto indicato per le società di capitali (artt. 81-142 t.u.)

La determinazione dell’imponibile per gli enti esercenti attività sportiva è disciplinata nel co. 5, art. 2, l. n. 398 s.m.i. che in deroga al testo unico calcola forfettariamente il reddito d’impresa attraverso l’applicazione di una percentuale del tre per cento sull’ammontare dei relativi proventi<sup>105</sup> nonché aggiungendo

---

to imponibile.

<sup>103</sup> “Legge in materia di perequazione, razionalizzazione e federalismo fiscale”.

<sup>104</sup> La norma, essenzialmente, prevede per gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata (art. 18, d.P.R. n. 600/1973) che possono optare per la determinazione forfettaria del reddito d’impresa, applicando all’ammontare dei ricavi conseguiti nell’esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività corrispondente alla classe di appartenenza seguendo una tabella prevista nella stessa ed aggiungendo l’ammontare dei componenti positivi del reddito di cui agli artt. 58, 59, 86, 88, 89 e 90 Tuir.

<sup>105</sup> Tra i componenti positivi cui applicare tale percentuale rientrano i ricavi di cui all’art. 85, le sopravvenienze attive ex art. 88, eventuali contributi conseguiti per l’esercizio dell’attività commerciale (purché imponibili). In argomento cfr. G. INGRAO, *La determinazione del reddito imponibile delle società sportive, associazioni sportive dilettantistiche e delle Onlus sportive*, in *Rass. trib.*, 2001, 1503 ss. nonché A. CARINCI, in C. ALVISI (a cura di), *Il diritto sportivo nel contesto nazionale ed europeo*, Milano 2006, 102 ss.

l'intero ammontare derivante da (eventuali) plusvalenze determinate ai sensi dell'art. 86.

Sono, invece, esclusi i proventi scaturiti da attività commerciali<sup>106</sup> connesse a scopi istituzionali, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, precisandosi ora che tanto ricorre anche per corrispettivi che non superano i costi di diretta imputazione percepiti a fronte di servizi (ex art. 2195 c.c.) presentati conformemente alle attività istituzionali, oltre ai premi di formazione e addestramento tecnico degli atleti.

## 6. I fondamenti normativi europei in materia sportiva

In base al principio di attribuzione posto dall'art. 8 TFUE solo le materie proprie dell'Unione rientrano nell'ambito applicativo dei Trattati restando regolate dal livello nazionale tutte le altre non specificamente previste. Sino al "Trattato di Lisbona"<sup>107</sup> tanto ha operato anche per la materia sportiva pur non mancando provvedimenti "indiretti" ad essa rivolti attraverso l' "accostamento" ad altre - quali la cultura, la salute, l'educazione e, in special modo, l'attività economica - in ragione della "trasversalità" che la contraddistingue.

Con il "Libro Bianco sullo Sport" adottato dalla Commissione europea nel 2007<sup>108</sup>, il settore

ha, poi, ricevuto trattazione organica, inquadrata sul ruolo sociale e sulla dimensione economico-organizzativa esplicitata e, in particolare, riguardo a quest'ultima se n'è sottolineato il «ruolo determinante per lo sviluppo di specifiche aree» e, se praticata a livello di base, necessita di «finanziamenti pubblici» restando pur sempre, dal punto di vista regolamentare, nella competenza degli Stati membri<sup>109</sup>.

L'art. 165 TFUE ha disciplinato la materia insieme alla cultura, identificandone la «natura sociale» pur se tanto non ha determinato, al momento, un impatto particolarmente significativo dell'azione sovranazionale dal punto di vista sia normativo sia delle competenze<sup>110</sup>; per

---

ranno considerazioni, il tema dello sport a livello europeo ha avuto il suo *incipit* nel corso degli anni '80 del Novecento sulla scia dell'"Europa dei cittadini", la c.d. "Relazione Adonnino", contenente una serie di raccomandazioni poi adottate dal Consiglio europeo di Milano del 1985.

<sup>109</sup> In argomento, tra gli altri, M. VATHELET, *La gouvernance du sport et l'ordre juridique communautaire: le présent et l'avenir*, in *Cahier du droit du sport*, n. 9/2007; G. SIMON, *L'inclusion du sport dans le Traité: minuscule exegèse d'un texte en clair obscur*, in *Sport et Citoyenneté*, n. 3/2008, 24 ss.; F. RANGEON, *Le Traité de Lisbonne: acte de naissance d'une politique européenne du sport?*, in *RM CUE*, 2010, 302 ss.; S.M. CARBONE, *Lo sport ed il diritto dell'Unione europea dopo il Trattato di Lisbona*, in *Studi sull'integrazione europea*, 3/2010, 597 ss.; B. NASCIBENE - S. BASTIANON, *Diritto europeo dello sport*, Torino, 2011, 63 ss.

<sup>110</sup> La norma fornisce i dettagli della "politica dello sport" conferendo alla U.E. il potere di sostenere, coordinare e completare le misure politiche nel settore adottate dagli S.M. L'Unione, infatti, «contribuisce alla promozione dei profili europei dello sport, tenendo conto delle sue specificità, delle sue strutture fondate sul volontariato e della sua funzione sociale ed educativa». Più specificamente, gli obiettivi di tanto sono identificati nella promozione dell'equità e dell'apertura nelle competizioni nonché nella cooperazione tra gli organismi responsabili dell'ambito oltre alla protezione dell'integrità fisica e morale degli sportivi, in particolare quelli più giovani. Lo sport è menzionato, ancora, nell'art. 6 TFUE tra i settori politici nell'ambito dei quali l'Unione «ha la competenza a svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri»; tra i «settori di tali azioni, nella loro finalità europea» rientrano sub lett. e)

---

<sup>106</sup> Per il computo dei proventi commerciali, in conformità all'art. 167 bis, Direttiva Iva 2006/112/CE, modificata dalla Direttiva 2010/45/UE, si applica il "principio di cassa": vanno considerati quelli fatturati anche se non ancora incassati a meno che non si tratti di cessioni di beni o prestazioni di servizi rispetto ai quali l'Iva è esigibile solo nel momento del pagamento del corrispettivo.

<sup>107</sup> I primi passi per la definizione di una base normativa sovranazionale in materia sportiva si ritrovano, invero, nella "Dichiarazione 29" del Trattato di Amsterdam e nell'"Allegato IV" al Trattato di Nizza che hanno, rispettivamente, sottolineato la rilevanza sociale dello sport, l'attività di *policy making* la necessità di salvaguardare lo sport amatoriale e una maggiore considerazione della materia.

<sup>108</sup> COM (2007) 391 def. Esulando dal contesto delle decisioni della Corte di Giustizia, su cui di alcune se riporteremo

il primo aspetto, in particolare, si è ancora in attesa di una clausola orizzontale che preveda di considerare le ipotesi *de quo* tra quelle rientranti nei dettami legislativi europei come previsto, ad esempio, per gli «aspetti culturali» al fine di «rispettare e promuover(n)e la diversità»<sup>111</sup>, conseguendo che il legislatore dovrà valutare discrezionalmente se includerla o meno nel momento in cui è chiamato ad applicare una data disciplina<sup>112</sup>.

L'azione, dunque, appare limitata essendo senz'altro preclusi atti di *hard law* e, dunque, il poter procedere verso una vera e propria armonizzazione delle varie legislazioni nazionali rimanendo saldo il riparto di competenza interna a meno che l'Unione non intervenga in materie "incidentali" a quella sportiva e sempreché, ovviamente, attribuite dai Trattati.

Si è così di fronte a un livello normativo "doppio" dal momento che, oltre a quello nazionale che può, ovviamente, regolare ogni aspetto, vi è quello europeo incidente eventualmente anche attraverso interventi in cooperazione con le organizzazioni sportive internazionali e i Paesi terzi.

Quanto agli interventi della Commissione e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia si sottolinea che anch'essi non hanno subito significative variazioni con l'introduzione di detta norma seguitando, essenzialmente, nell'applicare principi che ammettono

l'intervento dei Trattati nei soli casi in cui lo sport *incidentalmente* rilevi violando una materia di competenza della U.E. Più nello specifico, l'organo giurisdizionale è intervenuto per tutelare il corretto svolgimento della libera concorrenza nel mercato comune e delle libertà fondamentali facendo valere prassi antidiscriminatorie che, per il tema in argomento, consentono di determinare tre principali tipologie disapplicative: 1. regole inerenti alla organizzazione dell'attività fondate sul principio di specificità; 2. regole direttamente discriminatorie fondate su ragioni di ordine pubblico, pubblica sicurezza, sanità pubblica; 3. regole indirettamente discriminatorie ma giustificate e proporzionate allo scopo da conseguire.

Per le prime si fa cenno, tra i vari, all'ormai lontano ma eloquente "caso Walrave"<sup>113</sup> in cui era in contestazione una norma interna di un regolamento che impediva agli atleti di assumere allenatori con nazionalità diversa per lo svolgimento di gare nazionali o internazionali in quanto reputati «*rappresentanza nazionale ai fini sportivi*»<sup>114</sup>. La Corte, intervenuta su un ricorso presentato da alcuni allenatori, reputò il rapporto di quest'ultimi con gli atleti «*un'attività economica*» esplicitandosi in una «*libera prestazione di servizi*» e rientrando nell'ambito dei Trattati così escludendo l'applicabilità delle norme discriminatorie basate sulla nazionalità e sostenendo che il tutto fosse dettato da ragioni «*puramente sportive*» in competenza del giudice e degli ordinamenti interni con richiamo al concetto d'inerenza delle norme.

---

l'istruzione, la formazione professionale, la gioventù e, appunto, lo sport.

<sup>111</sup> Art. 168 TFUE.

<sup>112</sup> Si pensi, a tal proposito ed a mero titolo esemplificativo, alla Direttiva 2006/123/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 12 dicembre 2006 relativa ai servizi nel mercato interno, ove il Considerando 35 recita che «*Le attività sportive amatoriali senza scopo di lucro rivestono una notevole importanza sociale. Tali attività perseguono spesso finalità esclusivamente sociali o ricreative. Pertanto, esse non possono costituire un'attività economica ai sensi del diritto comunitario e non dovrebbero rientrare nel campo di applicazione della presente direttiva*».

<sup>113</sup> C.G.E., caso 36/37 B.N.O. Walvare, I.J.N. Koch c. Association Union Cycliste International, sent. 12 dicembre 1974, causa C 37/72, in Racc., 1974, 1405 ss.

<sup>114</sup> Il giudice comunitario era stato chiamato a pronunciarsi in ordine alla compatibilità con (gli allora) artt. 48 e del Trattato CEE di una norma del regolamento dell'Union Cycliste Internationale - UCI - che prevedeva che corridore e allenatore partecipanti alle gare del campionato mondiale di corse dietro battistrada dovevano possedere la medesima nazionalità.

Riguardo, alle ipotesi sub 2) e avendo riguardo alla materia specificamente calcistica, sia la Corte sia la Commissione hanno escluso, rispettivamente, per il “caso Bosnam”<sup>115</sup> e la “Regola del 6 + 5” della FIFA<sup>116</sup>, l’applicabilità del principio di specificità riscontrando la presenza di un contratto di lavoro subordinato e, quindi, un’attività economica ricadente nell’ambito applicativo dei Trattati. La partecipazione dei giocatori alla partita è stata reputata «*contenuto essenziale*» della prestazione e un’eventuale applicazione di quanto sostenuto dai ricorrenti avrebbe determinato una «*discriminazione diretta basata sulla nazionalità degli sportivi*» che, incidendo su un’attività economica, non trovava giustificazioni in relazione al principio di specificità. Dunque, eventuali “restrizioni” devono essere esattamente motivate e trovare fondamento nel diritto primario.

Su ipotesi “discriminatorie” ammesse in base alla proporzionalità perché finalizzate a raggiungere un determinato scopo si richiama, invece, la proposta contenuta in un regolamento UEFA<sup>117</sup> che intendeva riservare a un numero definito di atleti “locali”<sup>118</sup> il posto in squadra. La Commissione reputò che ciò, pur comportando una discriminazione indiretta basata sulla nazionalità, riceveva la sua giustificazione nel «*promuovere giovani talenti*»<sup>119</sup>.

La rapidissima panoramica proposta è stata resa per segnalare come l’Unione tenda sempre più ad ampliare le proprie competenze in ambito sportivo basandole, essenzialmente, su aspetti di carattere economico pur sempre restando la materia, come si è detto, nella competenza dei singoli ordinamenti nazionali. Il tutto ha determinato una sua indiretta influenza sulle disposizioni normative interne per l’incidenza sul mercato unico come, ad esempio, è avvenuto con la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune Iva. Questa, infatti, all’art. 132, par. 1, lett. m), riprodotto dall’art. 13 della Direttiva 1977/388, ha stabilito in tema di esenzioni a favore di alcune attività d’interesse pubblico che gli S.M. possono esonerare dall’imposta «*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*».

Le considerazioni espresse forniscono l’occasione per introdurre il tema degli aiuti di Stato e, in particolare, quando si presentino sotto forma di agevolazioni fiscali<sup>120</sup> nel settore sportivo conseguendo l’inapplicabilità delle norme sovranazionali poste a tutela della concorrenza nei casi in cui vi sia carenza di un’attività “d’impresa” e, cioè, quando sia “sociale” e avulsa da un mercato rilevante. Non è inconsueto, tuttavia, che l’esercizio di un’attività sportiva sia di tipo “misto”, presenti cioè tanto uno scopo sociale quanto una finalità d’impresa divenendo essenziale delimitarne i rispettivi ambiti che per le attività di “stampo sociale” deve essere compiuto *a contrario*. Occorre individuare, in definitiva, la sua mancata attitudine a svolgersi secondo le “condizioni di

<sup>115</sup> C.G.E., causa C-415/93, Union Royal Belge des sociétés de football association ASBL c. J.M. Bosnam et alt., sent. 15 dicembre 1995.

<sup>116</sup> Secondo tale regola le squadre locali, all’interno dei campionati di calcio nazionali, dovevano iniziare le partite di calcio con almeno sei giocatori aventi requisiti tali da poter essere inclusi nella rappresentativa nazionale.

<sup>117</sup> Reg. 2006/07.

<sup>118</sup> Ossia formati all’interno del club con un contratto non inferiore a tre anni e con un’età compresa tra i quindici ed i ventuno anni.

<sup>119</sup> Cfr. COMMISSIONE EUROPEA, *Uefa rule on home-grown players: compatibility with the principles of free movemet of persons*, 28 maggio 2008.

<sup>120</sup> «Il concetto di agevolazione fiscale è più ampio di quello di aiuto fiscale. Mentre, infatti, tutti gli aiuti fiscali sono agevolazioni, non è vero il contrario». Così A. DAGNINO, *Agevolazioni fiscali e potestà normativa*, Padova, 2008, 139.

mercato" sebbene la "funzione sociale" sia condizione necessaria ma non sufficiente affinché un'attività possa sottrarsi alle regole della concorrenza e non basta nemmeno che un ente si qualifichi come "pubblico" per potersi escludere l'economicità di una certa attività e, dunque, determinarne il "carattere sociale". L'inesatta qualificazione di un'attività come "sportiva" o meno implica rilevanti conseguenze rispetto al tema che si sta per affrontare: l'errata inclusione nell'"ambito sociale" nonostante l'esercizio di un'attività economica permetterebbe, infatti, a un ente sportivo di poter ricevere "aiuti pubblici", variamente intesi, con conseguente distorsione della concorrenza<sup>121</sup>.

## 7. Le valutazioni della Commissione europea su misure nazionali agevolative fiscali rivolte al settore

L'ordinamento tributario attraverso finalità extrafiscali che persegue con norme contenenti agevolazioni o esenzioni può promuovere specifiche attività economiche desiderabili o meritevoli rendendo meno intensi i conseguenti oneri in "funzione promozionale"<sup>122</sup>. A livello europeo, ancora, i divieti su fattispecie qualificabili come aiuti di Stato - ossia limiti imposti alle sovranità interne dalle dinamiche del mercato dell'Unione per tutelare la concorrenza - «si colorano di tributario nell'ottica dell'integrazione "in negativo" dei sistemi tributari nazionali» e si motivano «in funzione dell'interesse comunitario di eliminare "distorsioni

fiscali" nei rapporti economici intracomunitari e non già per definire "in positivo" una complessa e generale governace tributaria comunitaria»<sup>123</sup>.

La disciplina sugli aiuti di Stato, non vietata di per sé, è notoriamente contenuta negli artt. 106, 107 e 108 TFUE<sup>124</sup> e sono previste diverse ipotesi atte a bilanciare la libera concorrenza con il raggiungimento degli obiettivi economici, sociali e industriali di interesse della U.E. ove gli Stati "collaborano" con essa per garantire le condizioni necessarie alla «competitività all'industria»<sup>125</sup> nonché agli «scambi di merci e servizi intracomunitari»<sup>126</sup> in ossequio (anche) al principio di non discriminazione fiscale.

L'Istituzione deputata a valutare la materia è, come noto, la Commissione "chiamata" a intervenire su presunte violazioni del diritto della concorrenza ponderando le modalità con cui sviluppare, attraverso la legislazione o atti informali, la politica sostanziale nonché elaborando fattispecie giustificative tra le quali, appunto, quelle "compensative" che intervengono allorché i beneficiari di un "aiuto" svolgano attività indirizzate a contribuire al raggiungimento degli scopi posti dal Trattato<sup>127</sup>; a sua volta, la Corte di Giustizia verifica il rispetto del principio di ragionevolezza, l'osservanza delle norme procedurali, l'assenza

<sup>121</sup> L'istituto della concorrenza in materia sportiva si rivela, peraltro, estremamente complesso essendo composto da ulteriori accezioni rispetto a quelle tradizionali. Si pensi, solo a titolo esemplificativo, al tema dei diritti televisivi.

<sup>122</sup> In tal senso si è espresso M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario* cit., 55. Per interessanti considerazioni sul confronto tra le nozioni "agevolazione fiscale" e "aiuti di Stato" v. S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. Ingrosso - G. Tesaurò, cit., 375 ss.

<sup>123</sup> Così M. INGROSSO, cit., 10.

<sup>124</sup> Per una compiuta disamina del tema si rinvia ai numerosi contributi presenti in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007 e M. INGROSSO - G. TESAURÒ (a cura di), cit. V. anche G. FRANSONI, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007.

<sup>125</sup> Art. 173 TFUE.

<sup>126</sup> Il ruolo fondamentale della libera circolazione delle merci nel mercato interno è confermato dalla collocazione sistematica delle disposizioni relative nella parte terza del TFUE sulle politiche e azioni interne dell'Unione, il cui titolo I è dedicato al mercato interno. Alla libera circolazione delle merci è rivolto il successivo titolo II (artt. 28, 29, 33, 34,37).

<sup>127</sup> Si pensi alle deroghe indicate nell'art. 107 (3) TFUE.

di errori manifesti o l'abuso di potere, non entrando in apprezzamenti di ordine economico. Sugli elementi del "vantaggio economico" e della "selettività" appaiono opportune, però, alcune precisazioni prima di procedere ulteriormente. Il primo, conseguito da un'impresa privata beneficiaria di un "aiuto", consiste in un trasferimento, diretto o indiretto, di risorse pubbliche<sup>128</sup> e, tanto, indipendentemente da "chi" che le assegni e dalle valutazioni in base alle quali le distribuisca non avendo rilievo se ciò avvenga, ad esempio, da parte di un'impresa privata caratterizzata da una gestione "influenzata" preminentemente dallo Stato. E' il comportamento dell'ente sul mercato che assume uno specifico "valore" e non la soggettività che ne qualifica l'attività; se, pertanto, il "pubblico" si "comporta" da "privato" non ricade nell'ambito applicativo dell'art. 107 TFUE così come previsto per gli "aiuti" direttamente concessi dall'Unione. Sul secondo requisito, che distingue le politiche economiche generali<sup>129</sup> dalle "misure specifiche", se ne segnala la "potenzialità" a incidere nella cornice del mercato unico richiedendo anche che l'attività svolta dall'impresa abbia carattere infrastatale - c.d. "clausola transazionale"<sup>130</sup> - non particolarmente rilevando l'ampiezza del mercato quanto piuttosto l' "effetto" prodotto dai beni o servizi su di esso.

Le esenzioni ex art. 107 si articolano, ancora, in due categorie e il paragrafo 2 individua le "automatiche" mentre il successivo indica le ipotesi che assumono rilievo solo se la Commissione

le valuti in tal modo. La norma, peraltro, prevede - se letta in combinato disposto con quella che la precede - l'esclusione degli effetti distortivi dell'aiuto nei casi in cui a un'impresa alla quale è attribuito un "beneficio" svolga un «servizio d'interesse economico generale»<sup>131</sup> e la sua gestione sia influenzata in modo decisivo dallo Stato garantendole una posizione monopolistica<sup>132</sup>.

L'art. 106 TFUE, distinto in tre paragrafi, "proibisce" nel primo l'abuso della "posizione dominante" o tale da creare un "cartello"; il secondo, si rivolge al segnalato "servizio di interesse economico generale" individuato dalla Commissione in specifiche obbligazioni poste a carico delle pubbliche autorità e determinate dalla legge<sup>133</sup> spettando alla stessa verificare se la discrezionalità pubblica sia esercitata correttamente nel qualificarlo in tal senso<sup>134</sup>; l'ultimo, infine, impone che la prestazione del servizio svolto dall'impresa non determini "distorsione" negli scambi<sup>135</sup>.

Al di là di queste precisazioni un sia pur veloce riferimento ai casi in cui si applica la regola del

<sup>131</sup> G.G.E., causa C-188-190/80, Francia, Italia e Gran Bretagna c. Commissione. L'"impresa pubblica" è stata definita come quella sulla quale le autorità pubbliche «possono esercitare direttamente o indirettamente un'influenza dominante [...] da presumersi quando le autorità pubbliche detengano la maggior parte del capitale sottoscritto, controlli la maggioranza dei voti o possano nominare più della metà dei membri del consiglio di amministrazione, della direzione o del collegio sindacale».

<sup>132</sup> In ambito sportivo, in realtà, questo non è elemento presente per le differenze sostanziali rispetto alle tipiche imprese capitalistiche derivanti dalle peculiarità organizzative, produttive, dal particolare "prodotto" dell'attività svolta, dall'interesse del mercato che è tanto maggiore quanto più grande è l'incertezza del risultato, e dal disinteresse per ogni impresa/squadra di divenire *monopolista*.

<sup>133</sup> Cfr. Protocollo 28 sui servizi di interesse generale, 2008/c 115 0/01.

<sup>134</sup> Causa T-289 0/03, *British United Provident Association Ltd, BUPA Insurance Ltd and BUBA Ireland Ltd c. Commissione*.

<sup>135</sup> "Mactron", Causa C-41/90, punti 24 ss., E' esemplare, a tal proposito, il caso "Altmark Trans", causa C-280/00.

<sup>128</sup> Cfr. C.G.E., causa C-482/99, Francia v. Commissione, 6 maggio 2002, punto 57.

<sup>129</sup> Per l'esatta definizione si rimanda alla Comunicazione della Commissione C-17 del 19 gennaio 2001 nonché al *Libro bianco sui servizi di interesse generale*, COM. (2004) - 374. In dottrina, tra gli altri, cfr. M. PELLECCIA, *I servizi di interesse generale*, in L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, cit., 273 ss.

<sup>130</sup> Cfr. M. HEIDENHAIN, *European State aid law*, Oxford, 2010.

de minimis appare indispensabile. Non si verifica, infatti, un effetto distorsivo della concorrenza e, dunque, non si ricorre in un "aiuto di Stato", nelle ipotesi che si concretano in interventi con un valore monetario, appunto, "minimo", fissato dalla Commissione<sup>136</sup>.

Con specifico riguardo all'ambito sportivo il tema si pone, invero, in relazione a svariate ipotesi potendo, infatti, essere sostenuto dal "pubblico" attraverso misure del bilancio statale<sup>137</sup>, interventi di finanza regionale<sup>138</sup>, agevola-

zioni fiscali<sup>139</sup>, proventi delle scommesse, finanziamenti per l'acquisto o la ristrutturazione d'impianti e/o attrezzature<sup>140</sup> e via dicendo.

<sup>136</sup> Cfr. CONSIGLIO EUROPEO, Regolamenti nn. 994/1998; 69/2001; 1998/2006. Nell'ambito del processo di modernizzazione degli aiuti di Stato con la finalità precipua di contribuire attraverso una nuova regolamentazione delle norme in materia ad una crescita sostenibile, intelligente ed inclusiva che consenta di concentrarsi sui casi che hanno il maggiore impatto sul mercato unico, di semplificare le norme e garantire decisioni più rapide, meglio informate e più solide, si segnala il recente Regolamento generale di esenzione (GBER) del 24 maggio 2014 - C(2014)3292/3 - che entrerà in vigore il 1° luglio e sostituirà il Reg. CE n. 800/2008. In base alle nuove regole, gli S.M. potranno concedere aiuti di maggiore entità in un numero di settori più ampio rispetto a quanto precedentemente previsto così da ridurre gli oneri amministrativi per le autorità pubbliche e i tempi di attesa dei beneficiari; inoltre, le condizioni da rispettare per usufruire dell'esenzione dalla notifica sono state chiarite e semplificate mentre i controlli *ex post* migliorati.

<sup>137</sup> Per la Francia si richiama la l. n. 2004-1366, 15 dicembre 2004 che la Commissione ha ritenuto compatibile con la disciplina in materia di aiuti di Stato. Cfr. Aide n. 118/00 France, *Subventions publiques aux clubs sportifs professionnels* - SG(2001) D/288165. Se si fa riferimento ampio al livello europeo, per il periodo 2014-2020, è previsto che lo sport disporrà di un proprio capitolo e di un proprio bilancio il cui importo annuale medio è stato fissato in circa 30 milioni di euro.

<sup>138</sup> V., in particolare, nel nostro ordinamento tra le leggi regionali: Liguria, n. 40/2009 ed il "Piano di promozione sportiva per gli anni 2013-2015", approvato dal Consiglio regionale il 30 settembre 2013; Veneto n. 12/1993 ed il "Piano degli interventi regionali per la promozione, diffusione e pratica dell'attività sportiva per l'anno 2013"; Sardegna n. 17/1999 ed i "Provvedimenti per lo sviluppo dello sport in Sardegna. Piano triennale 2013-2015".

<sup>139</sup> Si pensi, ad esempio, al *Real decreto ley* n. 687/2005 (c.d. "Ley Beckham"), poi modificato nel 2010 e ora abrogato che, completando ed integrando uno precedente relativo all'imposizione fiscale del reddito dei residenti (art. 9, *Real decreto* n. 3/2004) nella penisola iberica, consentiva ai "nuovi" di poter beneficiare, per un periodo di sei anni, del medesimo regime fiscale riconosciuto ai non residenti, ossia poter applicare al reddito da loro prodotto un'aliquota del 24 per cento (e, fino al 2007, del 25 per cento), anziché del 43 per cento, con profili certamente lesivi, tra l'altro, sia del principio europeo di "non discriminazione" sia di progressività (art. 31, co. 1, Costituzione spagnola). Da un punto di vista completamente diverso e, dunque, particolarmente "punitivo" si può menzionare, invece, l'imposta francese sulle retribuzioni al di sopra di un milione di euro per le quali era stata prevista, inizialmente, a carico delle società sportive che versassero tali importi agli atleti una tassazione al 75 per cento, poi giudicata "iniqua" dal *Conseil constitutionnel* con la *décision* n. 2012-662 DC, 29 dicembre 2012 perchè "confiscatoria".

<sup>140</sup> Tra questi si può far menzione al recente ma fallimentare "Fondo per lo sviluppo e la capillare diffusione della pratica sportiva" finalizzato alla realizzazione di nuovi impianti sportivi ovvero alla ristrutturazione di quelli esistenti (art. 64, d.l. n. 83/2012, conv. in l. n. 134/2012), dichiarato incostituzionale nella sentenza resa dalla Consulta con il n. 254/2013. La Corte, invero, si era già occupata della collocazione materiale della disciplina afferente all'edilizia sportiva precisando - ancor prima della l. cost. n. 3/20101 - che: «la ripartizione delle competenze sugli impianti e sulle attrezzature è [...] nel senso che, mentre lo Stato è pienamente legittimato a programmare e a decidere gli interventi sugli impianti e sulle attrezzature necessari per l'organizzazione delle attività sportive agonistiche, le regioni vantano invece la corrispondente competenza in relazione all'organizzazione delle attività sportive non agonistiche» (sent. n. 517/1987). Successivamente, la stessa Corte ha precisato, che: «non è dubitabile che la disciplina degli impianti e delle attrezzature sportive rientri nella materia dell'ordinamento sportivo e che, in merito alla stessa, operi il riparto di competenze legislative tra Stato e regioni sancito dall'art. 117, co. 3, Cost.» (sent. n. 424/2004). In virtù di tanto, la destinazione del fondo, non finalizzato a favorire l'attività sportiva agonistica, rientra nell'ambito materiale di competenza concorrente regionale dell'ordinamento sportivo di cui all'art. 117, co. 3, Cost., con divieto per il legislatore statale - ex art. 119 Cost. - di prevedere, in materie di competenza

I meccanismi interpretativi cui la Commissione<sup>141</sup> è pervenuta possono essere, a loro volta, racchiusi in varie sottocategorie e in una prima possono ricomprendersi i casi in cui ha escluso la presenza di un aiuto di Stato in mancanza del fondamentale requisito dell'esercizio di un'attività economica, ossia il destinatario dell'intervento pubblico non era qualificabile come "esercente un'attività d'impresa". Una seconda include, invece, le ipotesi in cui l'Istituzione ha richiamato il "diritto alla concorrenza" ma non l'applicazione dell'art. 107 TFUE in mancanza delle condizioni richieste dalla norma.

---

legislativa regionale residuale o concorrente, nuovi finanziamenti a destinazione vincolata anche a favore di soggetti privati. Tali misure, infatti, possono diventare «strumenti indiretti ma pervasivi d'ingerenza dello Stato nell'esercizio delle funzioni delle regioni e degli enti locali, nonché di sovrapposizione di politiche e di indirizzi governati centralmente a quelli legittimamente decisi dalle regioni negli ambiti materiali di propria competenza» (sent. n. 168/2008 e, in termini analoghi, *ex plurimis*, sent. nn. 50/2008, 201/2007, 118/2006). Non può reputarsi confacente per ritenere inapplicabile al caso di specie (come sostenuto dalla difesa erariale) l'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'intervento finanziario sarebbe da attribuire al novero di quelli previsti dall'art. 119, co. 5, Cost., ossia che è consentita allo Stato «la destinazione di risorse aggiuntive agli enti locali per l'effettuazione d'interventi speciali volti, fra l'altro, alla rimozione degli esistenti squilibri economici e sociali». Tale funzione, infatti, non si ritrova «nel testo della norma censurata», ove - tra l'altro - «non vi è alcun indice da cui desumere l'esistenza sia di uno specifico ambito territoriale di localizzazione dell'intervento, sia di particolari categorie svantaggiate destinatarie di esso, essendo, anzi, prevista l'attribuzione delle risorse in favore di una ampia ed indifferenziata platea di soggetti beneficiari».

<sup>141</sup> Sul ruolo da essa svolto si rinvia, tra i primi, a G. DELLA CANANEA, *Il ruolo della Commissione nell'attuazione del diritto comunitario: il controllo sugli aiuti statali alle imprese*, in *Riv. dir. pubbl. comunitario*, 1993, 399 ss.

E' necessario che il servizio sia qualificabile come di interesse generale e devono oggettivamente essere fissati i parametri per la compensazione che non deve oltrepassare quanto è necessario per coprire i costi sostenuti (non devono superare quelli normalmente sostenuti da un'impresa tipo ben organizzata).

In altre due, infine, ricadono le fattispecie giustificative dell'intervento finanziario pubblico oppure i casi di applicazione della norma suddetta con conseguente declaratoria d'incompatibilità della misura in relazione al corretto svolgimento del mercato e, dunque, alle norme imposte per la tutela della concorrenza.

In generale, comunque, l'evenienza per i beneficiari (genericamente intesi) di ricevere "sostegni" (anch'essi ampiamente intesi) per l'attività sportiva esercitata è avvenuta per situazioni non legate al c.d. "sport spettacolo" ma per attività indirizzate, piuttosto, alla "soddisfazione d'interessi collettivi"<sup>142</sup>.

Più nello specifico riguardo a "ipotesi agevolative di carattere fiscale", l'Istituzione europea, almeno in linea di principio, non le ritiene "compatibili" con la disciplina in argomento qualora destinate a società professionistiche in ragione, appunto, della natura economica dell'attività che svolgono e, pertanto, suscettibile di alterare, come si è detto, la "normale competizione". A questo proposito, tra i vari casi su cui è intervenuta, si segnala l'indagine recentemente conclusa sulla "Ley del deporte"<sup>143</sup> con la quale l'ordinamento spagnolo ha inteso - per un verso - promuovere le associazioni sportive di base e - dall'altro - creare un rinnovato modello di responsabilità sia dal punto di vista giuridico sia economico per i club impegnati in attività professionistiche al fine di contenerne i rischi derivanti da esposizioni debitorie eccessive<sup>144</sup>.

A tal fine, l'art. 19, paragrafo 1, della l. n. 10, aveva "imposto" alle squadre sportive profes-

---

<sup>142</sup> Si pensi, ad es., alla sentenza del 24 luglio 2003 della G.G.E nella causa C-280/00, Altmark Trans GmbH.

<sup>143</sup> L. n. 10/1990.

<sup>144</sup> Sul tema v. F. RUBIO SÁNCHEZ, *El contrato de trabajo de los deportistas profesionales*, Madrid, 2002. Per gli aspetti specificamente fiscali cfr. C. MORÓN PÉREZ, *La tributación de los deportistas*, in *Annales de derecho*, n. 30/2012, 164 ss.

sionistiche di trasformarsi da associazioni in società di capitali e la *Settima disposizione complementare* della stessa consentiva, in particolare, alle squadre di calcio professionistiche di poter mantenere l'originaria forma associativa purché nei cinque anni antecedenti la sua entrata in vigore avessero conseguito un attivo di bilancio.

Tale previsione ha determinato, però, nell'attuazione pratica l'esenzione dalla trasformazione in società di capitali a solo quattro club<sup>145</sup> che, mantenendo lo *status* precedente, hanno potuto conseguire significativi vantaggi rispetto alle concorrenti<sup>146</sup> determinati da un minor carico fiscale e da un più agevole accesso alle risorse necessarie per svolgere le loro attività. La Commissione, pertanto, segnalando che il trattamento fiscale loro riservato differisce da quello delle altre realtà operanti nel medesimo settore in quanto beneficiarie di un'esenzione parziale dall'imposta sulle società attraverso una riduzione dell'aliquota sul reddito commerciale (fissata al 25 per cento rispetto all'attuale aliquota generale che è, invece, al 30 per cento) e che pur se considerate, a norma di legge, "enti senza scopo di lucro" svolgono - in quanto squadre di prima serie - attività professionistiche a scopo di lucro in regime di concorrenza con altri club professionistici (anche) europei, ha concluso che tali aiuti «non risultano giustificati ai sensi dell'art. 107, paragrafo 3, lett. c), TFUE».

Un altro caso, tra i vari, su cui è intervenuta la Commissione<sup>147</sup> ha riguardato il nostro noto

"Decreto salva-calcio" rispetto alla misura introdotta dall'art. 3, paragrafo 1 *bis*, del d.l. n. 282/2002<sup>148</sup>, convertito in l. n. 27/2003, e che si applica alle società sportive di cui alla l. n. 91/1981. L'art. 18 *bis*, co. 1, di quest'ultima, come modificata dalla l. n. 27/2003, ha permesso, infatti, alle predette dal primo bilancio successivo dalla data della sua entrata in vigore di «iscrivere in apposito conto l'ammontare delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni sportive degli sportivi professionisti, determinato sulla base di un'apposita perizia giurata». Con il consenso del collegio sindacale tale voce era, dunque, iscritta tra le componenti attive di bilancio sotto forma di "oneri pluriennali" da ammortizzare. Il co. 2 della norma, però, recava anche le società che si avvalevano di tanto dovessero «procedere, ai fini civilistici e fiscali, all'ammortamento della svalutazione iscritta in dieci rate annuali di pari importo» potendo così "compensare" le perdite registrate in passato con profitti futuri in un periodo più lungo che, prorogando il periodo di deducibilità, gli avrebbe permesso di conseguire indubbi vantaggi economici<sup>149</sup>.

La Commissione, conseguentemente, aveva qualificato l'aiuto come "settoriale" essendo indirizzato alle sole società sportive e, dunque, "potenzialmente idoneo" a incidere sugli scambi intracomunitari oltre che utilizzando risorse statali in termini di rinuncia al gettito fiscale permettendole di scegliere tra due metodi

<sup>145</sup> Ossia: Real Madrid C.F., Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, Barcelona C.F.

<sup>146</sup> Rispetto all'imposta sul reddito delle società, il regime fiscale spagnolo è stato investito da una profonda riforma avviata con la l. n. 43/1995 - "Ley del impuesto sobre sociedades" - e da un regolamento del 14 aprile 1997 volto ad armonizzare le disposizioni relative alla determinazione della base imponibile con quelle in materia contabile.

<sup>147</sup> Aiuto C. 70/03. Decisione 2006/898/CE.

<sup>148</sup> "Disposizioni urgenti in materia di adempimenti comunitari e fiscali, di riscossione e di procedure di contabilità".

<sup>149</sup> La norma consentendo di registrare la svalutazione dei contratti riduceva i costi di ammortamento senza far comparire le perdite nello *stato patrimoniale* e nel *conto economico*, evitando gli effetti di cui agli artt. 2446 e 2447 c.c., rispettivamente disciplinanti la "Riduzione del capitale per perdite" e la "Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale".

alternativi d'imposizione<sup>150</sup>.

Nel 2005 il nostro legislatore è, pertanto, nuovamente intervenuto e con l'art. 28 della l. n. 62 ha modificato quanto "contestato" sostituendo l'espressione «*ai fini civilistici e fiscali*» con l'espressione «*ai soli fini civilistici*», venendo meno la possibilità per le società sportive di prorogare il tempo per la deducibilità fiscale di eventuali perdite. Peraltro, poiché i vantaggi fiscali precedentemente ammessi si sarebbero potuti realizzati solo nel futuro se ne è preclusa la possibilità di usufruirne durante il periodo di applicazione delle norme una volta modificate. La Commissione, conseguentemente, ha potuto dichiarare la mancanza di uno dei requisiti essenziali per ritenere sussistente un aiuto di Stato in mancanza di utilizzo di risorse statali.

Un'ulteriore ipotesi ha riguardato, invece, un aiuto ammesso dalla Commissione nel 2011 a favore dell'Ungheria<sup>151</sup> riguardante sgravi d'imposta per incentivare l'ambito sportivo e che consente a tutte le imprese, indipendentemente dall'attività svolta e fino al 30 giugno 2017, di poter effettuare donazioni a favore di enti amatoriali usufruendo di deduzioni fiscali con esenzione dall'imposta di trasferimento della proprietà nei casi di acquisto di infrastrutture riservate, per almeno quindici anni, a un uso esclusivamente sportivo<sup>152</sup>.

Nel primo caso, pur se l'impiego di risorse statali appare indubbio e determinato dalla ri-

nuncia erariale a una parte del prelievo a carico dei donanti, se ne è esclusa la "selettività" valutandosi che l'esenzione è "aperta" a tutte le imprese; nel secondo, invece, la verifica che la Commissione ha dovuto compiere ha richiesto la preliminare individuazione di tutti gli soggetti (eventualmente) interessati, ossia i proprietari, i concessionari e i fruitori.

Su tanto, come indicato per la prima ipotesi, l'utilizzo di risorse erariale è certo e si esplica attraverso la rinuncia agli introiti che sarebbero derivati dall'imposta oltre alla presenza dell'elemento "selettivo"; peraltro da tanto consegue un'alterazione delle "normali condizioni di mercato" con "rilevanza transnazionale". Tuttavia, la Commissione ha tenuto in considerazione il p. 3, c), dell'art. 107, TFUE, per cui la "distorsione" va "bilanciata" con i benefici a favore dell'"interesse comune" e che si manifestano, per il caso in esame, con la diffusione delle infrastrutture rivolte all'attività sportiva che incidono su aspetti di "natura sociale" (art. 165 TFUE). Ciò, ancora, pone una soluzione a una situazione di "fallimento di mercato" poiché nessun investimento privato si sarebbe compiuto senza un "sostegno" pubblico il cui meccanismo di controllo nella relativa assegnazione preclude «*effetti di spill over, sovracompensazione e garantisce la proporzionalità*»<sup>153</sup>.

## 8. Considerazioni conclusive

Le organizzazioni sportive, come si è detto, hanno diverse fonti di reddito e sono sottopo-

<sup>150</sup> Lo Stato italiano, in sostanza, rinunciava ad un'entrata tributaria immediata dal momento che le eventuali perdite societarie erano uniformemente distribuite su un "periodo fiscale" maggiore.

<sup>151</sup> Aiuto SA 31722 (11/N).

<sup>152</sup> La legge precedente, la n. 93/1990, prevedeva un'aliquota ordinaria del 10 per cento da applicare al valore di mercato degli immobili trasferiti. Dal primo gennaio 2010 l'imposta è stata sensibilmente ridotta e, per i trasferimenti di valore sino ad un miliardo di HUF, è del 4 per cento. Oltre tale cifra, è del 2 per cento sulla parte del valore di mercato eccedente il predetto ammontare.

<sup>153</sup> Tra le garanzie si è previsto, tra le tante, che gli aiuti non devono oltrepassare la soglia *de minimis* per le attività sportive che non siano considerate, a livello nazionale, tra le più popolari. Ancora, nessuna società professionistica potrà ricevere l'aiuto se non abbia una "strategia di sviluppo" per la promozione del proprio sport nonché rivolto all'educazione e alla formazione di giovani atleti. Sono stati introdotti, peraltro, prezzi di *benchmarking* per l'utilizzo delle infrastrutture, prezzi minimi per le locazioni.

ste a differenti forme d'imposizione fiscale in relazione all'ambito in cui svolgono le proprie attività e, dunque, ai fini che perseguono.

Da un lato, l' "industria" dello sport italiano presenta i medesimi fattori negativi che caratterizzano le altre nostre realtà imprenditoriali dovuti sia ad un eccessivo carico impositivo sia a casi d'indebitamento fiscale ai quali, peraltro, in talune ipotesi, è stata riconosciuta la possibilità di invocare procedure di transazione<sup>154</sup>. Dall'altro, lo sport praticato a livello di base necessita di un considerevole intervento pubblico, ampiamente inteso, affinché possano essere garantite pari opportunità ed un più vasto accesso alle relative attività pur con i limiti posti dalla disciplina europea in materia di aiuti di Stato.

Si è espresso, ancora, come l'inquadramento giuridico civilistico rappresenti la "base" delle articolazioni in cui si esprimono gli enti operanti nel settore e ci si è poi soffermati sull'Ires e su alcune ipotesi agevolative.

Da ultimo, tra gli interventi di massima rivolti a favorire lo sport, sebbene in fase di annuncio, si segnala la "Misura 50" - "Usare le leve della cultura e dello sport per una diplomazia dell'attrazione" - inserita nel piano del Governo "Destinazione Italia"<sup>155</sup> che prevede, tra l'altro, la valorizzazione del potenziale dato dall'attrattività dello sport (e, in particolare, del calcio), per sostenere generici *obiettivi di diplomazia economica* attraverso la firma di un accordo quadro con il CONI e la conclusione di accordi bilaterali per lo scambio di atleti. Ancora, tra le misure previste nel c.d. "Decreto semplificazione fiscale", in attuazione dell'art.

7 della delega di cui alla l. n. 23/2014<sup>156</sup>, esaminato lo scorso 20 giugno dal Consiglio dei Ministri, alcune prevedono di razionalizzare e coordinare le norme in materia di detrazione forfetaria dell'Iva per le sponsorizzazioni e le spese di rappresentanza delle ASD e le proloco applicando una percentuale unica nella misura del 50 per cento<sup>157</sup>.

Ciò che emerge, comunque, è l'assenza di un organico "sistema" al passo con i tempi ove la "globalizzazione" dell'ordinamento sportivo è del tutto evidente e produce effetti giuridici talmente rilevanti, anche sul piano istituzionale, da richiedere un "salto di qualità" del livello nazionale<sup>158</sup>. Il percorso evolutivo interno è stato declinato, infatti, con "tipizzazioni" mirate e il legislatore, di volta in volta, ha provato a "ricomporre" situazioni di fatto con conseguente frammentazione normativa, frutto di provvedimenti sovrapposti, carenti di un univoco criterio ordinatore che ha favorito, in molti casi, l'utilizzo della disciplina tributaria per finalità elusive.

Nella fase odierna sembra, quindi, quanto mai opportuno pervenire ad un'omogenea normativa di riferimento soprattutto per gli innegabili valori sociali ed i rilevanti effetti economici di cui lo sport è portatore, il cui perfezionamento in un'ottica giuridica contribuisce all'implementazione di valori costituzionalmente garantiti.

<sup>154</sup> Il d.lgs. n.169/2007 ha inserito nella previsione normativa di cui all'art. 182 ter della legge fallimentare, un ulteriore comma, il 6, idoneo a proporre transazioni con il fisco nell'ambito delle trattative che anticipano gli accordi di ristrutturazione.

<sup>155</sup> L. n. 9/2014 di conversione del d.l. n. 145/2013.

<sup>156</sup> "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita".

<sup>157</sup> La detrazione attualmente in vigore è nella misura del 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili e diminuisce al 10 per cento per le operazioni di sponsorizzazione. Art. 74, co. 6, d.P.R. n. 633/1972.

<sup>158</sup> Per lo sviluppo di questo tema cfr., in particolare, L. CASINI, *Il diritto globale dello sport*, Milano, 2010.