

INDICE

INTRODUZIONE	4
CAPITOLO PRIMO	7
LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE	7
1.1 La disciplina giuridica delle associazioni: le disposizioni civilistiche	7
1.1.1 Associazioni riconosciute e personalità giuridica	21
1.1.2 Le associazioni non riconosciute	30
1.2 Le associazioni sportive dilettantistiche	34
1.3 Associazioni sportive e società sportive	41
1.4 La gestione amministrativa e contabile dell'associazione sportiva.....	52
CAPITOLO SECONDO	54
<i>PROFILI TRIBUTARI DELL'ASSOCIAZIONE SPORTIVA:</i>	54
2.1. Le A.S.D. come enti non commerciali: il regime fiscale applicabile	54
2.1.1. Ires.....	67
2.1.2. Iva.....	74
2.1.3. Irap.....	78

2.1.4. Gli adempimenti e il modello Eas	82
2.2. Le agevolazioni previste per le imposte indirette diverse dall'Iva.....	86
2.3. Le collaborazioni e lo speciale regime applicabile ai prestatori di lavoro	89
CAPITOLO TERZO	93
<i>FINALITÀ LUCRATIVA DELLE SOCIETÀ OPERANTI NELL'ORDINAMENTO SPORTIVO E TASSAZIONE: ASPETTI PROBLEMATICI DI NATURA TRIBUTARIA E CIVILISTICA</i>	<i>93</i>
3.1. L'articolo 90 della Legge 289/2002: i requisiti per l'individuazione delle associazioni dilettantistiche con o senza personalità giuridica e la particolarità delle società sportive nell'ordinamento civilistico.....	93
3.2. Profili tributari e problematici della sponsorizzazione sportiva	107
3.3. Agevolazioni introdotte dalla Legge di stabilità 2016 per le associazioni sportive dilettantistiche	116
3.4. Le società sportive professionistiche e il trattamento ai fini tributari: differenze con le associazioni sportive dilettantistiche	123
CONCLUSIONI	133

BIBLIOGRAFIA

INTRODUZIONE

Le società sportive, le Federazioni sportive nazionali e il C.O.N.I. costituiscono un'organizzazione complessa che è caratterizzata da uno stretto collegamento tra soggetti. Infatti un certo numero di appassionati di uno sport si uniscono liberamente in un'associazione per propagandare e praticare una determinata disciplina sportiva. Le varie associazioni, sorte in luoghi diversi, si collegano tra loro allo scopo di organizzare ed attuare incontri per i rispettivi atleti. E poiché gli incontri si ripetono periodicamente, gli organi provvisori creati per organizzarli si trasformano in Organizzazioni stabili. Anche in campo internazionale si è ripetuto lo stesso processo per l'esigenza di consentire incontri a carattere internazionale. Le Federazioni sportive hanno poi sentito la necessità di unirsi tra di loro in una Federazione delle Federazioni: è così sorto il C.O.N.I.. L'organizzazione dello sport agonistico presenta notevoli complessità ma le sue cellule fondamentali sono le società sportive, affiliate alle Federazioni sportive nazionali e riconosciute dal C.O.N.I.. Esse perseguono il fine dell'agonismo programmatico. Come stabiliscono le regole Olimpiche, per uno stesso sport, non può essere riconosciuta più di una Federazione. Ed è il Consiglio nazionale del C.O.N.I. che dopo aver esaminato le richieste e l'importanza delle nuove

discipline che intendono chiedere l'affiliazione, ne delibera il riconoscimento. Ogni Federazione Sportiva Nazionale deve aderire alla competente Federazione Riconosciuta dal C.I.O. ed applicarne le norme. La gestione delle società sportive, delle Federazioni sportive nazionali e del C.O.N.I., al fine di salvaguardare le numerose peculiarità delle organizzazioni stesse, è sottoposta a rigorosi controlli previsti dalla legge. Nello specifico, negli ultimi anni è cresciuto in Italia in maniera consistente lo sport dilettantistico: oggi i praticanti sono oltre 11 milioni e gli iscritti alle diverse federazioni oltre 3 milioni e mezzo. Ha ricevuto particolare attenzione anche da parte del legislatore, modificandosi di conseguenza la legislazione italiana, adeguando normative e regolamentazioni fiscali e organizzative. Infatti, oltre all'introduzione di norme di carattere civilistico, atte a dare certezza giuridica all'associazionismo sportivo, numerosi sono stati i provvedimenti fiscali finalizzati a sostenere le società e le associazioni sportive dilettantistiche nello svolgimento della loro attività. Attualmente la gestione di una realtà sportiva ha assunto livelli di complessità operative alle quali non si può più rispondere facendo appello esclusivamente alla buona volontà e disponibilità personali. Sotto questo aspetto, le difficoltà principali sono sicuramente legate alla enorme quantità e alla sovrapposibilità delle disposizioni normative, delle

interpretazioni dell'Agenzia delle entrate, delle direttive del C.O.N.I. e delle circolari Inps.

Partendo dall'art. 90 della legge 27 dicembre 2002 n. 289 – che ha individuato tre categorie di enti che operano nel campo dello sport dilettantistico (società di capitali e società cooperative che non distribuiscono utili, associazioni riconosciute e non) – è stato possibile delineare con ordine e tratteggiare il quadro complessivo della complicata fattispecie delle associazioni sportive dilettantistiche. Obiettivo del presente lavoro, è quello di descrivere gli aspetti normativi caratterizzanti l'associazione (e società) sportiva dilettantistica e le regole che presiedono la sua amministrazione nei diversi ambiti di attività, e non solo.

CAPITOLO PRIMO

LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE

1.1 La disciplina giuridica delle associazioni: le disposizioni civilistiche

L'impresa è un frammento della società, ne rispecchia i valori, ne è sintesi e motore. Si pensi alla figura schumpeteriana dell'imprenditore, a volte perfino grandiosa: una guida morale, un leader che esprime le sue capacità al di là dell'attività economica. L'impresa è funzionale alla società. Il riferimento al concetto di impresa è strumentale all'inizio della presente trattazione per innescare un preliminare confronto con la figura dell'associazione. Se si guarda, infatti, alle origini e agli sviluppi delle associazioni, e non già alla loro veste sia economica che giuridica, è possibile individuare, all'interno del vasto panorama dell'associazionismo, una pluralità di modelli organizzativi, che rimandano a differenti logiche di funzionamento e visioni¹. Ciò è rilevante, soprattutto sotto il profilo della *governance* interna, oltre che con specifico riferimento al tipo di relazioni che le associazioni intrattengono con le altre sfere della società. Storicamente l'associazionismo ha assunto diverse configurazioni in continua evoluzione sino ai

¹ SANTARONI, M., *Associazione*, in *Dig. priv.*, Torino, 2006, 484 ss.

giorni nostri. Attualmente si assiste ad una mutazione delle associazioni che svolgono alcuni servizi rilevanti all'interno della società, anche a supporto della sfera pubblica. Per lo studioso di diritto andare a tracciare un quadro sulla disciplina giuridica delle associazioni e più in generale delle realtà giuridiche non speculative vuol dire partire necessariamente dalla nozione di imprenditore dettata dall'art. 2082 c.c.². Una nozione che non contiene alcun riferimento allo scopo di lucro, vuoi per l'originario collegamento tra esercizio professionale delle attività economiche e corporazioni, che comunque rimandava a un intento soggettivo di guadagno, vuoi per la disciplina nello stesso codice anche di imprese collettive che perseguono uno scopo diverso dal lucrativo, quali sono certamente lo scopo mutualistico e quello consortile.

Con la soppressione dell'ordinamento corporativo e la perdita di rilievo delle norme del codice che lo richiamavano si è progressivamente affermata in dottrina e in giurisprudenza l'opinione che la fattispecie "impresa" non includa lo scopo lucrativo, risultando a riguardo sufficiente il rispetto di un metodo di gestione idoneo a realizzare il pareggio tra costi e ricavi a salvaguardia dell'economicità dell'attività esercitata.

² MARASÀ, G., *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, p. 23 e ss.

Allo stesso tempo, nel codice del '42 l'esplicito perseguimento di uno scopo non lucrativo è ipotesi eccezionale e sostanzialmente marginale. A livello individuale, l'attività imprenditoriale non speculativa è ignorata, non solo per via dell'iniziale configurazione professionalmente corporativa e dunque lucrativa, ma proprio perché la generale superfluità del requisito lucrativo priva di significato lo stesso espresso perseguimento di uno scopo non lucrativo, non verificabile né inizialmente né *ex post*, dunque giuridicamente irrilevante³.

Da questa breve introduzione, legata in modo diretto ai concetti di associazione in relazione e con la finalità di tracciare delle differenze rispetto alle imprese, appunto lucrative per definizione, si deduce come il nostro ordinamento, sebbene quello civilistico sia chiaramente impostato per fornire dei vincoli in ambito commerciale e giudico, riconosca la possibilità per i cittadini di formare aggregazioni, siano esse di tipo economico e quindi orientate a generare un profitto economico, siano esse invece indirizzate a perseguire finalità sociali, filantropiche o di qualsiasi altra natura, chiaramente non in contrasto con i principi democratici ai quali lo stesso ordinamento è orientato⁴. Occorre a questo punto puntualizzare che, indipendentemente dalle differenze che abbiamo citato riguardo la profittabilità o meno

³ FERRARA, F., *Diritto delle persone e della famiglia*, Napoli, 1956, p. 147 e ss.

⁴ GALGANO, F., *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, Padova, 1987, p. 12 e ss.

dell'agire in modo congiunto da parte di individui uniti in un' associazione, la nostra Carta fondamentale assicura all'articolo 18 il diritto dei cittadini di associarsi liberamente, senza una specifica autorizzazione, per finalità – come specificato- che non siano vietate dalla legge penale, vietando solamente la costituzione di associazioni segrete e di quelle che perseguono scopi politici mediante organizzazioni di carattere militare⁵. Siamo quindi parlando di organizzazione stabile di più soggetti per la gestione di un interesse comune, fornendo una definizione ampia e comune proprio per le associazioni, le società e i consorzi in generale e tutte le figure di aggregazioni collettive con scopo comune. Il codice civile del resto non ha una definizione specifica di associazione. Si ritiene comunemente che esse si caratterizzino, per differenza rispetto alle società ed ai consorzi per: a) l'organizzazione interna di tipo collettivistico o corporativo, che si contrapporrebbe ad un'organizzazione di tipo individualistico o personalistico; b) la struttura personale aperta ed il conseguimento di un interesse di categoria contrapposto ad un interesse di gruppo; c) la natura non lucrativa dello scopo perseguito dai membri⁶. Ricollegandoci a quanto affermato sino a questo momento si deve sottolineare che da un punto di vista

⁵ VOLPE PUTZOLU, G., *La tutela dell'associato in un regime pluralistico*, Milano, 1977, p. 96 e ss.

⁶ GALGANO, F., *Le associazioni non riconosciute ed i comitati*, in *Comm. c.c. Scialoja-Branca*, Bologna, 1974, 191

prettamente storico il modello tradizionale, quello di più antica costituzione, vede le associazioni come espressione della società civile, vale a dire come libero conferire di persone per un progetto da realizzarsi in comune. Al fondo di tale modello troviamo l'adesione esplicita - da parte di chi in esso si riconosce - della sussidiarietà orizzontale, principio di organizzazione sociale che si afferma all'epoca dell'Umanesimo civile (XV secolo) e che viene pressoché totalmente obnubilato dall'affermazione degli Stati-nazione nel corso dei secoli XIX e XX. A ciò si è poi affiancato una sorta di modello che vede gli enti morali come emanazione e supporto della sfera pubblica (da non confondersi con la sfera politica). Rientrano in tale quadro le realtà associative, anche e certamente sportive, create da soggetti collettivi/categoriali istituzionalizzati (un altro esempio potrebbe essere rappresentato da un sindacato che crea cooperative sociali; Enti Locali che promuovono la nascita di ONP; IPAB trasformate in fondazioni di partecipazione)⁷. Il principio regolativo di tale modello è il decentramento, cioè la sussidiarietà verticale. *“Non faccia lo Stato ciò che possono fare gli enti inferiori e i soggetti della società civile”*¹⁵. La legislazione comunitaria viene assumendo sempre più, negli ultimi anni, un ruolo cruciale per lo sviluppo e la diffusione di una

⁷ FUSARO, A., *L'associazione non riconosciuta, modelli normativi ed esperienze atipiche*, Padova, 1991, p. 15

¹⁵ COLOZZI I., *La specificità dei soggetti di terzo settore: tipi e dinamiche*, Ed. Franco Angeli, Milano, 1996, p. 37 e ss.

certa tipologia di associazionismo che, nel caso italiano, potrebbe essere indicato anche con il termine Terzo Settore sancendo opportunità di crescita e ponendo inevitabili vincoli organizzativi, che vanno ad incidere, in maniera a volte massiccia, sull'identità dell'organizzazione stessa. La questione cruciale con cui è urgente fare i conti è sapere se i diversi modelli si pongano tra loro in modo conflittuale, così che alla lunga un solo modello sarebbe destinato a prevalere, o convergenziale, così che è possibile immaginare coesistenza di tipi diversi⁸. In realtà, la sfida organizzativa che le organizzazioni del terzo settore devono raccogliere (e vincere) è quella di far sì che valore strumentale e valore espressivo possano coesistere in maniera armonica⁹. Se così non avvenisse, infatti, il rischio dello snaturamento per il settore non-profit diverrebbe una certezza. Occorre comunque tenere presente che, in via del tutto teorica, nella famosa schematizzazione di Mintzberg le associazioni appartenerebbero alla categoria della "*ideological organizations*", vale a dire organizzazioni a forte movente ideale. La vita di tali soggetti conoscerebbe tre fasi: quella della nascita e della prima infanzia, in cui sono l'entusiasmo e la forte spinta iniziale i fattori di traino; quella del consolidamento, in cui la razionalizzazione degli

⁸ FUSARO, A., *L'associazione non riconosciuta, modelli normativi ed esperienze atipiche*, Padova, 1991, p. 15

⁹ MANCUSO, *How to form a non profit corporation*, Nolo Press, Berkeley, 4th edition, 1997

schemi organizzativi prende il sopravvento; ed infine la fase nella quale due sono gli esiti possibili: quella del contagio diffusivo nel mercato oppure quella involutiva in cui la *“ideological organization”* si subordina all’ambiente circostante. A livello internazionale è sempre più diffusa la convinzione che proprio in Europa si assiste ad un rivalutazione degli enti no profit da parte del mercato e al tentativo di "strapparlo" dall'orbita politica alla quale è finora stato subordinato. Negli Stati Uniti l’analisi deve seguire una direzione opposta, perché in questo Paese è in atto una vera e propria valorizzazione politica che si sovrappone a quella consolidata di tipo economico. Nel complesso, emerge una sorta di convergenza trans-continentale tra interessi economico-politici nel tentativo di far proprie le risorse e le strategie di un soggetto che, invece, ha conquistato uno spazio autonomo nell'arena societaria. Stando a queste premesse, il perché dell’esistenza del Terzo settore va sicuramente ricercato nei fondamenti teorici dell’economia politica del non-profit¹⁰. Se la società moderna si dispiegava tutta nella dicotomia pubblico/privato, la società attuale, superando la "modernità" (post-moderna) è comprensibile solo utilizzando "categorie relazionali" e non dicotomiche, perché tende a strutturarsi attorno a quattro polarità, di cui le prime due, mercato e Stato, sono un prodotto della modernità, mentre le altre due, e

¹⁰ BRUNI L., PORTA P. L. [a cura di], *Felicità e libertà. Economia e benessere in prospettiva relazionale*, Guerini e Associati, Milano, 2006, p. 17 e ss

cioè le organizzazioni di terzo settore e le reti informali, rappresentano quelle sfere sociali autonome di privato sociale che emergono al di là della modernità¹¹. Per inserire tali considerazioni in un contesto giuridico, preso atto che le stesse siano forse caratterizzate da uno spiccato approccio economico, si può affermare che l'esercizio non speculativo dell'impresa trova invece spazio, ma uno spazio non grande, occupato solo da una variante funzionale del fenomeno societario, normalmente lucrativo, rappresentato dalle società cooperative e mutue assicuratrici, che perseguono uno scopo mutualistico, e dai consorzi con attività esterna, ai quali originariamente era assegnato lo scopo di disciplina della concorrenza, solo con la riforma del 1976 affiancato da altre finalità di collaborazione inter-imprenditoriale¹².

Inoltre, nel caso sia della cooperazione, sia del fenomeno consortile, l'impresa nel sistema originario del codice è destinata a soddisfare direttamente, in via esclusiva o almeno prevalente, i bisogni dei partecipanti, nel caso delle cooperative per sostituire il terzo imprenditore e ottenere un risparmio di spesa o una sovraremunerazione del lavoro o dei prodotti o servizi conferiti o

¹¹ PROTO M., *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv Dir Trib*, n.11/1992, pag 881

¹² MOSCO, *I consorzi tra imprenditori*, Milano, Giuffrè, 1988, 125 e ss.

ricevuti¹³, in quello dei consorzi addirittura per aumentare (o difendere) il profitto prodotto dalle imprese consorziate.

Anche se, nel caso delle cooperative, è dunque forte la contrapposizione all'impresa privata speculativa e l'attinenza a esigenze solidaristiche e generali, le imprese non lucrative non sono pensate dal codice in chiave altruistica ed è a riguardo significativo che la disciplina degli enti non societari del I libro non contempra la possibilità di esercizio di attività economiche. Le associazioni e fondazioni sono enti rivolti al perseguimento di uno scopo comune — non lucrativo, mutualistico, consortile — di impronta altruistica-ideale che è realizzato tramite, essenzialmente, attività di mera erogazione a carico degli associati e di altri eventuali finanziatori pubblici e privati, non di iniziative produttive imprenditoriali¹⁴.

In definitiva, il modello di impresa non speculativa tradizionalmente considerato si risolve nell'impresa collettiva esercitata da una società cooperativa o da un consorzio per la percezione diretta dei vantaggi derivanti dall'attività imprenditoriale esercitata¹⁵.

¹³ GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati (artt. 36-42)*, in *Commentario del codice civile*, diretto da Scialoja e Branca, 1978, 65, nt. 11.

¹⁴ FERRARA S.R., *Teoria delle persone giuridiche*, Torino, Marghieri, 1923, 14 ss. e 375 ss.

¹⁵ GALGANO, F., *Le associazioni, le fondazioni, i comitati*, Padova, 1987, p. 12 e ss.

La Costituzione del '48 non muta direttamente questa situazione ma, con l'affermazione dei principi di libertà d'associazione e di impresa privata assieme all'articolazione del sistema imprenditoriale anche sotto il profilo delle finalità perseguite, crea le premesse per un cambiamento radicale.

Con particolare riferimento alla situazione italiana occorre puntualizzare che anche da un punto di vista che possiamo definire storico, nell'immediato Dopoguerra la cultura giuridica italiana si trova nuovamente nella situazione di dover affrontare la questione della legittimità, del rapporto fra apparato statale e comunità civile, dell'ampliamento e consolidamento delle basi sociali dello Stato¹⁶.

La cultura giuridica della Costituente diede vita ad un nuovo tessuto normativo, tale da consentire la rinascita e lo sviluppo di un pluralismo, infine, compiutamente politico. I partiti politici sono solamente una delle figure che compongono, e in cui si organizza, il modello pluralistico italiano, assieme al complesso di figure associative e di soggetti organizzati, cresciuti nella disciplina del diritto pubblico degli enti morali¹⁷.

¹⁶ PROTO M., Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale, in Riv Dir Trib , n.11/1992, pag 881

¹⁷ CARIOTA FERRARA, L., *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 2011, 210 ss

L'intera riflessione di Mortati¹⁸ a partire dagli anni della Costituente parla, in effetti, dell'esigenza di una piena espressione, all'interno degli istituti rappresentativi, dell'intero complesso di figure soggettive che si è visto comporre il sistema pluralistico italiano. E' quindi l'intera costellazione di figure soggettive, di manifestazioni della vita associativa, caratteristica del pluralismo italiano, a diventare l'asse di un raccordo sistematico fra Stato e comunità, intesi ormai in maniera pienamente partecipativa.

In Mortati dunque è il complesso del sistema pluralistico a guadagnare definitivamente una posizione di centralità nell'equilibrio istituzionale: dai partiti alle associazioni sindacali e alle comunità intermedie territoriali in una prospettiva unitaria, collocata in una più ampia riflessione sul problema delle fonti, e sui mutamenti nella loro gerarchia¹⁹. Questo avviene a partire dal superamento teorico e sistematico della centralità degli istituti parlamentari, sia nelle funzioni di rappresentanza della comunità civile sia nei processi di formazione delle decisioni politiche e normative²⁰.

Occorre infatti soffermarsi sul passaggio dal primato del

¹⁸ MORTATI C, *Disciplina dei partiti politici nella Costituzione italiana*, in "Cronache sociali", 1950, 2, pp. 25-27

¹⁹ Sul concetto di 'maggioranza' in Mortati si vedano ora le riflessioni di S. Bonfiglio in *Partiti politici e forma di governo*, Milano 1993.

²⁰ CARIOTA FERRARA, L., *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 2011, 210 ss

diritto e dei poteri amministrativi, ad una prospettiva disciplinare che ne iscrive i soggetti costitutivi in un quadro pubblicistico più ampio: la riflessione di Mortati offre una lettura sistematica del pluralismo che ne integra l'originario profilo a centralità del diritto amministrativo nella prospettiva costituzionale dell'ordinamento democratico.

In questo senso Mortati è certamente il teorico più rappresentativo di questa piena "costituzionalizzazione" del pluralismo, e di quel diritto pubblico degli enti morali che nell'esperienza italiana ne costituiva la cornice disciplinare. Un pluralismo che adesso, pur facendo ancora leva sul sistema di soggetti disciplinati dal diritto pubblico degli enti morali, è ormai lontanissimo dalle forme di rappresentanza degli interessi conosciute nell'Italia fascista: il processo di costituzionalizzazione delle figure soggettive su cui deve fondarsi il legame fra Stato e comunità ne sancisce il rilievo nella formazione dell'indirizzo politico, ed in questo è, oltre che pluralismo sociale, appunto pluralismo pienamente politico²¹.

Le categorie del diritto pubblico degli enti morali, come disciplina dei rapporti fra pubblici poteri e forze civili organizzate, si ripropongono così in un quadro unitario, frutto delle sedimentazioni che si sono succedute. Ma il nuovo

²¹ SANTARONI, M., *Associazione*, in *Dig. priv.*, Torino, 2006, 484 ss.

elemento che viene introdotto, la costituzionalizzazione dei suoi istituti, spezza per la seconda volta il continuum dello sviluppo del diritto pubblico degli enti morali²². Per “ente morale” si intende, quindi, un insieme organizzato di persone e di beni al quale l'ordinamento giuridico attribuisce la cosiddetta “capacità giuridica” (un soggetto che ha sia diritti che doveri), facendolo diventare, a tutti gli effetti, un soggetto di diritto. In generale la persona giuridica (ecco il termine più moderno) è costituita dal “riconoscimento” (elemento formale) di determinati requisiti, una norma collegata ad una precisa persona giuridica ed uno specifico provvedimento posto in essere²³.

La cultura giuridica della Costituente ebbe piena consapevolezza di operare in questa direzione, ed è possibile ripercorrere i tratti fondamentali di questo processo, ancora una volta, attraverso le discussioni sulla cooperazione, sulle associazioni sindacali, e sui partiti politici. In sede di Commissione dei 75 (III Sottocommissione), le discussioni sulla disciplina della cooperazione partono dalla proposta di articolo del relatore Emilio Canevari²⁴: "lo Stato favorisce, con i mezzi

²² VOLPE PUTZOLU, G., *La tutela dell'associato in un regime pluralistico*, Milano, 1977, p. 236

²³ TUNDO, *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti no profit*, in *Dir. Prat.trib.*, 2001, fasc I, p. 156 e ss.

²⁴ Su Emilio Canevari si veda la voce relativa di BISCIONE E.M in *Dizionario Biografico degli Italiani*, vol. XXXIV, Primo Supplemento A-C, pp. 624-625, Roma 1988.

più idonei, lo sviluppo delle organizzazioni cooperative, fondate sui principi della mutualità, e ne vigila il funzionamento"²⁵. Un articolo, quindi, che afferma con precisione il principio della vigilanza governativa sulle cooperative, principio che discende dall'utilità pubblica dei loro scopi²⁶. La Repubblica, quindi, riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere mutualistico e senza fini di speculazione privata. La legge ne favorisce l'incremento con i mezzi più idonei, facilita lo svolgimento della sua funzione e ne assicura il carattere e le finalità attraverso gli opportuni controlli²⁷.

²⁵ Atti dell'Assemblea Costituente, Commissione per la Costituzione, a cura del Segretariato generale della Camera dei deputati, Relazioni e proposte (bozze di stampa), vol. 11, s.d., p. 118.

²⁶ ALPA, G., *Il riconoscimento delle associazioni. Spunti problematici*, in *Vita not.*, 1983, I, 787;

²⁷ GALGANO, F., *Le associazioni non riconosciute ed i comitati*, nel Comm. c.c. Scialoja-Branca, Bologna, 1974, 86 s

1.1.1 Associazioni riconosciute e personalità giuridica

Il codice civile distingue tra associazioni riconosciute e non riconosciute. Quelle riconosciute sono dotate di una personalità giuridica e sono disciplinate insieme alle fondazioni agli articoli che vanno dal 14 al 35. Le associazioni non riconosciute sono invece raggruppate agli articoli 36 – 42 insieme alla disciplina dei comitati. Le associazioni riconosciute hanno alcuni elementi caratteristici nel fenomeno associativo²⁸. Il co. 2 dell'art. 27 c.c, afferma che le associazioni si estinguono quando tutti gli associati sono venuti a mancare. La natura stessa del fenomeno associativo, quale coalizione di una pluralità di soggetti, fa desumere generalmente che elemento essenziale e caratteristico delle associazioni sia la pluralità di soggetti, tanto al momento della costituzione dell'associazione, quanto per tutta la sua durata²⁹. Il comma secondo dell'articolo 27 individua come elemento caratterizzante il fenomeno associativo l'esistenza di una pluralità di soggetti e quindi l'associazione viene a mancare quando si estinguono tutti gli associati³⁰.

²⁸ SANTARONI, M., *Associazione*, in *Dig. priv.*, Torino, 2006, 484 ss.

²⁹ TUNDO, *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti no profit*, in *Dir. Prat.trib.*, 2001, fasc I, p. 156 e ss.

³⁰ PROTO M., *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv Dir Trib*, n.11/1992, pag 881

Elemento essenziale del fenomeno associativo, secondo alcuni, è la presenza di un fondo comune, destinato al perseguimento dello scopo³¹.

I temi della personalità giuridica, del profilo soggettivo di un organismo associativo, del suo rapporto con lo Stato, del rilievo pubblicistico della sua organizzazione interna, si faranno strada in sede costituente con particolare forza nelle discussioni sul "diritto di associazione e ordinamento sindacale" alla base del futuro art. 39³². Il problema del modo di acquisizione della personalità giuridica si porrà in termini per certi versi molto simili a quelli che si sono veduti caratterizzare il dibattito sul riconoscimento in età liberale, a proposito delle società di mutuo soccorso³³. Sullo sfondo, in termini più o meno espliciti e ben definiti dal punto di vista della cultura giuridica, resta il tema della natura pubblicistica dell'associazione sindacale o professionale, dell' "interesse collettivo" della sua attività, tema com'è evidente ben più legato alla cultura giuridica degli anni Trenta.

³¹ AURICCHIO, A., *Associazioni (in generale)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1958, 873 ss

³² BASILE, M., *Gli enti di fatto*, in *Tratt. Rescigno*, II, Torino, 1982, p. 147 e ss.

³³ PROTO M., *Brevi considerazioni sulla nozione di attività commerciale*, in *Riv Dir Trib*, n.11/1992, pag 881

La definizione della persona giuridica come fattispecie o come sintesi normativa non è se non la conseguenza del bisogno che ha l'uomo di oggettivare le cose che stanno fuori di lui³⁴.

L'ordinamento, infatti, riconosce la personalità giuridica alle sole società di capitali (art 2331 c.c.), mentre alle società di persone è garantita esclusivamente la "soggettività giuridica"³⁵. Ciò significa che queste ultime, anche se non possono essere considerate, sotto i vari profili di rilievo, "persone giuridiche"³⁶ a tutti gli effetti, sono pur sempre "soggetti di diritto", ossia autonomi centri d'imputazione d'interessi giuridicamente tutelati, in quanto si presentano come soggetti distinti dai soci, titolari di propri rapporti giuridici e di propri patrimoni³⁷.

³⁴ FERRARA, *Le persone giuridiche*, Torino, Tratt.dir.civ. dir. da Vassalli, 1958, p. 82 e ss.

³⁵ FALZEA, *Ricerche di teoria generale del diritto e di dogmatica giuridica*. Vol. 2: Dogmatica giuridica, Giuffrè, 1997, p. 82 e ss.

³⁶ SANFILIPPO, *Istituzioni di diritto romano*, Rubbettino, 2002, p. 73 e ss.

³⁷ L'unica soggettività comprensibile è quella di noi stessi, perchè la percezione come atto del percepire è una qualità che non può attribuirsi al mondo esterno, che è sempre un percepito. Il percepito è però un contenuto con la sua forma oggettiva in sè, mentre il percipiente è indotto a dare una forma e quindi un contenuto a qualsiasi cosa concreta o astratta. Si spiega così come un soggetto — inteso questo nel senso di extra — possa essere considerato oggetto e quindi fattispecie, limitandoci a riconoscere funzioni soggettive solo in chi è in condizioni di compiere l'atto del percepire. Con questo modo di risolvere il problema della forma e del contenuto secondo la valutazione dell'io, è agevole comprendere come lo stesso termine di soggetto non possa prescindere da una entità pensante e come nella descrizione della persona giuridica si presupponga sempre l'esistenza di certi soggetti. Questa soluzione può tuttavia essere superata, se si esce dal consueto modulo di ragionamento e se si distingue il fenomeno della soggettività in fisico e giuridico. Cfr. GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati (artt. 36-42)*, Bologna-Roma, Comm. cod.civ. a cura di Scialoja-Branca, 1976, p. 71 e ss.

La soggettività giuridica (riferita ad un gruppo) non è più una posizione plurima vincolata dalla presenza di persone fisiche, ma è una situazione normativa che per comodità di linguaggio identifichiamo con le parole “persona giuridica”, dove la pluralità degli individui è scomparsa³⁸. Essa è assorbita in un centro formale che ha rotto il collegamento tra singoli atti o fatti e l'imputazione plurima³⁹. Quando ciò si verifica è certo un fatto normativo, ma appartiene anche ad un giudizio di valore, il quale mediante strumenti offertigli dalla logica, riesce a configurare la scomparsa della pluralità e la sopravvenienza dell'unità⁴⁰.

Nel linguaggio legislativo “persona giuridica” non è, quindi, uno schema vuoto: è la descrizione di una situazione formale con unicità d'imputazione dei fatti e dei rapporti che le si ascrivono⁴¹. Il problema della “persona giuridica” è dunque solubile solo nella norma e solo come fatto formale che attribuisce realtà ontologica ad un'astrazione non come soggetto, ma come situazione soggettiva. Si supera questa realtà quando, per forza, al dato formale si voglia sostituire una misura antropologica, quando cioè si voglia scoprire necessariamente dietro la pura

³⁸ GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati (artt. 36-42)*, Bologna-Roma, Comm. cod.civ. a cura di Scialoja-Branca, 1976, p. 71 e ss.

³⁹ TUNDO, *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti no profit*, in *Dir. Prat.trib.*, 2001, fasc I, p. 156 e ss.

⁴⁰ FALZEA, *Ricerche di teoria generale del diritto e di dogmatica giuridica*. Vol. 2: *Dogmatica giuridica*, Giuffrè, 1997, p. 82 e ss.

⁴¹ GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati (artt. 36-42)*, Bologna-Roma, Comm. cod.civ. a cura di Scialoja-Branca, 1976

forma la presenza di persone fisiche. Si può dire così che lo pseudoconcetto è quello della persona giuridica come fattispecie e sostanza, non quello della persona giuridica come forma e tecnica del linguaggio (poiché nessuna persona fisica — come centro unico o plurimo d'imputazione — può individuarsi al di là della formula adoperata nel linguaggio del legislatore)⁴².

Persona giuridica, società con personalità giuridica, ecc., sono pertanto manifestazioni diverse di un identico fenomeno nel quale alla pluralità dei soggetti agenti si sostituisce la loro sintesi astratta in una situazione unitaria. Non è dunque esatto affermare che la spiegazione della personalità giuridica della società per azioni si raggiunga attraverso la dimostrazione delle norme che la regolano, mentre la spiegazione della personalità giuridica delle fondazioni, delle associazioni riconosciute, ecc. si trova nella relativa disciplina⁴³. Tutte queste disposizioni, infatti, hanno per oggetto la regolamentazione dell'attività di tali enti, non l'individuazione della loro struttura. In altre parole, esse disciplinano la gestione dell'ente e i rapporti che si costituiscono a seguito della sua attività, ma nei vari enti si presuppone un comune denominatore⁴⁴.

⁴² GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati* (artt. 36-42), Bologna-Roma, Comm. cod.civ. a cura di Scialoja-Branca, 1976, p. 63 e ss.

⁴³ TUNDO, *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti no profit*, in *Dir. Prat.trib.*, 2001, fasc I, p. 156 e ss.

⁴⁴ ROSSI, *Persona giuridica, proprietà e rischio d'impresa*, Milano, 1967, p. 85 e ss.

Il problema della rappresentazione concettuale delle situazioni soggettive di « gruppo », ossia dell'imputazione dei rapporti esistenti all'interno e all'esterno delle « comunità », rimane perciò ancora insoluto; ed è illusorio credere che possa essere superato attraverso una scomposizione analitica dei relativi «simboli» concettuali, scomposizione che, in realtà, non può avere altro risultato che quello di modificare i termini del problema, non già di risolverlo (o di mostrarne l'insussistenza)⁴⁵. Il contrasto dialettico tra « individuo » e « collettività » costituisce, in effetti, se non la ragione mede situa, un motivo fondamentale della norma giuridica, la quale, per assolvere alla propria funzione, deve tendere a contemperare, secondo la valutazione storicamente ritenuta più opportuna, il conflitto perenne che oppone il singolo alla comunità. Da codesta contrapposizione di interessi trae appunto origine « il problema dei rapporti fra individuo e gruppo, ossia dei limiti della compenetrazione dell'individuo rispetto al gruppo e della trascendenza dell'interesse collettivo rispetto agli interessi individuali⁴⁶. Problema squisitamente di diritto positivo, per cui, come certamente inesatto sarebbe desumere⁴⁷, dall'idea della corporazione quale fenomeno di dualità soggettiva, che l'estraneità dell'individuo al gruppo costituisca una logica e, sotto

⁴⁵ GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati (artt. 36-42)*, Bologna-Roma, Comm. cod.civ. a cura di Scialoja-Branca, 1976, p. 71 e ss.

⁴⁶ SANFILIPPO, *Istituzioni di diritto romano*, Rubbettino, 2002, p. 73 e ss.

⁴⁷ FALZEA, *Ricerche di teoria generale del diritto e di dogmatica giuridica*. Vol. 2: Dogmatica giuridica, Giuffrè, 1997, p. 82 e ss.

ogni aspetto, necessaria conseguenza della personalità giuridica del gruppo, ugualmente inesatta sarebbe la posizione di chi, muovendo da un'opposta concezione della "persona giuridica", pretendesse negare ogni contrapposizione soggettiva tra individuo e collettività». Esposte le considerazioni che precedono a norma dell'articolo 14 le associazioni che aspirino al riconoscimento devono essere costituite per atto pubblico⁴⁸. L'atto è destinato a dare vita ad una persona giuridica e pone in rilievo l'importanza che nella valutazione del legislatore del 1942 assumeva l'interesse del soggetto a creare non una semplice associazione, ma una vera e propria persona giuridica⁴⁹. Elementi essenziali dell'atto costitutivo e dello statuto devono essere certamente l'indicazione del patrimonio, le regole sull'ordinamento e sull'amministrazione e la disciplina dei diritti e degli obblighi degli associati oltre alla disciplina delle condizioni per la loro ammissione. Questi sono elementi essenziali in quanto l'atto costitutivo senza un elemento essenziali è chiaramente da considerare nullo. L'atto costitutivo è in effetti un vero e proprio contratto, certamente molto diverso da qualsiasi accordo di scambio, ma un documento caratterizzato da una comunione di scopo in cui ogni contraente trova il corrispettivo della propria

⁴⁸ TUNDO, *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti no profit*, in *Dir. Prat.trib.*, 2001, fasc I, p. 156 e ss.

⁴⁹ TATULLI, *La qualificazione degli enti no profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *Il Fisco*, N. 11/ 2006, pag 1651 e ss

prestazione nella partecipazione al risultato cui tende l'intera associazione. E' un contratto oneroso, secondo autorevole dottrina⁵⁰ a prestazioni corrispettive, aperto in quanto è possibile che si aggiungano altri soggetti al rapporto associativo. Non è poi esclusa la possibilità di una formazione progressiva dell'associazione che si ha nel momento in cui alcuni soggetti predispongono un programma di adesione all'associazione graduale, sino a quando gli associati non si riuniscono per costruire formalmente l'associazione stessa. La personalità giuridica viene riconosciuta, stando alla base del rapporto associativo tale contratto, solo dopo la domanda da presentare direttamente in prefettura e con l'iscrizione del Registro delle persone giuridiche tenuto presso la stessa. La competenza per il riconoscimento è quindi demandata direttamente alle Regioni per quelle associazioni che operano nelle materie attribuite alla competenza delle Regioni stesse secondo il D.p.r. 616/1977 con particolari finalità statutarie. La personalità giuridica impone che nella registrazione sia indicata la data dell'atto costitutivo, la denominazione, lo scopo, il patrimonio e la durata dell'associazione se esiste, appunto una data predeterminata⁵¹. Obiettivo del riconoscimento della personalità giuridica è

⁵⁰ CARIOTA FERRARA, *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, 2011, 210 ss.

⁵¹ TUNDO, *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti no profit*, in *Dir. Prat.trib.*, 2001, fasc I,

sicuramente la creazione di una associazione con una autonomia patrimoniale che possiamo definire perfetta, che caratterizza le associazioni riconosciute rispetto a quelle non riconosciute. Dei debiti contratti, quindi ne risponde l'associazione riconosciuta con la sua personalità giuridica⁵².

⁵² TATULLI , La qualificazione degli enti no profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS, in Il Fisco, N. 11/ 2006, pag 1651 e ss

1.1.2 Le associazioni non riconosciute

Secondo la disciplina, le associazioni riconosciute, come indicato nel paragrafo precedente, sono da considerare degli enti a tutti gli effetti, soprattutto a riconoscimento avvenuto e quindi con la creazione di una personalità giuridica autonoma. Personalità giuridica che conferisce a tali enti caratteristiche molto importanti ed una funzione centrale all'interno delle dinamiche sociali ed economiche. E' per questo motivo che le associazioni non riconosciute occupano un ruolo, nell'ordinamento civilistico italiano, molto marginale. Le associazioni non riconosciute sono però da analizzare e tenere in considerazione in quanto se da un punto di vista che possiamo definire giuridico le stesse non hanno una grande importanza, è poi da un punto di vista pratico che le possiamo definire quasi essenziali all'interno della dinamica sociale. Le associazioni non riconosciute trovano un ampio spazio nella realtà, arrivando a costituire alcune delle reti e delle organizzazioni sociali tra le più importanti nel panorama italiano e con varie funzioni divenute progressivamente essenziali sia per i cittadini che per lo Stato stesso, vista la rilevanza e l'utilità generale svolta da alcune di esse nell'intento di sostenere ed aiutare i cittadini.

Si parla molto spesso di terzo settore, ovvero quel settore alternativo a quello pubblico e privato, che sta praticamente e progressivamente sostituendo l'attore pubblico nel garantire delle funzioni assistenziali e sociali che gli Stati delle moderne democrazie liberali non possono più garantire. Funzioni che non possono essere, appunto, garantite per esigenze di bilancio, guardando per esempio ai Paesi facenti parte dell'Unione Europea e soprattutto quelli localizzati nell'area mediterranea. I bilanci pubblici gravati da debiti molto consistenti, crisi economiche e periodi di recessione hanno decimato i contributi e le attività pubbliche con finalità assistenziali⁵³. Finalità comunque decisamente importanti e che spesso vengono ormai gestite, anche con il supporto dello Stato, da organizzazioni appartenenti al terzo settore che quotidianamente agiscono a sostegno della collettività per garantire diritti molto spesso passati in secondo piano a causa di esigenze di bilancio.

Nel terzo settore operano a vario titolo associazioni definibili del terzo settore, espressione con la quale nell'uso comune ci si riferisce quindi al volontariato sociale delle ONG e che comprende in grandissima parte associazioni non riconosciute. L'associazione non riconosciuta è una associazione che si caratterizza per la presenza di un gruppo di individui impegnati a svolgere in forma

⁵³ TUNDO, *Intorno al regime delle Onlus nell'ambito degli enti no profit*, in Dir. Prat.trib., 2001, fasc I,

stabile un' attività di comune interesse il cui ordinamento interno è regolato dagli accordi degli associati e quindi dotato di un fondo comune non divisibile, costituito dai contributi degli associati e dai beni acquistati con questi contributi, che viene utilizzato per soddisfare i creditori per le obbligazioni che vengono assunte dai soggetti stessi dell'associazione⁵⁴. Non ci sono formalità da rispettare per giungere alla creazione di una associazione non riconosciuta: occorre il beneplacito dei diversi soggetti interessati che decidono di svolgere la propria attività di comune interesse, dotandosi di un ordinamento interno e di una organizzazione anche non troppo strutturata oltre che di mezzi patrimoniali idonei. Possono essere apportati immobili al patrimonio dell'associazione e questo obbliga ad annotare in forma scritta l'apporto in proprietà, la locazione o il godimento⁵⁵. Il presidente, nominato secondo un preciso accordo formale, è il soggetto che eventualmente risponde e rappresenta le azioni dell'associazione in giudizio. Chi si impegna in eventuali obbligazioni assunte dalle persone che compongono l'associazione ne risponde personalmente in modo illimitato oltre a poter intaccare, per le

⁵⁴ TATULLI , *La qualificazione degli enti no profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *Il Fisco*, N. 11/ 2006, pag 1651 e ss

⁵⁵ Sulla base della nuova formulazione dell'art. 2659 c.c., modificata a seguito della l. 27.2.1985, n. 52, le associazioni non riconosciute possono ottenere la trascrizione in proprio favore degli acquisti immobiliari (la questione è stata a lungo dibattuta in giurisprudenza: v. tra l'altro il caso di Cass., 12.6.1986, n. 3898, in *Foro it.*, 1986, I, 2123; Trib. Napoli, 11.4.1986 in *Dir. Giur.*, 1986, 889).

obbligazioni assunte appunto, il fondo della stessa associazione. Su tale punto esistono diverse pronunce giurisprudenziali che hanno optato non tanto per una responsabilità collettiva dell'associazione, ma soprattutto sulla responsabilità personale del soggetto che ha agito in proprio nome pur essendo all'interno dell'associazione⁵⁶. La stessa giurisprudenza ha precisato che dell'esercizio di attività economica e dell'assoggettività a fallimento si è già fatto cenno a proposito delle associazioni riconosciute⁵⁷. La natura di imprenditore commerciale è stata riconosciuta sussistente in capo ad associazioni non riconosciute operanti nei più svariati settori⁵⁸.

⁵⁶ Cass., 16.5.2000, n. 280; 11.5.2004, n. 8919, in *Giur. Civ.*, 2005, III, 896 e ss.

⁵⁷ MARTELLONE, *Enti non commerciali e imposte sui redditi*, in *Corr. Trib. n.* 13/1993, p. 147 e ss.

⁵⁸ Rilevante è il settore sportivo al quale fa riferimento diversa giurisprudenza. Cfr. Trib. Savona, 18.1.1982 in *Foro it.*, 1982, I, 832; Trib. Monza, 11.6.2001, in *Giur. merito*, 2002, 10

1.2 Le associazioni sportive dilettantistiche

Nell'era contemporanea, l'organizzazione basilare dello sport ha preso piede in un quadro virtualmente mondiale, per riesumare i Giochi olimpici.

Infatti, al Congresso atletico internazionale di Parigi del 1894, un patto stretto da Pierre de Coubertin con rappresentanti di altre 11 Nazioni (tra cui l'Italia) istituì il Comitato interministeriale dei giochi olimpici: l'antesignano dell'odierno Comitato olimpico internazionale-C.I.O. che, nato per trasformazione dopo 6 anni, ha comunque mantenuto lo scopo primario di assicurare una regolarità nella celebrazione delle Olimpiadi, anche per la pace nel mondo⁵⁹.

Così, con la Carta olimpica⁶⁰, si è costituito il sistema sportivo mondiale⁶¹ *a latere* dell'ordine internazionale, dove il C.I.O. nemmeno possiede una piena soggettività: essendo i destinatari ultimi e diretti del Movimento persone fisiche e organizzazioni non governative, gli Stati qui fungono solo da articolazioni del

⁵⁹ PIAZZA M., *Il sistema sportivo italiano e la pluralità degli ordinamenti giuridici*, Giur. Cost., fasc.6, 2013, pag. 5123

⁶⁰ È la Costituzione o Statuto dell'intero sistema sportivo. CASINI L, *Il diritto globale dello sport*, Milano 2010, 49

⁶¹ In realtà, al § 1.1, la Carta parla di « Movimento olimpico », di cui il C.I.O. è « l'autorità suprema ». Quindi, la configurazione ordinamentale è una ricostruzione dei giuristi, benché lo sport abbia sempre rivendicato una completa autonomia, sin dalle sue matrici globali

medesimo sistema. *Ab imis*, questo è ripartito in una miriade di centri di coordinamento e disciplina, i Comitati olimpici nazionali, la cui sfera di competenza territoriale coincide con lo Stato che ne ospita la sede, *ex* § 28.5 della Carta⁶².

Dunque, sebbene in via mediata, il C.I.O. raccoglie gli Stati in cui sia presente un Comitato olimpico nazionale riconosciuto, previa approvazione del relativo Statuto. Insomma, nel contesto, si è avuta una delle prime manifestazioni della sovranazionalità. E, ancorché in parte a rotazione, oggi partecipano indirettamente al C.I.O. quasi tutti i componenti dell'O.N.U. .

Fra le suddette oo.nn.gg., una posizione di primazia spetta altresì alle Federazioni sportive internazionali che, pur avendo un'autonoma soggettività, rappresentano segmentazioni operative e funzionali del C.I.O.: *ex* paragrafo 25 della Carta, esse sono da questo riconosciute dopo averne approvato lo Statuto, riunendo le omologhe Federazioni nazionali per amministrare uno o più sport a livello mondiale .

Il medesimo assetto, in sostanza, è riprodotto nei microcosmi nazionali: pure qui, almeno geneticamente, le Federazioni sono associazioni private che, *ex* paragrafo 29 della Carta, ottengono l'affiliazione a quelle internazionali e, a seguire, il riconoscimento dal proprio Comitato olimpico .

⁶² TATULLI , *La qualificazione degli enti no profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *Il Fisco*, N. 11/ 2006, pag 1651 e ss

Quindi, con una serie di sotto-sistemi all'interno dell'ordine mondiale, viene in rilievo una pluralità di ordinamenti sportivi.

All'interno di questi ordinamenti importantissimo ruolo viene svolto dalle associazioni sportive e soprattutto di quelle dilettantistiche che rappresentano il fulcro dell'attività sportiva praticata all'interno di un determinato Paese. L'associazione per le finalità sportive è lo strumento maggiormente utilizzato in quanto il più idoneo, anche civilisticamente come visto, per la gestione di interessi comuni.

Occorre sottolineare che nel mondo dello sport il modello di associazione più gettonato, anche per una generale carenza di fondi e di sostegno statale all'attività sportiva, che quindi rientra a pieno titolo all'interno delle dinamiche tipiche del terzo settore, è quella non riconosciuta, creata da soggetti con la passione per un determinato sport che vedono in tale strumento una possibilità semplice per giungere ad avere un riconoscimento all'interno delle dinamiche sportive e quindi poter gareggiare a livello ufficiale all'interno delle manifestazioni sportive organizzate per ciascuna disciplina. Come abbiamo detto in precedenza, l'associazione sportiva non riconosciuta è caratterizzata da una pluralità di soggetti, da un patrimonio e uno scopo sociale, mentre è priva dell'elemento formale del riconoscimento, da parte dello Stato, della personalità giuridica. Si tratta di un'organizzazione per il perseguimento di un fine di comune

interesse, configurata come ente collettivo e centro di imputazione, con capacità giuridica limitata agli aspetti processuali. Essendo un ente autonomo (rispetto agli associati), prende vita attraverso un accordo, che si manifesta nel contratto, cioè nell'atto costitutivo : la legge al riguardo non prevede alcuna formalità, quindi potrebbe essere valido anche se redatto con scrittura privata o addirittura oralmente. La forma scritta, però, è indispensabile, ogni qualvolta vengono apportati beni immobili in proprietà e godimento ultranovenne o a tempo indeterminato. Per dare ufficialità al contratto è necessaria la registrazione presso l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate: gli elementi essenziali e obbligatori ai fini dell'esistenza riguardano le condizioni per l'ammissione degli associati, le regole sull'ordinamento interno e l'amministrazione. Non è invece obbligatorio, ai fini della validità, il menzionare la denominazione, la sede, il patrimonio: l'art 90, comma 17, della legge n .289/ 2002 obbliga l'indicazione della "finalità sportiva", condizione necessaria per godere delle agevolazioni fiscali e tributarie. Lo scopo comune costituisce un vincolo e deve essere lecito, possibile, determinato, nonché stabile, vale a dire perseguito on una serie di atti continuati nel tempo. Il suo conseguimento, facendo venire meno il legame giuridico, ne determina l'estinzione : l'attività non ha natura economica, bensì ideale e altruistica. I creditori, se non potranno far valere i loro diritti sul patrimonio, perché inesistente, potranno però rivalersi

sugli amministratori (responsabilità personale e solidale di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione): il fondo comune rappresenta una sorta di "scudo", una garanzia per i terzi, solo quando risulti in grado di consentire il pieno soddisfacimento delle rispettive pretese. I contributi vengono versati una tantum al momento della costituzione o annualmente: i beni acquistati confluiscono nel fondo comune, e, fin quando dura, i singoli associati non possono chiederne la divisione, qualora pretendessero la quota in caso di recesso. L'associazione può stare in giudizio nella persona di coloro ai quali è conferita la presidenza o la direzione: ciò in ragione del rapporto organico e non di mera rappresentanza volontaria⁶³. Dal punto di vista civilistico, nessun obbligo è imposto in relazione alla tenuta dei libri sociali e della contabilità : tuttavia , ai fini di una corretta amministrazione (nonché ai fini probatori), è preferibile comunque tenere i libri dei soci, dei verbali assembleari, del consiglio direttivo e dei revisori . Per quanto concerne invece le Associazioni Dilettantistiche riconosciute occorre dire che le sempre più diffuse A.S.D. sono degli enti non commerciali utilizzati da chi ha come interesse comune lo svolgimento di una attività prettamente sportiva o dilettantistica. Le formalità di costituzione delle A.S.D., come per le associazioni non

⁶³ TATULLI , *La qualificazione degli enti no profit ed i caratteri distintivi degli enti non commerciali e delle ONLUS*, in *Il Fisco*, N. 11/ 2006, pag 1651 e ss

riconosciute, non impongono l'intervento di un notaio, ma solamente la forma scritta tramite scrittura privata autenticata o solamente registrata; salvo nelle ipotesi in cui si voglia costituire una Società (non una associazione) Sportiva o si voglia accedere al riconoscimento giuridico dell'Ente. Le A.S.D. rispondono agli schemi delle associazioni riconosciute alle quali abbiamo fatto riferimento poc'anzi e quindi perseguire scopi leciti con il riferimento al patrimonio che da pienezza all'operato di tale tipologie di enti. Lo scopo deve essere lecito e non contrastare con norme imperative: il controllo spetta all'autorità amministrativa. La descrizione analitica del patrimonio garantisce, infine, il pagamento delle obbligazioni contratte con soggetti terzi ; la legge però si limita a richiederne l'indicazione, ma nulla dice a proposito della sua entità: non è infatti richiesto un minimo, se non la sua congruità al perseguimento degli scopi (i proventi, non possono, in nessun caso, essere divisi tra gli associati, ma devono essere totalmente reinvestiti nella realizzazione dei fini statuari). Il riconoscimento della personalità limita fortemente la responsabilità dei soggetti che agiscono in nome e per conto dell'ente stesso : la domanda, proposta dal legale rappresentante è presentata alla prefettura (ufficio territoriale del Governo) presso la sede provinciale, unitamente ad una copia dell'atto costitutivo e dello statuto. Viene rilasciata una ricevuta che attesta la data di presentazione della domanda: entro 120 giorni dalla data di

presentazione, il Prefetto provvede al riconoscimento ed alla conseguente iscrizione nel registro delle persone giuridiche, oppure dà motivata comunicazione delle ragioni ostative all'iscrizione dei richiedenti, i quali, nei successivi 30 giorni, possono presentare i documenti mancanti o memorie.

1.3 Associazioni sportive e società sportive

Le previsioni contenute all'interno dell'articolo 2247 c.c. riguardante la caratterizzazione del contratto di società e quindi l'individuazione del principio generale di divisione degli utili come basilare nella caratterizzazione societaria portano a far apprezzare anche diversi esempi in cui, sempre per il caso della costituzione societaria, è consentito il ricorso a tipi capitalistici per scopi economici, ma non lucrativi. Il dato che accomuna le diverse fattispecie tipizzate consiste nella rilevanza attribuita dal legislatore ad un elemento di specialità, attinente ai soci (parti del contratto societario) o all'oggetto sociale, che evidenzia la meritevolezza del regime derogatorio. Correttamente è stato evidenziato che i caratteri di specialità e di eccezionalità di queste fattispecie tipizzate inducono ancora oggi ad escludere che si possano trarre conclusioni di ordine generale "nel senso del superamento del quadro sistematico che si è delineato sulla base del codice civile"⁶⁴. Tuttavia proprio le frequenti scelte legislative intervenute dal 2003 in poi anche in ambito sportivo (come si dirà in seguito pensando ad esempio alla S.r.l.), volte alla progressiva specializzazione dei tipi societari, mediante il raggiungimento di scopi ulteriori o differenti rispetto al fine che ne costituisce la causa tipica, sembrano confermare la "neutralità" delle strutture

⁶⁴ MARASA, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984, p. 147 e ss.

organizzative dei contratti associativi⁶⁵. Tale premessa per sottolineare come tale tipologia di previsione deve essere considerata all'interno delle dinamiche tracciate dall'articolo 90 della legge n. 289/2002 che ha introdotto diverse modificazioni alla disciplina giuridica degli enti che svolgono attività sportiva dilettantistica. Ai commi 17 e 18 del citato art. 90, è stata introdotta nel nostro ordinamento la possibilità di costituire società di capitali senza scopo di lucro per lo svolgimento appunto di attività sportive dilettantistiche, derogando espressamente al principio di cui all'art. 2247 c.c., seppur in conformità a quanto sancito all'art. 29 dello statuto del C.O.N.I. che da tempo contemplava la possibilità di costituire società di capitali con l'obbligo di reinvestimento di tutti gli utili prodotti. La disciplina civilistica e fiscale di questo tipo societario è chiaramente finalizzata a rendere maggiormente effettivo il rapporto societario tra gli associati, nel tentativo di scongiurare assetti elusivi, tuttavia la scarsa chiarezza delle disposizioni rende complessa una lettura sistematica delle norme.

In particolare emergono due tipi di problemi: uno relativo alla stessa applicabilità delle disposizioni innovative introdotte, l'altro all'interpretazione del rinvio "espresso" operato dalla legge per

⁶⁵ MASTROIACOVO V., *La mancanza dello scopo di lucro nelle società di capitali: lo strano caso del regime fiscale delle società che svolgono attività sportiva dilettantistica*, *Riv. dir. trib.*, fasc.6, 2004, p. 787

l'individuazione del regime fiscale, come vedremo nel prosieguo della presente trattazione. Ai fini definitivi, riallacciandoci con quanto appena detto, secondo autorevole dottrina⁶⁶ le società sportive rappresentano un insieme organizzato di norme, meccanismi ed ingranaggi: operano nell'ambito dei principi costituzionalmente garantiti ex art. 2 e 3 comma 2 cost., dove vengono riconosciuti i diritti inviolabili dell'uomo <>. In particolare si distinguono quelle professionistiche disciplinate dalla legge n. 91 del 1981 da quelle dilettantistiche : entrambe hanno una "struttura personale aperta ", in ragione della potenziale mutevolezza dei soci, senza dimenticare la loro dipendenza disciplinare e tecnica dalle Federazioni sportive nazionali . Le società sportive hanno la caratteristica di essere soggetti in due ordinamenti: quello generale statale nel quale operano e l'ordinamento sportivo. Il tipo di forma assunto non deve essere visto come imposizione di una mera struttura organizzativa << neutra >> , ma come imposizione ai sodalizi interessati di un certo metodo di condotta, e quindi di un certo modo di essere. La categoria è destinataria di un particolare regime di favore ai fini fiscali, mentre il codice civile le assimila, per quanto attiene le norme di costituzione e funzionamento, alle ordinarie società commerciali (spa, srl senza scopo di lucro,

⁶⁶ MARTELLONE , *Enti non commerciali e imposte sui redditi*, in Corr. Trib n. 13/1993, p. 150 e ss.

oppure società cooperative a responsabilità limitata). Pertanto, il generico concetto deve trovare , attraverso una corretta interpretazione, una compiuta e idonea applicazione : è necessario provvedere , secondo la procedura iniziale, alla redazione dell'atto costitutivo e dello statuto. Riguardo alla forma, la costituzione dell'associazione sportiva dilettantistica può avvenire per atto pubblico e scrittura privata autenticata : diversamente, per le società sportive e le cooperative è invece previsto l'obbligo dell'atto pubblico. Per quanto concerne la collocazione delle società sportive all'interno dell'ordinamento sportivo ed in particolare con riferimento alle funzioni svolte anche dalle diverse federazioni ed enti occorre sottolineare come, ex art. 10 l. n. 426/1942, il C.O.N.I. riconosceva le « società sportive », sottoponendole alle Federazioni competenti, che su di esse erano abilitate a esercitare un controllo di natura finanziaria, tecnica e disciplinare. In assenza di ulteriori dettagli, le società sportive avevano preso la forma di associazioni non riconosciute, ex art. 36 ss. c.c.

Tuttavia, con delibera del 16 settembre 1966, la Federazione italiana gioco calcio - F.I.G.C. aveva imposto ai *club* di serie A e B di ricostituirsi come S.p.a., sulla base di uno Statuto-tipo redatto tre mesi dopo da Commissari straordinari. Così, il calcio professionistico assumeva contorni peculiari per la sua rilevanza economica, che era già ragguardevole: d'altronde, prima, alcune

associazioni calcistiche avevano deciso di trasformarsi in società commerciali, per motivi fiscali e finanziari. Nondimeno, la F.I.G.C. stabilì che tali società non avessero scopo di lucro.

Alla fine, tutti i *club* interessati recepirono il paradigma federale.

Poi, il d.P.R. n. 530/1974 aveva indirettamente codificato questa soluzione, estendendola allo sport in genere: qualunque ente sportivo non aveva finalità lucrative (art. 31 comma 1), dovendo tra l'altro operare con uno Statuto approvato dal C.O.N.I. (art. 32 comma 1). Il che, almeno, riconduceva le deroghe al diritto comune a una fonte statale, benché di rango secondario.

Di lì a poco, poi, tale *vulnus* veniva sanato con la l. n. 91/1981, reintroducendo su basi legislative un regime speciale per il professionismo sportivo: lo svolgimento di tale attività e la stipulazione di contratti con atleti professionisti sono riservati a società costituite come S.p.a. o S.r.l. (art. 10 comma 1), il cui atto costitutivo *illo tempore* doveva prevedere che gli utili fossero interamente reinvestiti «per il perseguimento esclusivo dell'attività» (comma 2).

Questo impianto, che dotava di valenza generale un modello confacente al mondo del calcio, era peraltro incoerente: gli

operatori dello sport professionistico, per definizione, hanno fini di lucro⁶⁷.

Intervenendo d'urgenza a seguito dell'« *affaire Bosman* »⁶⁸, il d.l. n. 485/1996 (conv. dalla l. n. 586/1986) ha quindi sostituito il sopracitato comma 2, nel senso che tali società possono svolgere soltanto le attività sportive e quelle connesse o strumentali, ma senza alcun limite. Allo stesso art. 10, inoltre, veniva aggiunto l'attuale comma 3, che obbliga a destinare non meno del 10% degli utili a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva. Sicché, pur mantenendo molte peculiarità, ora le società professionistiche sono imprese commerciali a pieno titolo. Adesso, almeno *in parte qua*, la situazione è limpida⁶⁹.

In ogni caso, *ex art. 10 comma 4 l. ult. cit.*, le società devono essere affiliate alle Federazioni, prima di depositare l'atto costitutivo: una *condicio sine qua non*, per cui questi provvedimenti sportivi hanno effetti di grande rilievo anche per lo Stato. Inoltre, le società sono sottoposte ai controlli federali, pure per garantirne l'equilibrio finanziario in vista del « regolare svolgimento dei campionati » (art. 12). Infine, l'art. 13 oggi stabilisce che l'art. 2409 c.c. si applica a tutte le società sportive, S.r.l. comprese, col potere di denuncia

67 PIAZZA M., *Il sistema sportivo italiano e la pluralità degli ordinamenti giuridici*, *Giur. Cost.*, fasc.6, 2013, pag. 5123

68 VIDIRI G, *Profili societari e ordinamentali delle recenti modifiche alla legge 23 marzo 1981 n. 91*, in *Riv. dir. sport.* 1997, 12

69 CHIAIA NOYA G, *La nuova disciplina delle società sportive professionistiche*, in *Riv. dir. sport.* 1997, 629 ss.

che spetta altresì alle Federazioni⁷⁰. Quanto alle srl occorre puntualizzare come tale forma societaria è prevista dal primo gennaio 2003 esclusivamente per l'esercizio di attività sportive dilettantistiche: in particolare, con la legge 21 maggio 2004 n.128 i commi 17 e 18 dell'art 90 della legge n 289 del 2002 sono stati riformulati , con l'aggiunta dei commi 18 bis e ter. Dal raffronto tra la vecchia e nuova disciplina è possibile ora individuare direttamente i requisiti e le condizioni ai fini della costituzione. Non dimentichiamo che sussiste l'obbligo di redazione di rendiconti economicifinanziari (con le rispettive modalità di approvazione), nonché i casi di scioglimento. E' necessario indicare nello statuto qual è l'oggetto principale, ribadendo il divieto per gli amministratori di ricoprire le medesime cariche in altre società o associazioni, anche possedendo quote o azioni . La S.r.l. (che come le altre ha l'obbligo di conformarsi alle disposizioni del C.O.N.I. e ai regolamenti emanati dalle Federazioni Nazionali) è tenuta al rispetto di tutti gli adempimenti civilistici (dalla costituzione con atto notarile al deposito del bilancio comprensivo di nota integrativa e relazione sulla gestione). Rispetto all'associazione presenta una struttura diversa, con adempimenti e

⁷⁰ Da ultimo, tale disposizione è stata così sostituita dall'art. 8 comma 1 lett. c) d.lgs. n. 37/2004 laddove, prima, essa sembrava attribuire solo alle Federazioni il potere di ricorrere al Tribunale, per ottenere la liquidazione della società a fronte di gravi irregolarità gestionali. Ove questa procedura non avesse assorbito quella ex art. 2409 c.c., si paventava perciò che si volesse tutelare la moralità delle società sportive, e non gli interessi di soci e creditori

costi molto più alti: per la prima, qualora aumentino i rischi, diviene consigliabile ottenere il riconoscimento, come già detto in precedenza, unico modo, del resto, per fruire della responsabilità limitata. In tal caso, oltre a dotarsi di un capitale minimo, deve effettuare una serie di adempimenti presso la Prefettura o Regione. E' opportuno che costi e ricavi siano esposti in maniera sufficientemente chiara e che la situazione patrimoniale sia portata a conoscenza dei soci con precisione; per quanto riguarda la tenuta delle scritture contabili sono indispensabili il libro soci, assemblee, libro dei verbali del Cda. Una delle differenze evidenti tra l'associazione e S.r.l. sportiva rimane il costo di ingresso di nuovi soci, comune e gratuito nell'associazione, straordinario e costoso nella S.r.l. . Per concludere possiamo affermare che : - se l'organismo che si vuole creare deve avere una consistenza patrimoniale rilevante, fornita da un numero ristretto di soggetti destinati a non variare nel tempo, una struttura con caratteristiche più di stabilità che di elasticità, sarà di norma preferibile la struttura societaria ; - se invece si prevede il coinvolgimento di numerosi soggetti ed un loro accentuato turn-over, pertanto definibile più volatile, allora la forma associativa potrebbe risultare migliore . Ulteriore riforma da prendere in considerazione è sicuramente quella precedente alla novella del 2003 che stiamo citando e quindi il d. lgs. 23 luglio 1999 n. 242 (Riordino del Comitato olimpico nazionale italiano-C.O.N.I., a

norma dell'art. 11 l. 15 marzo 1997 n. 59) che, nell'abrogare la risalente l. 16 febbraio 1942 n. 426, ha tra l'altro espressamente attribuito alle Federazioni sportive nazionali (non più incluse tra gli organi del C.O.N.I.), la natura di associazioni con personalità giuridica di diritto privato, che non perseguono fini di lucro e che sono disciplinate, per quanto non previsto dal decreto stesso, dal codice civile e dalle disposizioni di attuazione del medesimo⁷¹; e più di recente il d.l. n. 220, cit., che è stato emanato per superare il rischio del fraporsi di ostacoli al regolare svolgimento dei campionati sportivi attraverso possibili e perduranti blocchi all'esercizio dei compiti istituzionali delle federazioni⁷². Rischio verificatosi per la F.I.G.C. a seguito del proliferare di numerosi interventi dei tribunali amministrativi che, con le loro decisioni, volte a legittimare la partecipazione di alcune squadre di calcio ai rispettivi campionati della stagione 2003-2004, ne avevano messo oggettivamente a rischio il regolare svolgimento alimentando anche non trascurabili problemi di ordine pubblico⁷³.

In particolare, con riferimento alla natura delle federazioni — oggetto dell'annotata sentenza dei giudici di legittimità — è stato affermato che la natura duplice (e quindi ambigua) delle Federazioni sportive, unitamente alla difficoltosa definizione del

⁷¹ MOSCO G., *I consorzi tra imprenditori*, Milano, Giuffrè, 1988, 128 e ss.

⁷² VIDIRI G., *Autonomia dell'ordinamento sportivo: natura privata delle federazioni e riparto della giurisdizione*, *Giust. civ.*, fasc.7-8, 2011, pag. 1759

⁷³ BANO, *Tra solidarietà e concorrenza: il ruolo delle cooperative sociali nella recente legislazione*, in *Lav. dir.*, 2000, 405

rapporto giuridico intercorrente tra esse e il C.O.N.I., ha avuto termine con il d. lgs. n. 242, cit., ricordandosi al riguardo che il suddetto decreto, nel confermare la personalità giuridica pubblica del C.O.N.I., ha poi espressamente dichiarato di diritto privato la personalità giuridica delle Federazioni sportive, recidendo in tal modo il legame strutturale tra C.O.N.I. e federazioni e impedendo ogni possibile ricostruzione di una duplice natura delle federazioni ovvero di un loro incardinamento nell'ente pubblico in qualità di organi del medesimo.

È stato anche rilevato: che la nuova normativa elimina ogni incertezza sul punto per riconoscere alle federazioni natura di associazione di diritto privato, dotate di personalità giuridica ai sensi dell'art. 12 c.c. ponendo come condizione per l'acquisto della personalità il riconoscimento, nell'ambito dell'ordinamento sportivo, da parte del Consiglio nazionale del C.O.N.I.; ed è stato anche ribadito che dette federazioni, non incluse tra gli organi del C.O.N.I., non perseguono fini di lucro e sono disciplinate — per quanto non espressamente previsto — dal codice civile e dalle disposizioni di attuazione del medesimo, con l'effetto che le modifiche apportate dal d. lgs. n. 242, cit. spingono verso una rivisitazione dei rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento statale, prospettando la configurabilità di una giustizia sportiva incentrata sul potere disciplinare spettante alle federazioni — come a ogni altra associazione — sui propri associati.

La natura privata delle federazioni ha trovato poi ulteriore fondamento sia nel riferimento al loro momento genetico che vede l'aggregazione spontanea e volontaria di soggetti, società e associazioni per il perseguimento del comune obiettivo dello svolgimento di una specifica attività agonistica, intervenendo solo successivamente il riconoscimento delle federazioni da parte del C.O.N.I.⁷⁴, sia in una più articolata opinione che — oltre a rilevare come l'ingresso di soggetti, persone fisiche o giuridiche ovvero entità non personificate, nella comunità sportiva non avvenga per un atto di un'autorità dotata di poteri pubblicistici, bensì esclusivamente in base all'accettazione convenzionale delle regole che gli organismi preposti all'organizzazione sportiva liberamente si sono date — precisa poi contestualmente che se anche si volesse ammettere che le federazioni sono organi del C.O.N.I., lo diventerebbero soltanto in quanto « esplicano un'attività diretta alla realizzazione del fine che al C.O.N.I. stesso è assegnato » mentre « tutto ciò che non attiene alla realizzazione di un tale fine è fuori da ogni ingerenza pubblicistica »⁷⁵.

⁷⁴ ALVISI, *Autonomia privata e autodisciplina sportiva. Il C.O.N.I. e la regolamentazione dello sport*, Milano 2000, 18 ss

⁷⁵ COCCIA, DESILVESTRI, FORLENZA, FUMAGALLI, MUSUMARRA, Selli, *Diritto dello sport*, Firenze 2004, 73 ss

1.4 La gestione amministrativa e contabile dell'associazione sportiva

Il codice civile prevede, in materia di organizzazione delle associazioni, l'esistenza di due organi necessari: l'assemblea e gli amministratori. L'assemblea è un organo essenziale con funzione deliberante composto dalla totalità degli associati a chiamato a decidere secondo il principio maggioritario. All'organo amministrativo sono attribuite le funzione di gestione e di rappresentazione nei confronti di terzi. In generale possiamo affermare che le associazioni sportive dilettantistiche così come le società sportive hanno obblighi contabili specifici in relazione all'attività svolta. I vincoli che occorre rispettare in contabilità però divergono da quanto stabilito all'interno delle società di capitali e le cooperative anche se prive dello scopo di lucro⁷⁶.

Hanno facoltà di tenere i libri contabili e sociali. Parliamo della facoltà di tenere i libri contabili e quindi il libro giornale ed il libro inventari oltre al libro per le assemblee dei soci e delle riunioni del Consiglio Direttivo. La tenuta di questi libri non è, come detto, obbligatoria ma deve essere rispettata nel momento in cui l'associazione vuole aderire a forme fiscali agevolative. Esiste lo specifico obbligo di andare a convocare l'assemblea per approvare

⁷⁶ MARTELLONE , *Enti non commerciali e imposte sui redditi*, in Corr. Trib n. 13/1993

il bilancio. Esiste poi lo specifico di redigere i rendiconti economico finanziari. Il tutto è stato nel tempo finalizzato a costruire una base normativa di riferimento per le associazioni sportive ed approntare regole più certe possibile per rendere effettiva una qualsiasi forma di prelievo di natura fiscale. Il legislatore civilistico, come vedremo nel dettaglio nel corso del presente lavoro, ha tentato in questo modo di arginare il fenomeno dell'elusione fiscale, in quanto alcuni soggetti, operando sotto la veste di associazioni sportive, svolgevano di fatto attività commerciali, beneficiando impropriamente del regime fiscale agevolato a queste ultime riservato . Devono assumere la veste di società di capitali i soggetti che operano nel settore professionistico ; possono assumere, invece, la veste di enti non commerciali, i soggetti che operano nel settore amatoriale o dilettantistico. Tali aspetti saranno approfonditi nel dettaglio.

CAPITOLO SECONDO

PROFILI TRIBUTARI DELL'ASSOCIAZIONE SPORTIVA:

2.1. Le A.S.D. come enti non commerciali: il regime fiscale applicabile

Le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nella categoria di enti non commerciali che riguarda, appunto, le associazioni alle quali il legislatore tributario riserva ulteriori e significative agevolazioni fiscali, che vanno pertanto ad aggiungersi a quelle previste per gli enti non commerciali in genere. Gli enti associativi, quindi, rappresentano, ai fini fiscali, una particolare specie del più ampio genere degli enti non commerciali⁷⁷.

Le associazioni sportive dilettantistiche non commerciali nello svolgimento delle proprie attività spesso producono redditi di impresa che hanno un valore importante e consistente a livello commerciale e delle imposte dirette⁷⁸. La determinazione del reddito di impresa per questa tipologia di attività non è mai

⁷⁷ NAPOLITANO G., *Attività sportiva dilettantistica: la fiscalità delle associazioni*, FiscoOggi.it, 2014

⁷⁸ RAGGHIANI S., *Associazioni e società sportive*, Napoli, 2006, p. 21 e ss.

agevole a causa delle particolari caratteristiche associabili alle attività svolte, come accennato, spesso al limite tra il commerciale e non e tra il profitto e il non profitto⁷⁹.

Il regime fiscale applicabile nella maggior parte dei casi alle associazioni sportive dilettantistiche è quello degli enti non commerciali. Per un'analisi dettagliata dei regimi IVA e imposte sul reddito degli enti non commerciali si rinvia ai capitoli successivi⁸⁰. La legge n. 398 del 16 dicembre 1991, successivamente integrata e modificata, ha introdotto un regime tributario agevolato applicabile agli enti sportivi dilettantistici. Tale sistema, del tutto opzionale e volontario, ha trovato il consenso della gran parte delle associazioni sportive dilettantistiche, poiché in sostanza unisce una certa convenienza economica a una forte semplificazione amministrativa⁸¹.

Da un punto di vista che possiamo definire, quindi, strettamente fiscale gli enti non commerciali sono la categoria alla quale appartengono gli enti associativi per la particolarità dell'attività svolta. Si tratta infatti di enti di tipo associativo che risultano essere inglobati all'interno di categorie particolari di enti che svolgono una determinata attività. Rientrano nella categoria non

⁷⁹ MACRÌ C., Associazioni e società sportive, I) Diritto commerciale, in "Enciclopedia Giuridica Treccani", 1997, p. 18 e ss.

⁸⁰ URICCHIO A., Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, Bollettino tributario n.20 del 2004

⁸¹ CORSINI A., Le associazioni sportive e gli altri enti di tipo associativo, Verona, 2000, p. 159 e ss.

commerciale generica prevista per gli enti non commerciali secondo l'articolo 143 del Tuir le prestazioni di servizi che vengono con finalità diversa da quelle indicate nel 2195 c.c., le raccolte pubbliche occasionali di fondi che vengono organizzate durante le celebrazioni, le ricorrenze e le campagne di sensibilizzazione. A queste si sommano poi le attività che rientrano nello svolgimento delle finalità sociali che sono, del resto, svolte in particolari regimi. Il 148 Tuir, poi, specifica che per gli enti associativi lo sviluppo e la promozione dello sport, esercitati anche grazie alle quote o contributi associativi, non sono da considerare attività commerciali⁸². Le quote associative non devono avere come contropartita una prestazione o cessione di beni ed, infatti, l'articolo 148 comma due specifica che le quote e gli stessi contributi erogati a fronte di cessioni di beni o prestazioni di servizi possono essere considerati in modo distinto, sia che si tratti di reddito di impresa che viene ottenuto con lo svolgimento di attività commerciale o con redditi diversi, a seconda del fatto che le attività svolte siano considerabili come abituali o occasionali⁸³. Lo stesso articolo 67 del Tuir specifica poi che le agevolazioni per i compensi corrisposti per delle attività sportive dilettantistiche sono riconosciuti come tali anche se le

⁸² LOFFREDO, *Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica*, Milano, 2010, 105

⁸³ BELLINI L., *Disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche*, in "Il fisco", 2000, p. 256 e ss.

attività alle quali fanno riferimento non sono propriamente legate alla competizione⁸⁴. Il comma 3 dell'articolo 148 del TUIR prevede un regime agevolativo in favore di particolari categorie di enti non commerciali associativi," ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella decommercializzazione, ai fini IRES, delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali (...)"⁸⁵.

Detta norma stabilisce, in sostanza, "la non imponibilità ai fini IRES di talune prestazioni rese da specifiche categorie di enti non commerciali associativi, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti: a) le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati (tra cui le associazioni sportive dilettantistiche); b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli iscritti, associati o partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono

⁸⁴ NAPOLITANO G., Attività sportiva dilettantistica: la fiscalità delle associazioni, FiscoOggi.it, 2014

⁸⁵ Circolare n. 18/E, Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano, 2018 su www.agenziaentrate.it

la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali; c) le stesse attività devono essere effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali⁸⁶.

L'ambito soggettivo di applicazione della norma viene infatti dilatato dall'articolo 35 del Decreto Legge 207/2008 che prevedeva come nell'esercizio diretto di attività sportive fossero ricomprese la formazione e la preparazione a livello atletico⁸⁷. Con questa modifica si è poi andati ad eliminare il collegamento tra attività resa da soggetto che magari percepisce direttamente il compenso e la realizzazione della manifestazione sportiva stessa⁸⁸. È

⁸⁶ Ibidem

⁸⁷ BERTOLASO BRISOTTO P., *Le verifiche fiscali su associazioni sportive dilettantistiche e società sponsor*, Maggioli Editore, 2015, p. 99 e ss.

⁸⁸ Del resto in buona sostanza se per impresa si intende un centro di riferimento di situazioni obiettive sintomatiche di capacità contributiva, derivanti da una di quelle attività, l'indagine sulla nozione deve adottare lo stesso metodo che caratterizza, in teoria generale, il procedimento di qualificazione e dunque fare leva, in ultima istanza sugli elementi costitutivi della fattispecie. Stando così le cose, allora, ritengo di poter affermare che la fattispecie complessa qualificabile alla stregua d'impresa, deve essere analizzata, appunto, soltanto in relazione ai suoi elementi fondativi, come desumibili dal diritto positivo. Elementi diversi in quanto estranei o esterni al nocciolo della nozione, non possono ridondare nella dimensione statica, nella dimensione qualificatoria della fattispecie, ma possono solo incidere sui suoi profili dinamici ovvero sui singoli rapporti giuridici che da questa germinano, compresi quelli propri al contratto societario.

Insomma e conclusivamente, la definizione della nozione d'impresa, siccome si pone giuridicamente come un "prius" rispetto all'analisi delle sue dinamiche, deve essere elaborata avuto riguardo solo ai tratti costitutivi fondamentali che le attribuisce il legislatore e, dunque, non considerando elementi che, potendo

necessario che l'ente sportivo sia costituito in una delle forme giuridiche previste dall'art. 90 della legge n. 298/2002: associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articolo 36 e seguenti del codice civile; associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato, ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361; società sportiva di capitali o cooperativa, costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono la finalità di lucro⁸⁹.

Gli atti costitutivi e gli statuti di tali tipologie di enti, redatti in forma scritta, dovranno contenere alcune clausole previste dall'art. 90 suddetto quali quelle che impongono l'assenza di fini di lucro e un ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza⁹⁰.

Le attività considerate non commerciali per le associazioni sportive dilettantistiche sono elencate nell'articolo 148 del Testo Unico Imposte sui redditi e sono, come recita lo stesso articolo, le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate, dietro il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni

incidere sugli effetti dinamici della fattispecie racchiusa in quella nozione, non possono, come tali, avere valenza conformativa della fattispecie stessa

⁸⁹ URICCHIO A., Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, Bollettino tributario n.20 del 2004

⁹⁰ DE STEFANIS C., QUERCIA A., Associazioni sportive dilettantistiche e società sportive, Maggioli editore, 2018, p. 96 e ss.

che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale e nazionale, dei rispettivi associati, o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali. A queste si sommano anche le cessioni a terzi di pubblicazioni che vengono magari cedute agli associati. Esiste una sorta di decommercializzazione applicabile se le associazioni hanno espressamente previsto tale pratica come da inserire all'interno delle clausole nei propri istituti o atti costitutivi. La decommercializzazione speciale risulta applicabile, come disciplinato dall'ex articolo 148 comma 8 del T.U.I.R., qualora le associazioni e società abbiano adempiuto ad inserire delle clausole nei propri statuti o atti costitutivi: cessioni di nuovi prodotti per la vendita, gestione di fiere ed esposizioni, spacci aziendali, trasporti o depositi. A questi si possono aggiungere l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, servizi portuali ed aeroportuali, pubblicità commerciale o le telecomunicazioni⁹¹. Le associazioni sportive non sono da considerare commerciali se esercitano per un periodo di imposta intero l'attività commerciale come precisato dall'articoli 149 comma 4 del Testo Unico sull'imposte dei redditi. Il regime contabile e fiscale per le associazioni dilettantistiche è molto particolare e non vincola alla tenuta delle scritture contabili

⁹¹ LOFFREDO, Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica, Milano, 2010, 105

come è stato delineato dall'articolo 13 del D.P.R. n. 600/1973. Devono essere tenute le scritture contabili nel caso l'associazione svolga attività di natura commerciale che si sostanzia nello svolgimento di un'attività d'impresa e con la realizzazione di ricavi che non possono essere considerati istituzionali. L'associazione, rimanendo a quanto indicato nell'articolo 144 Testo Unico Imposte sui redditi, deve, come gli enti non commerciali, scegliere il proprio regime contabile a disposizione e quindi fare una scelta da un punto di vista fiscale. Tra questi regimi si contano quello ordinario, semplificato, forfettario seguendo l'articolo 145 Testo Unico Imposte sui Redditi e il regime agevolato forfettario legge 398/1991⁹².

Il regime ordinario è disciplinato dall'articolo 2214 del codice civile. L'associazione sportiva che opti per l'applicazione di questo regime deve sottostare alle disposizioni recate dal D.P.R. 600/1973 e quindi all'IVA⁹³. Questo regime si applica ad esempio agli enti costituiti nella forma delle società sportive dilettantistiche e nelle cooperative, alle associazioni dilettantistiche e alle imprese che prestano servizi che sono andate oltre i 400 mila euro, 700 mila per

⁹² NAPOLITANO G., Attività sportiva dilettantistica: la fiscalità delle associazioni, FiscoOggi.it, 2014

⁹³ DE STEFANIS C., QUERCIA A., Associazioni sportive dilettantistiche e società sportive, Maggioli editore, 2018, p. 96 e ss.

le altre imprese⁹⁴. Il superamento del limite dei ricavi deve essere preso in considerazione nella sua totalità e quindi i ricavi che vengono dall'attività prevalente. Sono deducibili le spese e le componenti negative che provengono dai beni e dai servizi che sono destinati promiscuamente all'esercizio di attività commerciale nelle misure che si ha dal rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi che realizzano il reddito d'impresa e la totalità di tutti i ricavi e proventi. Inoltre è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione nella misura prima delineata⁹⁵.

Lo svolgimento dell'attività commerciale è disciplinata dall'articolo 144 comma secondo che prevede obblighi come la tenuta della contabilità separata e la redazione del rendiconto annuale d'esercizio, anche per quanto riguarda l'attività istituzionale. L'iva è detraibile dagli acquisti che vengono, invece, realizzati proprio in funzione dell'attività commerciale. Le cessioni di beni, ad esempio, nel regime ordinario vengono considerate rientranti nel regime ordinario e sono considerate commerciali nel momento in cui queste vengano effettuate nei confronti di soci o associati a fronte di corrispettivi specifici o di

⁹⁴ URICCHIO A., Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, Bollettino tributario n.20 del 2004

⁹⁵ MENEGHETTI P., Possibile passare dal regime di cassa forfettario, Il sole 24 ore, 2018, p. 147 e ss.

contributi aggiuntivi, fatto salvo che una determinata associazione non rientri nel regime agevolato della 398/1991 e quindi le somme erogate siano indirizzate a coprire i costi e non rappresentano un vero e proprio introito. Da un punto di vista strettamente formale è chiaro che il regime che possiamo considerare ordinario implichi la tenuta di alcuni libri come ad esempio il libro giornale, il libro degli inventari e il registro dei beni ammortizzabili⁹⁶.

Al contrario il regime semplificato è accessibile per le associazioni sportive dilettantistiche solamente nel rispetto di quanto riportato dall'articolo 18 del D.P.R. 29 settembre numero 600. E' scelto dai contribuenti minori ed è disciplinato dall' art 145 del d.P.R. n.917/1986. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, questo regime trova ancora applicazione in merito alla tenuta della contabilità delle associazioni, quando i ricavi rientrano nei limiti riportati più in basso⁹⁷.

Per quanto concerne il regime forfettario occorre dire che con specifico riferimento alle A.S.D. che hanno optato per l'applicazione del regime forfettario ex L. n. 398/1991, ai sensi

⁹⁶ LOFFREDO, *Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica*, Milano, 2010, 105

⁹⁷ DE STEFANIS C., QUERCIA A., *Associazioni sportive dilettantistiche e società sportive*, Maggioli editore, 2018, p. 96 e ss.

dell'art. 25, co. 2, L. n. 133/1999 e come precisato dalla C.M. n. 43/E/2000, non sono imponibili ai fini IRES e IRAP⁹⁸:

1. i proventi derivanti da attività commerciali effettuate in via occasionale e saltuaria, in concomitanza con lo svolgimento di manifestazioni sportive, rientranti tra gli scopi istituzionali dell'associazione, e strutturalmente funzionali alla manifestazione stessa;
2. i proventi realizzati per il tramite di raccolte fondi effettuate in conformità al disposto dell'art. 143, co. 3, lett. a) TUIR (d.P.R. n. 917/1986).

Relativamente a quanto al n. 1), ovvero ai proventi derivanti da attività commerciale, va ricordato che essi sono assoggettati a IVA se l'associazione svolge abitualmente tali attività commerciali in quanto titolare di partita IVA⁹⁹.

Il numero di manifestazioni sportive e/o raccolte fondi non può essere complessivamente superiore a 2 per anno e l'ammontare complessivo dei proventi derivanti dalle attività commerciali e/o raccolte fondi non può essere superiore a euro 51.645,69 (non in

⁹⁸ URICCHIO A., Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, Bollettino tributario n.20 del 2004

⁹⁹ LOFFREDO, Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica, Milano, 2010, 105

relazione al singolo evento ma complessivamente per l'insieme delle attività organizzate)¹⁰⁰.

Per le raccolte pubbliche, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, deve essere redatto un apposito rendiconto (art. 20, co. 1-*bis*, d.P.R. n. 600/1973), separato dal rendiconto annuale e accompagnato da una relazione illustrativa che descriva le modalità di reperimento e di impiego dei fondi raccolti¹⁰¹.

Anche in questo caso i giudici hanno ritenuto che alla fattispecie in esame fossero state correttamente applicate le prescrizioni di Legge e di conseguenza non accoglievano la ricostruzione reddituale operata dai funzionari verificatori¹⁰². La legge n.190/2014 così come modificata dalla Legge 208/2015 ha introdotto nell'ordinamento tributario italiano il regime forfettario. Tale regime viene definito come un sistema di tassazione "naturale" per imprenditori e liberi professionisti con tassazione sostitutiva degli effetti dell'Irpef, dell'Irap per le persone fisiche esercenti attività di impresa arti o professioni. Si applica ad attività che possiamo considerare minori, anzi nasce proprio per facilitare l'apertura di attività economiche di natura ristretta. Per questo motivo si

¹⁰⁰ LIBERATORE G. - Associazioni sportive dilettantistiche: guida agli adempimenti fiscali – Pratica fiscale e professionale, anno 2015, fascicolo 38, pag. 25

¹⁰¹ MENEGHETTI P., Possibile passare dal regime di cassa forfettario, *Il sole* 24 ore, 2018, p. 147 e ss.

¹⁰² MOTTOLA M., I benefici fiscali a favore dei sodalizi sportivi dilettantistici, *Iltributario.it*, fasc., 2016, II, p. 478 e ss.

prevedono nel regime delineato minori adempimenti e oneri. In realtà occorre sottolineare che nell'ordinamento tributario italiano si dovrebbe parlare più che di regime forfettario, di regimi forfettari in quanto prima dell'entrata in vigore nel 2015 del regime forfettario sono stati abrogati tutti i precedenti. Con la legge di stabilità 2017 il regime forfettario, che in base all'evoluzione legislativa appena tracciata è praticamente nato nel 2015 per favorire le aperture di partita iva e nello stesso tempo quindi favorire l'emersione di tante attività gestite in nero, è stato confermato¹⁰³.

¹⁰³ LOFFREDO, Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica, Milano, 2010, 105

2.1.1. Ires

Ai fini Ires, alla luce delle disposizioni dettate dall'articolo 148 del Tuir, gli enti associativi godono di un regime di non imponibilità più ampio rispetto alla generalità degli enti non commerciali. L'articolo 148 al comma 1 stabilisce in termini generali che le disposizioni contenute in tale articolo sono estendibili a tutti gli enti di tipo associativo in base alla quale non è considerata commerciale l'attività svolta e di conseguenza non concorre a formare il reddito imponibile ai fini Ires¹⁰⁴. Tale attività non commerciale non deve essere considerata tale ne nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, senza corrispettivi specifici. L'adesione al regime agevolato è volontaria e avviene su opzione. Per poter esercitare la scelta è richiesta la sussistenza di due requisiti uno soggettivo ed uno oggettivo. Da un punto di vista soggettivo ad aderire sono le associazioni sportive dilettantistiche che non hanno lo scopo di lucro, sono affiliate alle Federazioni sportive e svolgono attività dilettantistica. Da un punto di vista oggettivo l'opzione e le associazioni che hanno conseguito un importo non maggiore di 250 mila euro possono accedere al regime. Per la determinazione dell'importo e confrontarlo con la soglia occorre

¹⁰⁴ URICCHIO A., Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, Bollettino tributario n.20 del 2004

prendere in considerazione i proventi derivanti dallo svolgimento delle attività commerciali; i proventi commerciali devono essere individuati in base al criterio di cassa ma vanno considerati i ricavi fatturati anche non ancora riscossi¹⁰⁵. Occorre dire che la determinazione dei 250 mila euro come soglia è indipendente dalle plusvalenze patrimoniali, premi percepiti per la preparazione, la formazione tecnica e l'addestramento degli atleti. Il limite di 250 mila euro se viene superato nel corso dell'anno produce chiaramente l'interruzione del regime agevolato con il passaggio al regime ordinario. Vengono materialmente individuati, dal momento della cessione dell'opzione, due periodi di imposta assoggettati a due diversi regimi tributari. Contestualmente cessano anche le agevolazioni contabili con conseguente obbligo di tenuta delle scritture previste nel regime ordinario. L'adesione al regime agevolato si materializza con una comunicazione all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, mediante la prima dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta, appunto del regime agevolato¹⁰⁶.

Il regime fiscale *ex* L. n. 398/1991 è il regime contabile e fiscale maggiormente utilizzato dalle associazioni e società sportive che

¹⁰⁵ ZINNARI D, *Lavoratori sportivi senza troppi formalismi*, in *giustiziasportiva.it*, 2009, p. 92 ss

¹⁰⁶ LIBERATORE G. - *Associazioni sportive dilettantistiche: guida agli adempimenti fiscali – Pratica fiscale e professionale*, anno 2015, fascicolo 38, pag. 25

effettuano attività commerciali, sia per le semplificazioni contabili che lo caratterizzano, sia per i numerosi vantaggi che presenta ai fini IVA, IRES e IRAP¹⁰⁷.

Al fine di accedere a tale regime è necessario rispettare determinati requisiti di carattere formale e sostanziale, tra cui quello relativo alla tracciabilità delle movimentazioni finanziarie.

L'art. 25, co. 5, L. n. 133/1999 dispone infatti che "i pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche e i

¹⁰⁷ L'opzione per il regime agevolato della legge 398/1991 comporta altresì la possibilità di beneficiare di importanti e significative semplificazioni contabili. In tal caso, infatti, le associazioni sportive dilettantistiche sono esonerate: dalla tenuta delle scritture contabili dall'emissione delle fatture e degli scontrini e/o ricevute fiscali dalla presentazione della dichiarazione Iva. Le associazioni sportive dilettantistiche in regime di legge 398/1991 sono comunque tenute a: conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto e le fatture eventualmente emesse conservare copia della documentazione relativa a incassi e pagamenti annotare, anche con unica registrazione entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, su un apposito prospetto riepilogativo, opportunamente integrato e conforme al modello approvato con Dm 11 febbraio 1997 (come chiarito dalla circolare 9/E del 2013, la mancata tenuta del prospetto riepilogativo non comporta di per sé il venir meno dei benefici previsti dal regime agevolato purché, però, in sede di accertamento, l'associazione sia in grado di fornire i riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito e dell'Iva. Pertanto, qualora l'associazione non sia in grado di produrre alcuna documentazione idonea a provare la sussistenza dei requisiti sostanziali per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge 398/1991, la stessa decadrà dal regime di favore. In ogni caso, però, la mancata tenuta del predetto prospetto riepilogativo comporta l'applicazione della sanzione amministrativa prevista in materia di violazioni degli obblighi relativi alla contabilità, da 1.032 a 7.746 euro)Cfr. NAPOLITANO G., Attività sportiva dilettantistica: la fiscalità delle associazioni , FiscoOggi.it, 2014

versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo pari o superiore a 1.000 euro (soglia in vigore a partire dal 2015, mentre fino al 2014 era pari a 516,46 euro), tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli...l'inosservanza della presente disposizione comporta la decadenza dalle agevolazioni di cui alla L. n. 398/1991¹⁰⁸.

La norma si riferisce espressamente a pagamenti e riscossioni in quanto l'intento del legislatore è quello di monitorare adeguatamente i movimenti di ricchezza a favore del sodalizio sportivo (riscossioni) o a favore di terzi (pagamenti) e non i semplici "giroconti" tra il conto cassa e il conto corrente bancario¹⁰⁹.

Le associazioni sportive dilettantistiche che adottano il regime agevolato determinano il reddito imponibile ai fini Ires applicando all'ammontare dei proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività pari al 3%, aggiungendo le eventuali plusvalenze patrimoniali¹¹⁰.

¹⁰⁸ ZINNARI D, Lavoratori sportivi senza troppi formalismi, in *giustiziasportiva.it*, 2009, p. 92 ss

¹⁰⁹ DE STEFANIS C., QUERCIA A., *Associazioni sportive dilettantistiche e società sportive*, Maggioli editore, 2018, p. 96 e ss.

¹¹⁰ BERTOLASO BRISOTTO P., *Le verifiche fiscali su associazioni sportive dilettantistiche e società sponsor*, Maggioli Editore, 2015, p. 99 e ss

Il reddito imponibile così determinato è sottoposto a tassazione secondo l'ordinaria aliquota Ires. Non concorrono a determinare il reddito imponibile Ires i proventi conseguiti nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli derivanti da raccolte pubbliche di fondi, se percepiti per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore a 51.645,69 euro¹¹¹. Come visto la legge n. 398 del 16 dicembre 1991 è portatrice di peculiari disposizioni tributarie, tendenti da un lato a semplificare gli adempimenti contabili e fiscali e dall'altro ad alleggerire il costo tributario, che si sostanziano in un particolare regime forfetario sia ai fini IVA, sia ai fini delle imposte dirette per le associazioni e società sportive dilettantistiche¹¹². Da un punto di vista oggettivo, l'opzione per il regime fiscale disciplinato dalla legge n. 398/1991 può avvenire a condizione che nel periodo di imposta precedente a quello di riferimento l'ente sportivo dilettantistico non abbia conseguito proventi commerciali per un importo superiore a 250.000,00 euro¹¹³.

Il calcolo dell'ammontare dei proventi commerciali deve essere effettuato secondo il principio di cassa; quindi un provento

¹¹¹ NAPOLITANO G., *Attività sportiva dilettantistica: la fiscalità delle associazioni*, FiscoOggi.it, 2014

¹¹² DE STEFANIS C., QUERCIA A., *Associazioni sportive dilettantistiche e società sportive*, Maggioli editore, 2018, p. 96 e ss.

¹¹³ BERTOLASO BRISOTTO P., *Le verifiche fiscali su associazioni sportive dilettantistiche e società sponsor*, Maggioli Editore, 2015, p. 99 e ss

commerciale conseguito secondo il principio di competenza, ma non percepito finanziariamente, non sarà rilevante ai fini della determinazione del predetto plafond di ricavi. Il periodo da prendere in considerazione per il calcolo è l'esercizio sociale precedente, anche se esso non coincide con l'anno solare, oppure, per gli enti di nuova costituzione, si fa riferimento ai proventi annuali presunti¹¹⁴. La normativa richiamata è stato oggetto di recenti e importanti modifiche (Riforma delle sanzioni amministrative tributarie di cui al D.Lgs. n. 158/2015) che prevedono, a partire dal 1° gennaio 2016, l'abrogazione della decadenza dal regime *exL.* n. 398/1991 in caso di mancata osservanza del divieto di utilizzo di contanti per pagamenti o incassi di importi pari o superiori alla soglia determinata.

Ne consegue nel caso concreto che, quantunque non sia ravvisabile alcuna violazione degli obblighi di tracciabilità, sarebbe in ogni caso applicabile il nuovo regime sanzionatorio, in ragione del *favor rei* di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/1997, per cui non si configurerebbe la decadenza dal beneficio delle agevolazioni¹¹⁵.

¹¹⁴ NAPOLITANO F., Registro telematico per associazione e società sportive dilettantistiche, *Il Quotidiano del Commercialista*, 2018, p. 96 e ss.

¹¹⁵ ZINNARI D, Lavoratori sportivi senza troppi formalismi, in *giustiziasportiva.it*, 2009, p. 92 ss

Infine i soggetti che adottano il regime agevolativo in questione non sono obbligati ad osservare specifiche modalità di compilazione e tenuta delle scritture contabili, assolvendo gli oneri di Legge esclusivamente mediante la compilazione e la tenuta del "Registro IVA contribuenti minori" di cui al D.M. 11 febbraio 1997¹¹⁶. Da un punto di vista strettamente normativo si può affermare che la norma di cui all'articolo 90 comma 17 L.n. 289/2002 obbliga i soggetti che intendono svolgere attività sportive dilettantistiche in forma collettiva (enti associativi, società di capitali o cooperative) a inserire nelle rispettive denominazioni o ragioni sociali il carattere "*dilettantistico*" e "*sportivo*"¹¹⁷.

Nella C.M. n. 21/E/2003 l'Agenzia delle Entrate fornisce una interpretazione molto restrittiva di tale disposizione, in quanto afferma che l'indicazione della natura sportivo-dilettantistica dell'attività deve risultare in "*tutti i segni distintivi o comunicazioni al pubblico*", oltre che nella denominazione o ragione sociale, e che l'inosservanza di tale disposizione potrebbe comportare il disconoscimento dello *status* giuridico e quindi delle agevolazioni ad esso connesse¹¹⁸.

¹¹⁶ MOTTOLA M., I benefici fiscali a favore dei sodalizi sportivi dilettantistici, *Iltributario.it*, fasc., 2016, II, p. 478 e ss.

¹¹⁷ BERTOLASO BRISOTTO P., *Le verifiche fiscali su associazioni sportive dilettantistiche e società sponsor*, Maggioli Editore, 2015, p. 99 e ss

¹¹⁸ Di parere contrario la CTR **Torino** che, attraverso la sent. n. 1072/34/15 del 19 ottobre 2015, ha sostenuto invece che la mancata specificazione del proprio nome non è sufficiente, in assenza di una approfondita analisi della singola

2.1.2. Iva

Il regime agevolato secondo la legge 398/1991 comporta per le associazioni sportive dilettantistiche delle agevolazioni anche ai fini Iva. I proventi derivanti dall'attività istituzionale non sono imponibili ai fini Iva. Nell'ambito delle operazioni rilevanti ai fini Iva vengono poi ad essere distinte le operazioni non connesse agli scopi istituzionali, in relazione alle quali viene applicato il regime ordinario, e le operazioni connesse agli scopi istituzionali ai quali si applicano le disposizioni previste in materia di intrattenimento dall'articolo 74 comma 6 del Dpr 633/1972¹¹⁹. Questa disposizione prevede che l'Iva da versare sia quella risultante dalla sottrazione dell'Iva incassata sulle operazioni attive con una detrazione forfettaria pari a $\frac{1}{2}$ dell'Iva sulle operazioni imponibile effettuate, $\frac{1}{3}$ dell'iva su cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica. Le associazioni sportive dilettantistiche con un volume di affari annuo non superiore a 25.822,84 euro hanno la possibilità di optare per il regime forfetario di determinazione dell'Iva previsto per le attività

fattispecie concreta, a giustificare il disconoscimento della natura giuridica e il conseguente recupero a tassazione del reddito imponibile.

La CTP Venezia, con la sent. n. 113 del 19 novembre 2010, stabilisce poi che la prescrizione di cui all'art. 90, co. 17, L. n. 289/2002 non può essere estesa a qualsiasi manifestazione pubblicitaria esterna poichè tale interpretazione è contraria alla dizione letterale della norma in questione.

¹¹⁹ DE STEFANIS C., QUERCIA A., *Associazioni sportive dilettantistiche e società sportive*, Maggioli editore, 2018, p. 96 e ss.

spettacoliche, disciplinato dall'articolo 74 quater, comma 5, Dpr 633/1972¹²⁰.

Per l'imposta sul valore aggiunto il discorso non cambia nella sostanza, sebbene una precisazione si renda necessaria. Leggendo con attenzione i commi 2, 4, 5 e 6 dell'art. 4 della legge sull'Iva, sull'"esercizio di imprese", e privilegiando la particolare "natura" della ricchezza che questo tributo, alla fin fine, tende a colpire, ossia il valore aggiunto di tipo consumo incorporato nel prezzo finale del bene o servizio, si può arrivare a concludere che anche qui il lucro è elemento irrilevante. La conclusione è quindi identica a quella che vale per le imposte sui redditi, ma la ragione è diversa, essendo connessa alla struttura del tributo¹²¹.

Per i soggetti passivi formali, ossia imprenditori individuali e lavoratori autonomi, enti commerciali ed enti non commerciali, infatti, quel che conta è che la singola operazione sia valutabile economicamente in funzione di un corrispettivo, oppure di un "valore aggiunto" che, se non sottoposto a tassazione, determinerebbe un salto d'imposta nella catena traslativa dell'incidenza impositiva.

¹²⁰ BERTOLASO BRISOTTO P., *Le verifiche fiscali su associazioni sportive dilettantistiche e società sponsor*, Maggioli Editore, 2015, p. 99 e ss

¹²¹ LIBERATORE G. - *Associazioni sportive dilettantistiche: guida agli adempimenti fiscali – Pratica fiscale e professionale*, anno 2015, fascicolo 38, pag. 25

Tant'è che, da un lato, soggetti passivi formali sono considerati anche gli enti non commerciali e gli enti pubblici, compresi, in determinate, ipotetiche circostanze, lo Stato, le regioni, le province e i comuni; da un altro, le cessioni gratuite di beni e le prestazioni di servizi sono sì imponibili, ma solo se per esse sia stata detratta l'imposta sugli acquisti e quindi sia sorto antecedentemente un diritto di credito nei confronti dello Stato (artt. 2, comma 2, punto 4) e punto 5), nonché art. 3, comma 3, del DPR n. 633)¹²².

E ciò conferma proprio come l'elemento del lucro oggettivo sia totalmente irrilevante, venendo in considerazione, piuttosto, la singola operazione, tanto riguardata come espressiva di un valore aggiunto altrimenti non attratto al procedimento plurifase della tassazione, tanto riguardata, casomai, come espressiva della realizzazione di atti di natura commerciale da parte di un ente privato non commerciale o di un ente pubblico¹²³.

Infine, in materia d'imposta regionale sulle attività produttive, la conclusione è senz'altro identica a quella ora prospettata in materia di Iva¹²⁴.

¹²² ZINNARI D, *Lavoratori sportivi senza troppi formalismi*, in *giustiziasportiva.it*, 2009, p. 92 ss

¹²³ BERTOLASO BRISOTTO P., *Le verifiche fiscali su associazioni sportive dilettantistiche e società sponsor*, Maggioli Editore, 2015, p. 99 e ss

¹²⁴ NAPOLITANO F., *Registro telematico per associazione e società sportive dilettantistiche*, *Il Quotidiano del Commercialista*, 2018, p. 96 e ss.

Com'è risaputo, infatti, l'elemento lucrativo è completamente estraneo al suo presupposto, non soltanto oggettivo, ma anche soggettivo, essendo sottoposti al tributo pure gli enti pubblici non economici, le amministrazioni pubbliche, la Camera dei deputati e il Senato della Repubblica, la Presidenza della Repubblica, la Corte costituzionale e gli organi legislativi delle regioni a statuto speciale (art. 3, comma 1, lett. e)-bis, D.Lgs. n. 446/1997). Enti e organi, dunque, ai quali è impossibile riferire finalità lucrative.

2.1.3. Irap

L'associazione sportiva dilettantistica che non svolge attività commerciale potrebbe essere chiamata a presentare la dichiarazione Irap e quindi assolvere il tributo. Le A.S.D. che svolgono solo un'attività istituzionale in presenza di prestazioni di lavoro dipendente o di collaboratori o di somme corrisposte a titolo di prestazioni di lavoro autonomo occasionale potrebbero risultare debentrici dello stesso tributo. Non rilevano ai fini Irap i compensi che vengono dati a titolo forfettario o le indennità di trasferta oltre i compensi di cui all'articolo 67 comma primo lettera m del Tuir. Le A.S.D. che non svolgono nessuna attività commerciale determinano la base imponibile Irap con il metodo retributivo e quindi sommando l'importo delle retribuzioni che si danno ai dipendenti, ai collaboratori e le collaborazioni occasionale¹²⁵. Se invece una determinata associazione svolge un'attività commerciale a scopo di autofinanziamento, oltre alle retribuzioni e compensi e prestazioni di lavoro autonomo occasionale (depurate dell'importo di questi riferibile specificatamente alle attività commerciali) e gli interessi passivi corrisposti, nel quadro IE del modello Irap è da includersi anche il reddito di impresa (forfettariamente determinato in ragione della

¹²⁵ INGRAO G., La determinazione del reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche e Onlus sportive, rassegna tributaria 2001, p. 369 e ss.

percentuale del 3% del totale dei proventi commerciali se si è optato per l'applicazione del regime di cui alla L. 398/1991 ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. Chiaramente, in possesso di partita iva Iva la associazione sportiva ha sempre l'obbligo di presentare la dichiarazione Irap anche se l'importo dovuto a titolo di imposta regionale è pari a zero¹²⁶. Il valore della produzione netta derivante dall'attività non commerciale di tali enti è costituito dalla somma delle retribuzioni spettanti al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, dei compensi per collaborazioni coordinate e continuative e per prestazioni di lavoro autonomo occasionale¹²⁷. L'ammontare delle retribuzioni spettanti ai dipendenti è determinato secondo il criterio di competenza e corrisponde a quello rilevante ai fini previdenziali, a norma dell'art. 12 della legge n. 153 del 30 aprile 1969, come sostituito dall'art. 6 del decreto legislativo n.314 del 2 settembre 1997. I compensi arretrati di lavoro dipendente, invece, non seguono il criterio di competenza, poiché per tali erogazioni il presupposto d'imposta sorge nell'anno di corresponsione¹²⁸. I compensi per collaborazioni coordinate e continuative concorrono

¹²⁶ NAPOLITANO F., Registro telematico per associazione e società sportive dilettantistiche, *Il Quotidiano del Commercialista*, 2018, p. 96 e ss.

¹²⁷ ZINNARI D, *Lavoratori sportivi senza troppi formalismi*, in *giustiziasportiva.it*, 2009, p. 92 ss

¹²⁸ INGRAO G., *La determinazione del reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche e Onlus sportive*, rassegna tributaria 2001, p. 369 e ss.

alla formazione della base imponibile Irap secondo il criterio di cassa, con riferimento quindi al momento in cui sono erogati¹²⁹.

Quanto alle associazioni sportive che svolgono attività commerciale, queste devono calcolare la base imponibile Irap secondo il sistema misto. Tra le associazioni in esame è necessario distinguere quelle che calcolano il reddito d'impresa in maniera ordinaria da quelle che hanno optato per la determinazione forfetaria dello stesso¹³⁰. Nel primo caso per il calcolo della base imponibile IRAP occorre utilizzare il criterio retributivo nel computo del valore della produzione netta relativa all'attività istituzionale; il valore della produzione netta relativa all'attività commerciale è determinato, invece, seguendo il criterio ordinario previsto all'art. 5 del decreto legislativo n. 446/1997 per le società di capitali e gli enti commerciali¹³¹. È necessario, quindi, che le attività istituzionali e commerciali siano distintamente identificabili, in quanto occorre determinare separatamente il

¹²⁹ La circolare del Ministero delle Finanze n. 141/E del 4 giugno 1998 precisa che *“per la determinazione dell'ammontare rientrante nella base imponibile dell'IRAP è esclusa dalla nozione di compenso erogato ai collaboratori coordinati e continuativi la parte di contributo INPS posta a carico del committente”*. Sono escluse, inoltre, le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati dalle associazioni sportive a propri collaboratori coordinati e continuativi che svolgono funzioni di natura amministrativo-gestionale di carattere non professionale

¹³⁰ LIBERATORE G. - Associazioni sportive dilettantistiche: guida agli adempimenti fiscali – Pratica fiscale e professionale, anno 2015, fascicolo 38, pag. 25

¹³¹ ZINNARI D, Lavoratori sportivi senza troppi formalismi, in *giustiziasportiva.it*, 2009, p. 92 ss

valore della produzione netta riferibile a ciascuna attività e successivamente sommarli. Nel caso in cui non sia possibile una distinzione oggettiva tra i costi riferibili all'attività istituzionale e quelli relativi all'attività commerciale, il valore della produzione netta relativo all'attività commerciale è determinato assumendo i costi deducibili non specificamente riferibili alla stessa, per un ammontare corrispondente al rapporto tra i ricavi e gli altri proventi imponibili originati dall'attività commerciale e i ricavi e i proventi complessivi¹³². Per l'attività istituzionale il valore della produzione netta va calcolato secondo il criterio retributivo presentato nel precedente paragrafo. Si ricorda che va dedotto l'importo relativo alle retribuzioni e ai compensi relativi all'attività commerciale. Gli emolumenti da dedurre, se non è possibile individuare quelli specificamente riferibili all'attività commerciale, vanno calcolati in base al rapporto tra i ricavi e gli altri proventi imponibili¹³³.

¹³² INGRAO G., La determinazione del reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche e Onlus sportive, rassegna tributaria 2001, p. 369 e ss.

¹³³ BERTOLASO BRISOTTO P., Le verifiche fiscali su associazioni sportive dilettantistiche e società sponsor, Maggioli Editore, 2015, p. 99 e ss

2.1.4. Gli adempimenti e il modello Eas

L'articolo 30, comma primo, del D.L. 185/2008 ha previsto che i corrispettivi, le quote e i contributi di cui all'articolo 148 del Testo Unico non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti come previsto dalla normativa trasmettano all'Agenzia delle Entrate il modello Eas con i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali. Esso si presenta in modo telematico entro sessanta giorni dalla data di costituzione dell'ente ed è un onere gravante su tutti gli enti non commerciali di tipo associativo che godono delle agevolazioni previste dall'articolo 148 del Testo Unico e dall'articolo 4 del D.p.r. 633/1972¹³⁴.

Le associazioni iscritte nel registro del C.O.N.I. che non svolgono attività commerciale non devono presentare il modello Eas, mentre sono tenute alla presentazione le A.S.D. che effettuano cessione di beni come, per esempio, la somministrazione di alimenti rilevanti ai fini Iva e delle imposte sui redditi. Trattandosi di enti iscritti in pubblici registri, le associazioni possono invece inviare il modello Eas con modalità semplificate. La presentazione mancata del modello non permette di usufruire delle agevolazioni agli articoli 148 del Testo Unico Imposte sui

¹³⁴ NAPOLITANO F., Registro telematico per associazione e società sportive dilettantistiche, *Il Quotidiano del Commercialista*, 2018, p. 96 e ss.

Redditi e 4 del Dpr 633/1972. In base a quanto previsto dall'articolo 2 comma primo del Decreto Legge 16/2012 è possibile usufruirne trasmettendo il modello entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e versando la sanzione di 258 euro¹³⁵. Quanto agli altri adempimenti, le associazioni sportive dilettantistiche, quali soggetti passivi dell'IRES, sono tenute in via generale alla presentazione della dichiarazione dei redditi. Sono escluse dall'obbligo di presentazione della dichiarazione le associazioni sportive dilettantistiche che nel periodo d'imposta non hanno conseguito redditi imponibili di qualsiasi categoria o hanno conseguito solamente redditi esenti o redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o soggetti a imposta sostitutiva. È altresì necessario che tali soggetti non abbiano obblighi contabili. Le associazioni che esercitano anche attività commerciale, per la quale hanno tenuto una contabilità, sono sempre tenute alla presentazione della dichiarazione dei redditi, anche se da questa attività non è derivato alcun reddito. L'associazione sportiva dilettantistica con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare deve presentare la dichiarazione unificata se ha l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione annuale

¹³⁵ INDRACCOLO E., Rapporti e tutele nel dilettantismo sportivo, Napoli, 2008, p. 119

IVA¹³⁶. Tuttavia generalmente le associazioni sportive dilettantistiche hanno un periodo d'imposta che viene fatto coincidere con la stagione agonistica e non con l'anno solare. Tali associazioni, il cui periodo d'imposta non va dal 1° gennaio al 31 dicembre, sono sempre escluse dall'obbligo di presentazione della dichiarazione unificata e dovranno quindi presentare separatamente la dichiarazione dei redditi e la dichiarazione annuale IVA. Le associazioni sportive dilettantistiche hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione IRAP salvo il caso in cui tali enti abbiano svolto solamente attività non commerciale, non siano titolari di partita IVA e non abbiano corrisposto retribuzioni a dipendenti o compensi a soggetti assimilati o a lavoratori occasionali.

A decorrere dal periodo d'imposta 2008 la dichiarazione annuale IRAP non deve più essere presentata in forma unificata. Il modello di dichiarazione deve essere presentato all'Agenzia delle Entrate direttamente dall'ente o tramite intermediari abilitati, esclusivamente in via telematica. I termini per la trasmissione telematica della dichiarazione IRAP sono quelli previsti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 22 luglio 1998, e successive modificazioni; si fa riferimento, come per la

¹³⁶ LIBERATORE G. - Associazioni sportive dilettantistiche: guida agli adempimenti fiscali – Pratica fiscale e professionale, anno 2015, fascicolo 38, pag. 25

dichiarazione dei redditi, all'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta¹³⁷.

¹³⁷ L'invio delle dichiarazioni alle Regioni e alle Province autonome, sia a quelle nelle quali il soggetto passivo ha il proprio domicilio fiscale, sia a quelle in cui viene ripartito il valore della produzione netta, avviene tramite l'Agenzia delle Entrate che vi provvede in modo contestuale alla corretta ricezione delle dichiarazioni stesse e secondo le modalità stabilite nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate di approvazione del modello di dichiarazione.

2.2. Le agevolazioni previste per le imposte indirette diverse dall'Iva

Le imposte indirette rappresentano un tipo di prelievo che non colpisce direttamente la capacità contributiva della persona fisica o persona giuridica. Sono imposte che si applicano per garantire un prelievo anche sulle manifestazioni di capacità contributiva da parte dei soggetti sottoposti a tassazione. Esistono poi tributi che sono applicati in occasione particolari della vita societaria e riferiti, ad esempio, allo svolgimento di una determinata operazione e quindi prendendo la forma di una tassa, piuttosto che imposta. Ricordiamo che il concetto di tassa è diverso da quello di imposta, visto che la tassa viene applicata per coprire le spese, non chiaramente tutte, per una particolare prestazione¹³⁸.

Per le associazioni sportive esistono alcune operazioni, come per tutte quante le società, che sono soggette all'imposta di registro in misura fissa pari a 200 euro secondo quanto previsto dall'articolo 90 comma 5 della Legge 289/2002. Questa agevolazione assume un rilievo molto importante se si pensa ai casi nei quali la costituzione avvenga con l'apporto di immobili o di altri beni, il cui conferimento sconterebbe ordinariamente l'imposta di registro

¹³⁸ INDRACCOLO E., *Rapporti e tutele nel dilettantismo sportivo*, Napoli, 2008, p. 119

in misura proporzionale secondo quanto stabilito dalla circolare 21/E del 2003¹³⁹.

L'articolo 27-bis della tabella di cui all'allegato B annesso al Dpr 642/1972 ("Disciplina dell'imposta di bollo"), come modificato dalla legge 289/2002, dispone l'esenzione assoluta dall'imposta di bollo per gli "atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti dalle Onlus e dalle Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I.". L'esenzione, quindi, non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche. Tuttavia, l'articolo 7 della medesima tabella dispone l'esenzione dall'imposta di bollo per le quietanze relative al versamento di contributi o quote associative a favore delle associazioni sportive¹⁴⁰. Ne deriva, quindi, che le ricevute rilasciate dalle associazioni sportive dilettantistiche in occasione del versamento da parte degli associati delle quote associative, anche se di importo superiore a 77,46 euro, sono esenti dall'imposta di bollo¹⁴¹.

Le associazioni sportive dilettantistiche hanno poi una ritenuta del 4 per cento sui contributi erogati dagli enti locali. Le imprese

¹³⁹ GIUA M., Il trattamento fiscale delle sponsorizzazioni nello sport dilettantistico, Fisco e Finanza n.24/04, p. 258 e ss.

¹⁴⁰ DE SILVESTRI A., Il lavoro nello sport dilettantistico, in www.giustiziasportiva.it, 2006, p. 15

¹⁴¹ BERTOLASO BRISOTTO P., Le verifiche fiscali su associazioni sportive dilettantistiche e società sponsor, Maggioli Editore, 2015, p. 99 e ss

destinatario del contributo sono quelle che hanno qualifica sia di imprenditori commerciali, sia di soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, abbiano conseguito redditi di natura commerciale o che posseggano, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa. Ne consegue che anche le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nell'ambito soggettivo della disposizione in esame. Quanto all'ambito oggettivo, la norma fa riferimento a qualunque forma di contributo, con la sola esclusione di quelli destinati all'acquisto di beni strumentali.

Occorre poi puntualizzare che in base a quanto previsto dal Dpr 69/2002 le associazioni sportive possono certificare i corrispettivi costituiti dalle somme pagate dai soggetti che assistono alle manifestazioni pagando il biglietto. Questo vale solamente nell'organizzazione delle manifestazioni strettamente connesse all'attività sportiva praticata. In alternativa e nel caso di manifestazioni diverse da quella sportiva occorre invece dotarsi di misuratori fiscali¹⁴².

¹⁴² INDRACCOLO E., *Rapporti e tutele nel dilettantismo sportivo*, Napoli, 2008, p. 119

2.3. Le collaborazioni e lo speciale regime applicabile ai prestatori di lavoro

Il lavoro per le prestazioni sportive all'interno di un' associazione sportiva dilettantistica è caratterizzato da specialità che si inserisce all'interno del contesto delle disposizioni agevolative che il legislatore ha previsto proprio per l'associazionismo sportivo. L'articolo 67 comma primo del Testo Unico delle Imposte sui Redditi stabilisce con sono da considerare redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, premi e compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal C.O.N.I., dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'incremento delle razze equine o per qualsiasi organismo che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto¹⁴³. L'articolo 35, comma 5, Decreto Legge 207/2008 ha stabilito che nelle parole esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche sono comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica. Rientrano nell'articolo 67 del Tuir anche i compensi erogati dalle associazioni sportive agli insegnanti o preparatori atletici, ad esempio, e quindi ad individui che di fatto non

¹⁴³ ANDREANI S., Prestazioni d'opera e collaborazioni "tipiche" dello sport dilettantistico: questioni (ancora aperte) - Enti non profit, anno 2011, p. 169 e ss.

partecipano direttamente ad una manifestazione sportiva. Questo tipo di contributi viene percepito da tali soggetti a prescindere dalla realizzazione o partecipazione a manifestazioni sportive, purchè nell'ambito di attività sportiva amatoriale e dilettantistica. Quindi i compensi rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 67 anche se dati ad atleti dilettanti, allenatori, arbitri e dirigenti dell'associazione. Ai fini della riconducibilità dei compensi in parola nel novero dei redditi compresi nell'articolo 67 del Tuir, essi devono avere due requisiti e quindi erogati a favore di uno dei soggetti ai quali abbiamo fatto riferimento oppure riconducibili alla manifestazione sportiva, in senso lato, con caratteristica dilettantistica¹⁴⁴.

Quanto alle collaborazioni che non intaccano con le attività delle associazioni e quindi tutte quelle prestazioni di natura professionale e gestionale, sono disciplinate dal comma tre dell'articolo 90 della legge 289/2002, che perciò si applica alle collaborazioni coordinate e continuative di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale rese in favore delle associazioni sportive non dilettantistiche¹⁴⁵. I compensi erogati per tali collaborazioni costituiscono redditi diversi per chi li percepisce. L'Agenzia delle Entrate nella circolare

¹⁴⁴ DE SILVESTRI A., Il lavoro nello sport dilettantistico, in www.giustiziasportiva.it, 2006, p. 15

¹⁴⁵ INDRACCOLO E., Rapporti e tutele nel dilettantismo sportivo, Napoli, 2008, p. 119

21/2003 ha precisato che queste collaborazioni coordinate e continuative devono essere sottoposte all'ambito applicativo dell'articolo 67, comma primo del Tuir a condizione che abbiano carattere amministrativo e gestionale, abbiano natura non professionale e siano rese a favore di società o associazioni sportive dilettantistiche¹⁴⁶. I rapporti di collaborazione coordinata e continuativa devono presentare caratteristiche precise, cioè essere continue, coordinate e il collaboratore deve essere inserito all'interno della struttura organizzativa. Parliamo effettivamente delle mansioni di segreteria, come la raccolta delle iscrizioni o la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità, svolte da soggetti non professionisti a favore dell'associazione.

I compensi per le prestazioni dilettantistiche sono poi assoggettate ad un regime agevolato secondo il disposto dell'articolo 69 del Testo Unico delle imposte sui redditi, che precisa come per un importo non superiore a 7.500 euro in un periodo di imposta l'associazione attraverso un diritto di rivalsa, opera un ritenuta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito ai fini Irpef (23%), maggiorata delle addizionali regionali e comunali. La ritenuta è a titolo d'imposta per la parte imponibile dei compensi

¹⁴⁶ ANDREANI S., Prestazioni d'opera e collaborazioni "tipiche" dello sport dilettantistico: questioni (ancora aperte) - Enti non profit, anno 2011, p. 169 e ss.

che va da 7.500,01 euro fino a 28.158,28 euro, mentre è a titolo d'acconto sulla parte eccedente 28.158,28 euro¹⁴⁷.

¹⁴⁷ DE SILVESTRI A., Il lavoro nello sport dilettantistico, in www.giustiziasportiva.it, 2006, p. 15

CAPITOLO TERZO

FINALITÀ LUCRATIVA DELLE SOCIETÀ OPERANTI NELL'ORDINAMENTO SPORTIVO E TASSAZIONE: ASPETTI PROBLEMATICI DI NATURA TRIBUTARIA E CIVILISTICA

3.1. L'articolo 90 della Legge 289/2002: i requisiti per l'individuazione delle associazioni dilettantistiche con o senza personalità giuridica e la particolarità delle società sportive nell'ordinamento civilistico

L'associazione sportiva dilettantistica è stata individuata dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, essendo stata successivamente oggetto di ulteriori interventi normativi, di carattere fiscale, tra i quali l'art. 90 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002.

La suddetta normativa, recante disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica, ha dettagliatamente indicato i requisiti necessari per l'individuazione delle associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalità giuridica).

L'art. 90 è stato, successivamente, integrato dal decreto legge n. 72 del 22 marzo 2004, convertito nella legge n. 128 del 21 maggio 2004, la quale ha completato quanto rimasto in sospeso, delineando i contenuti degli statuti e i contorni giuridici specifici

degli enti sportivi.¹⁴⁸

Nello specifico, l'art. 90¹⁴⁹ della legge finanziaria per il 2003 (l. n.

148 S. BERETTA, *Manuale operativo delle associazioni*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 55 e ss.

149 LEGGE 27 dicembre 2002, n. 289 "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003). Art. 90 "Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica":

1. Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

2. A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'importo fissato dall'articolo 1, comma 1, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, come sostituito dall'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e successive modificazioni, è elevato a 250.000 euro. A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017, l'importo è elevato a 400.000 euro.

3. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 81, comma 1, lettera m), è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "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."; b) all'articolo 83, comma 2, le parole: "a lire 10.000.000" sono sostituite dalle seguenti: "a 7.500 euro".

4. Il C.O.N.I., le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. non sono obbligati ad operare la ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto sui contributi erogati alle società e associazioni sportive dilettantistiche, stabilita dall'articolo 28, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

5. Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa.

6. Al n. 27-bis della tabella di cui all'allegato B annesso al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: "e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I.".

7. All'articolo 13-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, dopo le parole: "organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)" sono inserite le seguenti: "e le società e associazioni sportive dilettantistiche".

8. Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva

costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicit , volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attivita' del beneficiario, ai sensi dell'articolo 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

9. Al testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni: a) all'articolo 13-bis, comma 1, la lettera i-ter) e' sostituita dalla seguente: "i-ter) le erogazioni liberali in denaro per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1.500 euro, in favore delle societa' e associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero secondo altre modalita' stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400"; b) all'articolo 65, comma 2, la lettera c-octies) e' abrogata.

10. All'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le parole: "delle indennita' e dei rimborsi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del citato testo unico delle imposte sui redditi" sono soppresse.

11. All'articolo 111-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: "ed alle associazioni sportive dilettantistiche".

11-bis. Per i soggetti di cui al comma 1 la pubblicit , in qualunque modo realizzata negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, e' da considerarsi, ai fini dell'applicazione delle disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, in rapporto di occasionalita' rispetto all'evento sportivo direttamente organizzato. AGGIORNAMENTO V. *infra*.

12. Presso l'Istituto per il credito sportivo e' istituito il Fondo di garanzia per i mutui relativi alla costruzione, all'ampliamento, all'attrezzatura, al miglioramento o all'acquisto di impianti sportivi, ivi compresa l'acquisizione delle relative aree, da parte di societa' o associazioni sportive nonche' di ogni altro soggetto pubblico o privato che persegue, anche indirettamente, finalita' sportive.

13. Il Fondo e' gestito in base a criteri approvati dal Presidente del Consiglio dei Ministri, o dall'Autorita' di Governo delegata per lo sport, ove nominata, su proposta dell'Istituto per il credito sportivo, sentito il Comitato olimpico nazionale italiano. Al Fondo, che puo' prestare garanzia con la sua dotazione finanziaria, possono essere destinati i nuovi apporti conferiti direttamente o indirettamente dallo Stato o da enti pubblici.

14. Il Fondo e' gestito e amministrato a titolo gratuito dall'istituto per il credito sportivo in gestione separata.

15. COMMA ABROGATO DAL D.L. 21 GIUGNO 2013, N. 69, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 9 AGOSTO 2013, N. 98.

16. La dotazione finanziaria del Fondo e' costituita dall'importo annuale acquisito dal fondo speciale di cui all'articolo 5 della legge 24 dicembre 1957, n. 1295, e successive modificazioni, dei premi riservati al C.O.N.I. a norma dell'articolo 6 del decreto legislativo 14 aprile 1948, n. 496, colpiti da decadenza.

17. Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme: a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile; b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361; c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

18. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale. Nello statuto devono essere espressamente previsti: a) la denominazione; b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica; c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione; d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette; e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile; f) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari; g) le modalità di scioglimento dell'associazione; h) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

18-bis. È fatto divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciute dal C.O.N.I., ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

18-ter. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche che, alla data di entrata in vigore della presente legge, sono in possesso dei requisiti di cui al comma 18, possono provvedere all'integrazione della denominazione sociale di cui al comma 17 attraverso verbale della determinazione assunta in tale senso dall'assemblea dei soci.

19. Sono fatte salve le disposizioni relative ai gruppi sportivi delle Forze armate, delle Forze di polizia e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, di cui all'articolo 6, comma 4, della legge 31 marzo 2000, n. 78, firmatari di apposite convenzioni con il C.O.N.I..

20. COMMA ABROGATO DAL D.L. 22 MARZO 2004, N. 72, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA L. 21 MAGGIO 2004, N. 128.

21. COMMA ABROGATO DAL D.L. 22 MARZO 2004, N. 72, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA L. 21 MAGGIO 2004, N. 128.

22. COMMA ABROGATO DAL D.L. 22 MARZO 2004, N. 72, CONVERTITO, CON MODIFICAZIONI, DALLA L. 21 MAGGIO 2004, N. 128.

23. I dipendenti pubblici possono prestare la propria attività, nell'ambito delle società e associazioni sportive dilettantistiche, fuori dall'orario di lavoro, purché a titolo gratuito e fatti salvi

289/2002) ha recato disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica, disciplinando, sotto il profilo giuridico, le associazioni e le società sportive dilettantistiche, agevolando lo sviluppo del settore, anche attraverso interventi in materia tributaria diretti ad ampliare l'ambito soggettivo ed oggettivo dei benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico.

Le disposizioni contenute nell'art. 90 della L. n. 289/2002 hanno disciplinato, per la prima volta, sotto il profilo giuridico le associazioni e le società sportive dilettantistiche, individuando le tipologie soggettive operanti nel settore dello sport dilettantistico.

Al fine del riconoscimento a pieno titolo della qualifica giuridica e fiscale di "associazione sportiva dilettantistica", l'ente che aspira

gli obblighi di servizio, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza. Ai medesimi soggetti possono essere riconosciuti esclusivamente le indennità e i rimborsi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

24. L'uso degli impianti sportivi in esercizio da parte degli enti locali territoriali e' aperto a tutti i cittadini e deve essere garantito, sulla base di criteri obiettivi, ((a tutte le società e associazioni sportive)).

25. Ai fini del conseguimento degli obiettivi di cui all'articolo 29 della presente legge, nei casi in cui l'ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione e' affidata in via preferenziale a società ((...)) e associazioni sportive dilettantistiche, enti di promozione sportiva, discipline sportive associate e Federazioni sportive nazionali, sulla base di convenzioni che ne stabiliscono i criteri d'uso e previa determinazione di criteri generali e obiettivi per l'individuazione dei soggetti affidatari. Le regioni disciplinano, con propria legge, le modalità di affidamento.

26. Le palestre, le aree di gioco e gli impianti sportivi scolastici, compatibilmente con le esigenze dell'attività didattica e delle attività sportive della scuola, comprese quelle extracurricolari ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 ottobre 1996, n. 567, devono essere posti ((a disposizione di società e associazioni sportive dilettantistiche)) aventi sede nel medesimo comune in cui ha sede l'istituto scolastico o in comuni confinanti.

alla suddetta definizione deve rispettare alcuni requisiti inderogabili, che, per semplicità di esposizione, sono suddivisi nei seguenti tre raggruppamenti: 1) i requisiti preesistenti o "storici", già in vigore prima dell'introduzione della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, che, come noto, ha disciplinato giuridicamente le associazioni sportive dilettantistiche; 2) i requisiti "civilistici", in vigore con la L. n. 289/2002; 3) i requisiti "contabili-fiscali".

In pratica, l'associazione sportiva generica che voglia ottenere la qualifica giuridica di "associazione sportiva dilettantistica" deve rispettare una serie di requisiti, alcuni già previsti dalla legge n. 398/1991 e altri introdotti dalla normativa più recente.

Quanto ai primi requisiti preesistenti o storici, un'associazione, ente senza fine di lucro, in possesso dei requisiti stabiliti dal codice civile in materia di associazioni, per ottenere il riconoscimento di "associazione sportiva dilettantistica", deve preliminarmente rispettare i requisiti seguenti: riconoscimento dal C.O.N.I. o dalle Federazioni sportive nazionali o dagli enti nazionali di promozione sportiva; opzione prevista dalla L. n. 398/1991; attività sportiva in forma dilettantistica; conseguimento, nel periodo di imposta precedente, di proventi commerciali al di sotto di un certo limite; redazione dell'atto costitutivo e dello statuto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata; uniformità degli statuti alle clausole

indicate nell'art. 148, comma 8, del T.u.i.r.150

Le predette clausole sono dirette a garantire la non lucratività dell'associazione e la democraticità della struttura, oltre che la chiarezza e la trasparenza nella gestione.

Con riguardo ai **requisiti civilistici** introdotti dall'art. 90 della L. n. 289/2002, si sottolinea come i requisiti di carattere legale, al fine del riconoscimento della qualifica giuridica di ente non commerciale, riguardino:

a) la forma giuridica da adottare; la norma ha individuato, dal

150 Art. 148, comma 8, del t.u.i.r.: "8. Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

punto di vista civilistico, gli enti che possono esercitare attività sportiva in forma dilettantistica e, contestualmente, ha definito giuridicamente le associazioni sportive dilettantistiche; pertanto, gli enti che intendono esercitare attività sportiva in forma dilettantistica e usufruire delle agevolazioni fiscali possono assumere una delle seguenti forme giuridiche: associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e segg. c.c.; associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato, ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361; società sportiva di capitali o cooperativa, costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono la finalità di lucro; in base alla normativa in vigore, quindi, l'associazione sportiva dilettantistica può assumere la forma di associazione priva di personalità giuridica o di associazione con personalità giuridica di diritto privato.

b) i requisiti dello statuto; le società e le associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono delle disposizioni agevolative della legge n. 398 devono uniformare i propri statuti all'art. 90 della legge n. 289 del 2002, ed in particolare: lo statuto deve essere redatto per atto scritto; la denominazione sociale, in qualunque modo formata, deve specificare che trattasi di associazione/società "sportiva dilettantistica"; lo statuto deve indicare espressamente – e questa è una particolarità della disciplina civilistica delle

associazioni sportive dilettantistiche – la denominazione, l’oggetto sociale con riferimento all’organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l’attività didattica; la rappresentanza legale dell’associazione; l’assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette; le norme sull’ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell’elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile; l’obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statuari; le modalità di scioglimento dell’associazione; l’obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni (comma 18° art. 90); disciplina del divieto, per gli amministratori, di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell’ambito della medesima disciplina; gratuità degli incarichi degli amministratori;

c) i divieti per gli amministratori; è vietato agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società od associazioni sportive dilettantistiche nell’ambito della medesima Federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal C.O.N.I., ovvero

nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un Ente di promozione sportiva (comma 18-bis dell'art. 90);

d) la denominazione sociale;

e) i rapporti con il C.O.N.I. e gli enti sportivi;

f) le modalità di approvazione dello statuto e le modalità di affiliazione;

g) i provvedimenti da adottare in caso di irregolarità nella gestione.

Infine, con riguardo ai **requisiti di carattere contabile e fiscale**, sempre al fine del riconoscimento della qualifica giuridica e fiscale di "associazione sportiva dilettantistica", l'ente che aspiri alla suddetta definizione deve rispettare, inoltre, un'ulteriore condizione di carattere fiscale e che attiene alle modifiche introdotte dall'art. 90 della L. n. 289/2002 alla L. n. 398/1991.¹⁵¹

Tanto premesso, è possibile affermare che dal combinato disposto dell'art. 90 con la legge di integrazione n. 128 del 21 maggio 2004, si ricavano dunque i requisiti essenziali degli enti in questione, così come evidenziato di seguito in modo schematico:

1. forma giuridica di "associazione sportiva dilettantistica priva di personalità giuridica", disciplinata dall'art. 36 e segg. c.c. oppure forma giuridica di "associazione sportiva con personalità giuridica

¹⁵¹ S. BERETTA, *Manuale operativo delle associazioni*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 337 e ss.

di diritto privato”, ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361;

2. redazione dell’atto costitutivo e dello statuto nella forma dell’atto pubblico, della scrittura privata autenticata o della scrittura privata registrata;

3. indicazione, nella denominazione sociale, della finalità sportiva dilettantistica e della ragione o della denominazione sociale dilettantistica, e utilizzo della suddetta denominazione in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico;

4. affiliazione alle Federazioni sportive nazionali riconosciute dal C.O.N.I. o dalle Federazioni sportive nazionali o dagli enti nazionali di promozione sportiva e riconoscimento da parte del C.O.N.I. o da parte delle Federazioni sportive nazionali o da parte degli enti nazionali di promozione sportiva; il legislatore, al fine di delimitare il campo di applicazione delle agevolazioni a quei soggetti che realmente svolgono attività sportiva dilettantistica, sancisce che le associazioni sportive in parola devono essere affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva, dovendosi intendere per attività sportiva dilettantistica quella così definita dalla normativa regolamentare emanata dagli organismi cui le associazioni sportive sono

affiliate;¹⁵²

5. esercizio di attività sportiva in forma dilettantistica;

6. conseguimento, nel periodo di imposta precedente, di proventi commerciali non superiori a € 250.000,00; le associazioni che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore ad € 250.000,00, in base all'art. 1, comma 1, della legge n. 398, possono optare per il regime agevolativo in argomento. Nel limite predetto vanno considerati: i proventi di cui all'art. 85 del Dpr. n. 917 del 1986, sempreché assumano natura commerciale per l'attività svolta dalle associazioni in questione, che sono così rappresentati; i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione; i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'art. 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle cui si applica l'esenzione di cui all'art. 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, e se le partecipazioni sono

152 M. FRASCARELLI, Società e associazioni sportive dilettantistiche, Edizioni FAG Srl, Assago Milano, 2007, p. 249 e ss.

nelle società o enti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), si applica il c. 2 dell'art. 44; i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni ai sensi dell'articolo 44 emessi da società ed enti di cui all'articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diversi da quelli cui si applica l'esenzione di cui all'articolo 87, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa; i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli precedenti;¹⁵³

7. uniformità degli statuti alle clausole indicate nell'art. 148 del t.u.i.r.;

8. indicazione nello statuto e nell'atto costitutivo di determinati dati e informazioni;

9. rispetto delle disposizioni stabilite da appositi regolamenti nella fase di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini sportivi e di affiliazione ad una o più Federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I., anche su base regionale; il riconoscimento dei fini sportivi, con l'art. 7 del D.l. 28 maggio 2004, n. 136, costituisce un requisito essenziale per l'applicazione di molte agevolazioni tributarie e non tributarie, pertanto, anche per fruire della legge n. 398, le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono

153 M. FRASCARELLI, Società e associazioni sportive dilettantistiche, Edizioni FAG Srl, Assago Milano, 2007, p. 249 e ss.

risultare iscritte al registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche, istituito e tenuto dal C.O.N.I., che rilascia il riconoscimento ai fini sportivi delle organizzazioni sportive dilettantistiche;¹⁵⁴

10. rispetto delle disposizioni stabilite da appositi regolamenti nella fase di adozione dei provvedimenti in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarità di gestione o di gravi infrazioni all'ordinamento sportivo;

11. comunicazione di apposita opzione per l'adozione del regime contabile e fiscale di cui alla legge n. 398/1991 alla Siae competente in base al domicilio fiscale;

12. comunicazione dell'opzione per l'adozione del regime contabile e fiscale di cui alla legge n. 398/1991 in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando l'apposito prospetto.¹⁵⁵

154 M. FRASCARELLI, *Società e associazioni sportive dilettantistiche*, Edizioni FAG Srl, Assago Milano, 2007, p. 249 e ss.

155 S. BERETTA, *Manuale operativo delle associazioni*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2014, p. 55 e ss.

3.2. Profili tributari e problematici della sponsorizzazione sportiva

La sponsorizzazione è un fenomeno da ricondurre al novero delle attività dell'impresa volte alla commercializzazione indiretta dei propri prodotti e servizi.

Limitando l'analisi al settore dello sport, lo *sponsee* può essere un individuo (si pensi ad uno scalatore o ad un apneista che si apprestino a compiere un'impresa sportiva o, più frequentemente, a un tennista od un golfista), un soggetto collettivo direttamente coinvolto nell'attività sportiva (una squadra di calcio, di basket, un team ciclistico o una scuderia automobilistica) o, infine, lo stesso ente organizzatore della manifestazione sportiva (una federazione sportiva od il Comitato Olimpico Nazionale).

La popolarità, la visibilità ed il prestigio sono gli elementi che concorrono nella scelta del soggetto da finanziare con la sponsorizzazione, in quanto si riflettono direttamente sull'efficacia dell'operazione promozionale.

Il buon esito della sponsorizzazione, inoltre, può essere legato, in determinati casi, al collegamento tra lo *sponsor* ed il settore di attività del soggetto e/o dell'evento sponsorizzato e del relativo pubblico (per esempio, la sponsorizzazione di un marchio di prodotti per la pratica del golf potrà avere una particolare efficacia se interesserà una gara golfistica od un giocatore che vi prenda

parte).

Quanto precede, tuttavia, non ha valore generale e non smentisce il fatto che la sponsorizzazione, per sua propria natura, possa prescindere da un nesso logico, economico e merceologico tra lo *sponsor* e lo *sponsee* (non stupisce, dunque, che una squadra di calcio possa essere finanziata da un'azienda alimentare o che una squadra di corse automobilistiche possa essere sponsorizzata da un produttore di tabacchi).

Tanto premesso sul piano fenomenologico, dal punto di vista giuridico, l'accordo di sponsorizzazione rientra tra i contratti "atipici", avendo avuto origine ed essendosi diffuso nella prassi commerciale senza essere disciplinato dal codice civile o da altra legge.

Si tratta di un contratto che può essere concluso pure oralmente o per fatti concludenti (salve le ovvie esigenze formalistiche *ad probationem*), tipicamente di durata (anche se ricorrono ipotesi di sponsorizzazione legate ad un singolo episodio, non destinato a ripetersi nel tempo), oneroso e commutativo.

Con riferimento a quest'ultimo profilo, le parti assumono obbligazioni l'una nei confronti dell'altra e, più precisamente, lo *sponsor* si obbliga ad erogare alla propria controparte contrattuale somme di denaro e/o a fornire beni in natura, della specie o anche diversi rispetto a quelli da costui prodotti e/o commercializzati.

In sostanza, lo sponsor si obbliga ad una prestazione di dare mentre lo *sponsee* può essere tenuto a prestazioni del più vario contenuto: può ricorrere un obbligo di *facere* (ad esempio, porre un logo commerciale sulla maglia del ciclista), un obbligo di *pati* (si pensi allo *sponsor* che utilizzi il nome e/o l'immagine della squadra di calcio sponsorizzata nei propri messaggi promozionali) o, infine, un obbligo di *non facere* (sono tali tutti i patti di esclusiva, in forza dei quali il soggetto sponsorizzato si impegna a non effettuare prestazioni di natura promozionale in favore di altre aziende).

Con riguardo alla causa del negozio, questa consiste nel realizzare una forma di pubblicità indiretta del marchio o del prodotto dello *sponsor*, tuttavia, non arrivando mai a permeare l'obbligazione dello *sponsee*, ditalché questi non è responsabile della mancanza di ritorno commerciale per il proprio *sponsor*.¹⁵⁶

Si è in presenza di un'obbligazione di mezzi, cui sempre si affianca un dovere di correttezza e di fedeltà, che – seppure non espressamente menzionato e dettagliato nel contratto – si inserisce nel rapporto negoziale come obbligo integrativo.¹⁵⁷

Per ciò che attiene ai profili tributari del fenomeno, assume rilievo centrale la questione, assai dibattuta, in ordine al **regime di**

156 V. UCKMAR, *Lo sport e il fisco*, CEDAM, Milanofiori Assago (MI), 29 feb 2016

157 In tal senso, cfr. Cass., Sez. III Civ., n. 12801 del 29 maggio 2006

deducibilità dal reddito imponibile delle spese sostenute dall'impresa nell'ambito del rapporto di sponsorizzazione: in particolare, si discute se tali oneri vadano qualificati come costi di pubblicità oppure di rappresentanza.

Siamo al cospetto di una *querelle* puramente fiscale (prettamente fiscali sono, del resto, la nozione di “spese di rappresentanza” e le implicazioni che ne conseguono), giacché la giurisprudenza civilistica di legittimità è ferma nel ricomprendere il contratto di sponsorizzazione nel *genus* dell'attività pubblicitaria, salvo specificare che *“la sponsorizzazione, pur potendo essere ricondotta al concetto ampio di pubblicità, nondimeno, come specifica forma contrattuale creata dall'autonomia privata, se ne distingue in relazione, per esempio, ad un evento sportivo: si ha mera pubblicità se l'attività promozionale è rispetto all'evento stesso in rapporto di semplice occasionalità (è il caso dei cartelli collocati ai margini di un campo sportivo rispetto ai quali qualsiasi fatto agonistico è occasione per rendere operativo il messaggio propagandistico), mentre si ha sponsorizzazione se fra la promozione di un nome o di un marchio e l'avvenimento agonistico viene istituito uno specifico abbinamento”*.¹⁵⁸

Bisogna considerare, peraltro, che l'attenzione che la prassi e la giurisprudenza, in materia tributaria, hanno dedicato alla qualificazione degli oneri scaturenti dai contratti di

158 Cass., Sez. I Civ., n. 428 del 19 gennaio 1996

sponsorizzazione è, almeno in parte, legata al fatto che fino al 2008 le spese di pubblicità e quelle di rappresentanza erano soggette a regimi di deducibilità sensibilmente diversi e non erano tipizzate le rispettive definizioni normative.¹⁵⁹

Fino all'intervento riformatore recato dalla L. n. 447/2007 (la cd. "Finanziaria 2008"), infatti, l'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986 (di seguito, il Tuir)¹⁶⁰ stabiliva che le spese di rappresentanza potevano essere dedotte nella misura di un terzo del loro ammontare in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei

159 V. UCKMAR, *Lo sport e il fisco*, CEDAM, Milanofiori Assago (MI), 29 feb 2016

160 D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi" - Art. 108 "Spese relative a piu' esercizi"

1. *Le spese relative a piu' esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.*

2. ((PERIODO SOPPRESSO DAL D.L. 30 DICEMBRE 2016, N. 244, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 27 FEBBRAIO 2017, N. 19)).

Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

3. *Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche si applica l'articolo 88, comma 3)).(182))*

4. *Le spese di cui al presente articolo sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi ((1 e 2)) a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.*

4-bis. *Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al comma 2, il contribuente può interpellare l'amministrazione, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza.*

quattro successivi, mentre per i costi di pubblicità era ammessa la deduzione integrale (secondo una scansione pluriennale analoga a quella degli oneri di rappresentanza).

Oggi, invece, le spese di rappresentanza sono deducibili dal reddito d'impresa, qualora siano *“rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse”*, nell'esercizio in cui sono sostenute (lo scomputo secondo una ripartizione pluriennale è rimesso, invece, all'opzione espressa dal contribuente per i costi di pubblicità).

Sono sottratte a detta verifica solo *“le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50”* (cfr. art. 108, comma 2, del Tuir, il quale fissa anche i limiti massimi di deducibilità delle spese di rappresentanza diverse da quelle occorse per i menzionati beni di valore unitario non superiore a euro 50.¹⁶¹ Peraltro, in virtù dell'art. 9, comma 2 del D.Lgs n. 147/2015¹⁶², la misura di detta deducibilità potrà in futuro essere stabilita anche con il decreto ministeriale sopra indicato).

161 V. UCKMAR, *Lo sport e il fisco*, CEDAM, Milanofiori Assago (MI), 29 feb 2016

162 *“2. La misura della deducibilità delle spese di rappresentanza indicata nell'articolo 108, comma 2, terzo periodo del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, così come modificato dal comma 1 del presente articolo, e di quelle di cui all'articolo 108, comma 2, quarto periodo del medesimo testo unico, può essere stabilita con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al secondo periodo del comma 2 del medesimo articolo 108.”*

Alla norma testé indicata fornisce attuazione il D.M. 19 novembre 2008, che ne fornisce un'esplicita definizione normativa dei requisiti di inerenza e congruità di dette spese di rappresentanza, anche in funzione della natura e della destinazione delle spese stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa:¹⁶³ è il primo

163 Decreto del 19 novembre 2008 - Min. Economia e Finanze – Art. 1 – “Nuovi criteri e limiti di deducibilità delle spese di rappresentanza”:

1. Agli effetti dell'applicazione dell'art. 108, comma 2, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), come modificato dall'art. 1, comma 33, lettera p), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore. Costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza: a) le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali

dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa; b) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose; c) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa; d) le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere, ed eventi

simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa; e) ogni altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma.

2. Le spese indicate nel comma 1, deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento, sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,3 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10

milioni; b) allo 0,5 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,1 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

3. Per le imprese di nuova costituzione, le spese sostenute nei periodi d'imposta anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi, possono essere portate in

fondamentale parametro con il quale occorre misurarsi per stabilire se gli oneri di sponsorizzazione rientrino tra i costi di rappresentanza o tra quelli di pubblicità.¹⁶⁴

Stando al dettato del decreto ministeriale *“si considerano inerenti, sempreche’ effettivamente sostenute e documentate, le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalita’*

deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all’importo deducibile.

4. Ai fini della determinazione dell’importo deducibile di cui al comma 2, non si tiene conto delle spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro, deducibili per il loro intero ammontare ai sensi del terzo periodo del comma 2 del citato art. 108 del Tuir.

5. Non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall’impresa o in occasione di visite a sedi, stabilimenti o unita’ produttive dell’impresa. Per le imprese la cui attivita’ caratteristica consiste nell’organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili, non costituiscono spese di rappresentanza e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto, le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute per ospitare clienti, anche potenziali, sostenute nell’ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili. Non sono soggette altresì ai predetti limiti le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall’imprenditore individuale in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall’impresa o attinenti all’attivita’ caratteristica della stessa. La deducibilita’ delle erogazioni e delle spese indicate nel presente comma e’, tuttavia, subordinata alla tenuta di un’apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalita’ dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti.

6. L’Agenzia delle entrate e gli organi di controllo competenti possono invitare i contribuenti a fornire indicazione, per ciascuna delle fattispecie indicate nel comma 1, dell’ammontare complessivo, distinto per natura, delle erogazioni effettuate nel periodo d’imposta e dell’ammontare dei ricavi e proventi derivanti dalla gestione caratteristica dell’impresa assunti a base di calcolo della percentuale di deducibilita’ indicata nel comma 2. L’invito puo’ riguardare anche l’ammontare complessivo delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro e l’ammontare complessivo delle spese indicate nel comma 5.

164 V. UCKMAR, *Lo sport e il fisco*, CEDAM, Milanofiori Assago (MI), 29 feb 2016

promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore".

3.3. Agevolazioni introdotte dalla Legge di stabilità 2016 per le associazioni sportive dilettantistiche

La legge di stabilità 2016 (legge 28 dicembre 2015, n. 208) è intervenuta anche a favore delle associazioni sportive dilettantistiche mediante il comma 60, con il quale è stata introdotta una modifica al testo del D.P.R. 13 settembre 2005, n. 296 recante il “Regolamento concernente i criteri e le modalità di concessione in uso e in locazione dei beni immobili appartenenti allo Stato”.

Ai sensi dell’articolo 9, comma 1, di tale decreto, possono essere oggetto di concessione ovvero di locazione, rispettivamente, a titolo gratuito ovvero a canone agevolato ed a fronte dell’assunzione dei relativi oneri di manutenzione ordinaria e straordinaria, per finalità di interesse pubblico o di particolare rilevanza sociale, taluni immobili demaniali e patrimoniali dello Stato, gestiti dall’Agenzia del demanio e destinati ad uso diverso da quello abitativo, nonché gli edifici scolastici e gli immobili costituenti strutture sanitarie pubbliche o ospedaliere.¹⁶⁵

165 Art. 9. Immobili oggetto di concessioni o locazioni a titolo gratuito o a canone agevolato: “1. Possono essere oggetto di concessione ovvero di locazione, in favore dei soggetti di cui agli articoli 10 e 11, rispettivamente a titolo gratuito ovvero a canone agevolato, per finalità di interesse pubblico o di particolare rilevanza sociale, gli immobili di cui all’articolo 1, gestiti dall’Agenzia del demanio nonché gli edifici scolastici e gli immobili costituenti strutture sanitarie pubbliche o ospedaliere. Ove si tratti di immobili di cui sia stato verificato l’interesse culturale ovvero di immobili per i

Inoltre, la legge di stabilità 2016, all'articolo 11, comma 1, del regolamento di cui al d.P.R. 13 settembre 2005, n. 296, ha inserito la lettera *g-bis*¹⁶⁶ che prevede, tra i soggetti beneficiari della concessione o locazione a canone agevolato, le associazioni sportive dilettantistiche che non hanno fini di lucro, che sono affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti e che svolgono attività sportiva dilettantistica, come definita dalla normativa regolamentare degli organismi affiliati.¹⁶⁷

In linea generale gli obiettivi di tali agevolazioni consistono nella valorizzazione degli immobili pubblici attraverso il coinvolgimento diretto dei privati e quindi, da un lato, la "messa a reddito" del patrimonio (grazie all'onerosità della concessione o della locazione) e, dall'altro, l'offerta di servizi di interesse sociale (da parte di soggetti che operano nel settore non profit e che quindi non perseguono finalità "lucrative").

La valorizzazione degli immobili può essere perseguita anche

quali operi, in attesa della verifica, il regime cautelare previsto dall'articolo 12, comma 1, del decreto legislativo n. 42 del 2004, il provvedimento di concessione o di locazione e' rilasciato previa autorizzazione del Ministero per i beni e le attivita' culturali".

166 Art. 11. Soggetti beneficiari a canone agevolato: ... "*g-bis*) le associazioni sportive dilettantistiche, le quali: 1) non hanno fini di lucro; 2) sono affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti; 3) svolgono attività sportiva dilettantistica, come definita dalla normativa regolamentare degli organismi affiliati"

167 C. DE STEFANIS, A. QUERCIA, *Associazioni sportive dilettantistiche (asd) e società sportive (ssd)*, Maggioli Editore, Santarcangelo di Romagna, 2016, p. 545 e ss.

attraverso programmi di riqualificazione e riconversione (d.l. 351/2001), mediante interventi di recupero, restauro, ristrutturazione, cambio nella destinazione d'uso e ulteriori agevolazioni nella concessione o locazione, come ad esempio il diritto di prelazione per l'acquisto del bene (l. 228/2012) al prezzo di mercato al termine della concessione o locazione (verificato il raggiungimento delle finalità di riqualificazione e riconversione).

Attesa la numerosità degli enti sportivi dilettantistici operanti sul territorio nazionale, è possibile ipotizzare che, qualora gli stessi colgano l'occasione loro offerta, diversi immobili pubblici potranno essere recuperati e utilizzati per le attività delle associazioni.

Il legislatore, quindi, offre alle associazioni sportive un ulteriore strumento di favore, confermando la costante attenzione verso il mondo dello sport dilettantistico

Le concessioni e le locazioni vengono di norma stipulate a seguito di procedure ad evidenza pubblica, salvo specifiche e residuali fattispecie (espressamente disciplinate dal d.p.r. 296/2005) in cui è possibile procedere mediante trattativa privata.

Dalla lettura del novellato comma 1 dell'articolo 11 del d.p.r. 296/2005¹⁶⁸ emerge che non sono annoverati tra i soggetti

168 Art. 11. Soggetti beneficiari a canone agevolato: ... *"I beni immobili dello Stato di cui all'articolo 9 possono essere dati in concessione ovvero in locazione a canone agevolato per finalità di interesse pubblico connesse all'effettiva rilevanza degli scopi*

beneficiari delle locazioni a canone agevolato le associazioni sportive dilettantistiche affiliate a Discipline Sportive Associate (DSA) che hanno carattere principalmente ludico-ricreativo o non sono ancora riconosciute come sport olimpico, le quali, insieme alle Federazioni sportive nazionali (FSN), agli Enti di Promozione Sportiva (EPS), spesso emanazione di soggetti non sportivi, e alle Associazioni Benemerite e ai Corpi Sportivi Militari, sono gli organismi che compongono il C.O.N.I., che riuniscono le diverse società e associazioni sportive e coordinano l'attività sportiva

sociali perseguiti in funzione e nel rispetto delle esigenze primarie della collettività e in ragione dei principi fondamentali costituzionalmente garantiti, a fronte dell'assunzione dei relativi oneri di manutenzione ordinaria e straordinaria, in favore dei seguenti soggetti: a) LETTERA ABROGATA DAL D.L. 6 LUGLIO 2012, N. 95, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA L. 7 AGOSTO 2012, N. 135; b) gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti della Chiesa cattolica e delle altre confessioni religiose i cui rapporti con lo Stato sono regolati per legge sulla base delle intese ai sensi dell'articolo 8 della Costituzione; c) gli enti parco nazionali di cui all'articolo 4, comma 8, della legge 23 dicembre 1999, n. 488; d) la Croce Rossa Italiana; e) le organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e le associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383; f) le istituzioni a carattere internazionalistico sottoposte alla vigilanza del Ministero degli affari esteri, di cui alla tabella allegata alla legge 28 dicembre 1982, n. 948; g) le istituzioni, le fondazioni e le associazioni non aventi scopo di lucro, anche combattentistiche e d'arma, le quali: 1) PUNTO DA INTENDERSI NON PUBBLICATO, IN QUANTO NON AMMESSO AL VISTO DELLA SEZIONE DEL CONTROLLO DELLA CORTE DEI CONTI; 2) perseguono in ambito nazionale fini di rilevante interesse nel campo della cultura, dell'ambiente, della sicurezza pubblica, della salute e della ricerca; 3) svolgono la propria attività sulla base di programmi di durata almeno triennale; 4) utilizzano i beni di proprietà statale perseguendo, ove compatibili con i propri scopi, l'ottimizzazione e la valorizzazione dei medesimi, garantendo altresì la effettiva fruibilità degli stessi da parte della collettività'. ((g-bis) le associazioni sportive dilettantistiche, le quali: 1) non hanno fini di lucro; 2) sono affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti; 3) svolgono attività sportiva dilettantistica, come definita dalla normativa regolamentare degli organismi affiliati"

nazionale.

Inoltre, l'articolo 12 del Dpr 296/2005¹⁶⁹ stabilisce che le concessioni e le locazioni a canone agevolato sono assentite o stipulate per un canone annuo non inferiore al 10% e non superiore al 50% di quello determinato dai competenti uffici dell'Agenzia del Demanio sulla base dei valori in comune commercio.

L'effettiva determinazione del canone, rimessa a un'apposita commissione istituita presso la direzione generale dell'Agenzia del Demanio, deve essere operata sulla base di criteri che tengano conto: dell'ubicazione e consistenza dell'immobile, dello stato di vetustà e conseguente approssimativa quantificazione dell'impegno di manutenzione sia ordinaria sia straordinaria a

169 Art. 12 "Misura del canone e modalita' di determinazione": "1. Le concessioni e locazioni in favore dei soggetti di cui all'articolo 11 sono assentite o stipulate per un canone annuo non inferiore al dieci per cento e non superiore al cinquanta per cento di quello determinato dai competenti uffici dell'Agenzia del demanio sulla base dei valori in comune commercio. 2. L'effettiva determinazione del canone nei limiti percentuali sopra stabiliti e' operata da una apposita commissione istituita presso la direzione generale dell'Agenzia del demanio e composta da: un dirigente della direzione generale dell'Agenzia del demanio, in qualita' di Presidente e da tre tecnici esperti nel settore facenti parte delle strutture centrale e periferiche dell'Agenzia del demanio in qualita' di componenti. La partecipazione alla commissione non comporta la corresponsione di emolumenti o compensi di alcun genere. 3. La commissione di cui al comma 2 effettua la determinazione del canone sulla base di criteri che tengano conto: a) dell'ubicazione e consistenza dell'immobile; b) dello stato di vetusta' e conseguente approssimativa quantificazione dell'impegno di manutenzione sia ordinaria sia straordinaria a carico del concessionario o locatario; c) della durata della concessione o locazione; d) delle particolari iniziative progettuali di promozione dell'immobile, ove il concessionario intervenga con finanziamenti propri. 4. L'ammontare del canone e' adeguato annualmente in misura corrispondente alla variazione accertata dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati verificatasi nell'anno precedente".

carico del concessionario o locatario, della durata della concessione o locazione, delle particolari iniziative progettuali di promozione dell'immobile, ove il concessionario intervenga con finanziamenti propri.

Non solo: ai sensi dell'articolo 14 del Dpr 296/2005,¹⁷⁰ la durata delle concessioni o locazioni a canone agevolato è fissata in sei anni: quando l'Agenzia del Demanio ne ravvisa, con determinazione motivata, l'opportunità in considerazione di particolari finalità perseguite dal richiedente, la concessione può avere una durata superiore ai sei anni, comunque non eccedente i diciannove anni.

Può essere peraltro stabilito un termine superiore ai sei anni anche nell'ipotesi in cui il concessionario si obblighi a eseguire consistenti opere di ripristino, restauro o ristrutturazione particolarmente onerose, con indicazione del termine di ultimazione delle stesse.

Il successivo articolo 15, inoltre, ribadisce che sono a carico del

170 Art. 14 "Durata della concessione o locazione": "1. La durata delle concessioni o locazioni disposte in favore dei soggetti di cui agli articoli 10 e 11 e' fissata in sei anni. 2. Quando l'Agenzia del demanio ne ravvisa, con determinazione motivata, l'opportunita' in considerazione di particolari finalita' perseguite dal richiedente, la concessione puo' avere una durata superiore ai sei anni, comunque non eccedente i diciannove anni. Puo' essere stabilito un termine superiore ai sei anni anche nell'ipotesi in cui il concessionario si obbliga a eseguire consistenti opere di ripristino, restauro o ristrutturazione particolarmente onerose con indicazione del termine di ultimazione delle stesse. 2-bis. Per i soggetti di cui alla lettera a) del comma 1 dell' articolo 11, qualora ricorrano le condizioni di cui al comma 2, secondo periodo, del presente articolo, la durata delle concessioni o locazioni puo' essere stabilita in anni cinquanta.

concessionario o del locatario gli oneri di manutenzione ordinaria e straordinaria, nonché gli oneri di qualsiasi natura gravanti sugli immobili.

Le associazioni interessate al conseguimento della concessione o locazione a canone agevolato sono tenute, a norma dell'articolo 20 del Dpr 296/2005,¹⁷¹ a presentare apposita domanda alla competente filiale dell'Agenzia del Demanio, dovendo indicare i dati identificativi dell'associazione, i dati identificativi dell'immobile, l'oggetto dell'attività da svolgere, le finalità di utilizzo, e l'autorizzazione del competente organo dell'associazione richiedente che garantisca la disponibilità delle risorse finanziarie.

171 Art. 20 Presentazione delle domande: *“1. I soggetti aventi titolo interessati al conseguimento della concessione o locazione, presentano alla competente Filiale dell'Agenzia del demanio una domanda nella quale, oltre ai propri dati identificativi, sono indicati i dati identificativi dell'immobile, l'oggetto dell'attività da svolgere, le finalità di utilizzo, l'autorizzazione del competente organo dell'ente richiedente che garantisca la disponibilità delle risorse finanziarie, nonché, per il beni di interesse storico artistico, gli elementi necessari ai fini dell'autorizzazione di cui al decreto legislativo n. 42 del 2004”.*

3.4. Le società sportive professionistiche e il trattamento ai fini tributari: differenze con le associazioni sportive dilettantistiche

L'attività sportiva professionistica è quella svolta, a titolo oneroso e in modo continuativo, nelle discipline regolamentate dal C.O.N.I., da parte di atleti, allenatori, direttori tecnico-sportivi e preparatori atletici che conseguono la qualificazione dalle federazioni nazionali.

Le società sportive professionistiche si dedicano all'agonismo programmatico fatto da atleti professionisti che hanno mirate ed esclusive finalità: si tratta di sport altamente competitivi che avvengono attraverso gare, competizioni, grandi eventi, supportati dai media e da aziende *sponsor*.

In questo contesto operano vere e proprie società commerciali che debbono conseguire obiettivi sociali, sportivi, ma anche economici (copertura di sostenute esigenze finanziarie, cifra di affari e quota di mercato in crescita, profitto) con la vendita di biglietti, abbonamenti, diritti televisivi, spazi pubblicitari, sponsorizzazioni, prodotti/gadget attraverso il *merchandising*.

L'attività sportiva professionistica può essere esercitata nella forma di società per azioni (Spa) e di società a responsabilità limitata (Srl): questo stato di cose fu deciso nel 1966, allorché nel

settore calcistico gli organi federali decisero che la forma di associazione non poteva più essere rappresentativa delle esigenze di quei gruppi economici che erano presenti in ambito calcistico.

La società sportiva professionistica è regolamentata dalla L. 23 marzo 1981 n. 91 ("Legge sul professionismo") e dalla L. 18 novembre 1996, n. 586 ("Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. 20 settembre 1996, n. 985, recante disposizioni urgenti per le società sportive professionistiche").

In base a queste normative, la società sportiva professionistica assume a tutti gli effetti la struttura aziendale proponendosi di svolgere tutte le attività che un'impresa deve svolgere per dare soddisfazione al mercato, al suo target di destinatari.

L'articolo 10 della L. n. 91/1981172 stabilisce i seguenti requisiti che una società sportiva deve avere per essere professionistica e

172 Art. 10 "Costituzione e affiliazione": *"Possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società sportive costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata. In deroga all'articolo 2477 del codice civile e' in ogni caso obbligatoria, per le società sportive professionistiche, la nomina del collegio sindacale. L'atto costitutivo deve prevedere che la società possa svolgere esclusivamente attività sportive ed attività ad esse connesse o strumentali. L'atto costitutivo deve prevedere che una quota parte degli utili, non inferiore al 10 per cento, sia destinata a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva. Prima di procedere al deposito dell'atto costitutivo, a norma dell'articolo 2330 del codice civile, la società deve ottenere l'affiliazione da una o da più Federazioni sportive nazionali riconosciute dal C.O.N.I.. Gli effetti derivanti dall'affiliazione restano sospesi fino all'adempimento degli obblighi di cui all'articolo 1. L'atto costitutivo può sottoporre a speciali condizioni l'alienazione delle azioni o delle quote. L'affiliazione può essere revocata dalla federazione sportiva nazionale per gravi infrazioni all'ordinamento sportivo. La revoca dell'affiliazione determina l'inibizione dello svolgimento dell'attività sportiva. Avverso le decisioni della federazione sportiva nazionale e' ammesso ricorso alla giunta esecutiva del C.O.N.I., che si pronuncia entro sessanta giorni dal ricevimento del ricorso.*

stipulare contratti con sportivi professionisti: costituirsi nella forma di società per azioni o a responsabilità limitata; nominare in ogni caso un collegio sindacale; prevedere lo svolgimento, in via esclusiva, di attività sportive e connesse o strumentali; provvedere a che una quota parte degli utili, non inferiore al 10%, sia destinata a squadre giovanili di addestramento e formazione tecnico sportiva; ed esser affiliata alla rispettiva Federazione Nazionale riconosciuta dal C.O.N.I..¹⁷³

A tale ultimo riguardo, è bene sottolineare come, per il “riconoscimento” delle società sportive sia richiesta l’affiliazione, essenziale nella procedura per l’ottenimento della personalità giuridica (viene considerata una vera e propria condizione).

Senza l’affiliazione alla società è inibito di svolgere l’attività sportiva (così come prevede esplicitamente l'art. 10, sesto comma, a proposito della revoca dell’affiliazione).

Le società sportive professionistiche, oltre all’ “approvazione” da parte del C.O.N.I., sono sottoposte ai controlli sulla gestione da parte delle Federazioni sportive nazionali cui sono affiliate, per delega del C.O.N.I. e secondo modalità approvate dallo stesso.

Tutte le deliberazioni delle società concernenti esposizioni finanziarie, acquisto o vendita di beni immobili, o, comunque, tutti gli atti di straordinaria amministrazione, sono oggetto di

¹⁷³ A. FOGLIO, *Il Marketing sportivo: Comunicare, gestire e promuovere le società e i prodotti sportivi*, HOEPLI EDITORE, Milano, 2018

approvazione da parte delle Federazioni sportive nazionali cui sono affiliate.

Nel caso di società affiliata a più Federazioni sportive nazionali, l'approvazione ed i controlli sono effettuati dalla federazione competente per l'attività cui la deliberazione si riferisce.

Gli utili realizzati dalle società sportive professionistiche possono essere distribuiti tra i soci, mentre in passato andavano obbligatoriamente reinvestiti nell'attività sportiva; le disposizioni modificative sono state introdotte in seguito alla nota sentenza "Bosman", che ha aperto la strada alla trasformazione dei club sportivi italiani in società aventi fine di lucro ed alla loro quotazione in borsa.¹⁷⁴

Con questa legge recepita da parte di tutto il mondo sportivo, le società sportive – diventando Società di capitale (Spa, Srl) – sono state organizzate come associazioni con finalità sportive e ludiche, quindi non lucrative, visto che gli utili dovevano essere reinvestiti nella società, impedendo la distribuzione dei profitti tra i soci azionisti.

Il riconoscimento d'impresa per le società calcistiche è giunta successivamente con la L. 18 novembre 1996, n. 586 che ha permesso alle società di capitali (Spa, Srl) di avere anche finalità di lucro con divisione degli utili, sancendo il passaggio dello sport

¹⁷⁴ D. BALDUCCI, *Spettacoli e fisco*, Edizioni FAG Srl, Assago Milano, 2007, pag. 53 e ss.

professionistico allo sport *profit oriented*.

Questa norma introduce la possibilità di operare a scopo di lucro per le società professionistiche come qualsiasi altra impresa attivandosi con azioni di *merchandising*, di vendita di spazi pubblicitari e dei diritti radiotelevisivi, di gestione d'impianti sportivi (stadi, circuiti ecc.).

Le società sportive possono svolgere attività sportive (o collegate), nel rispetto dell'atto costitutivo; debbono essere affiliate a una federazione sportiva; debbono destinare una parte degli utili non inferiori al 10% alle scuole giovanili, specificatamente a quello che si presenta come vivaio, così da tutelare il patrimonio giovanile. Per queste società la L. n. 586/1996 ridisegna nel modo che segue anche il sistema di controllo delle società sportive da parte delle Federazioni sportive nazionali: essere in regola con i pagamenti delle retribuzioni dei dipendenti e dei collaboratori e dei contributi previdenziali, assicurativi, assistenziali; essere in regola con gli adempimenti fiscali e relativo versamento delle imposte; presentare il bilancio consuntivo dell'ultimo esercizio certificato da società di revisione; presentare lo stato patrimoniale e il conto economico trimestrale regolarmente certificato da società di revisione insieme al budget che assicuri l'equilibrio finanziario

relativamente allo svolgimento dell'intera stagione.¹⁷⁵

Le FSN hanno un sistema di controllo tramite un apposito organismo in grado di fornire al C.O.N.I. un'informativa trimestrale; in caso di inadeguatezza o inadempienza, è lo stesso C.O.N.I. a effettuare il controllo.

Una società sportiva professionistica, proprio per il suo carattere commerciale, *profit oriented*, con la possibilità di effettuare operazioni sul capitale e con facoltà di negoziare nei mercati primari le proprie azioni, ha specifici obiettivi da conseguire per svolgere al meglio la sua attività, quali: dare riscontro alla domanda con la sua offerta; ottenere sponsorizzazioni dalle aziende; ottenere l'interesse dei media per la sua offerta di spettacolo sportivo; conseguire risultati economici; massimizzare il profitto sociale ed economico; ottenere ottimali risultati sportivi; far crescere la società e la sua immagine.

Anche per le società professionistiche rimane l'obbligo dell'osservanza che lo sport impone a livello di etica associazionistica, alla stessa stregua delle società dilettantistiche, le quali, a differenza delle società sportive professionistiche che portano al mercato una vera e propria offerta commerciale, hanno a cuore un'offerta educativa, sociale, disinteressata, rispondendo alla domanda di sport nel rispetto di un'etica, di un'utilità

175 A. FOGGIO, *Il Marketing sportivo: Comunicare, gestire e promuovere le società e i prodotti sportivi*, HOEPLI EDITORE, Milano, 2018

pubblica.

Le società sportive dilettantistiche si dedicano pur sempre all'agonismo, ma occasionale e con soggetti che svolgono attività in maniera amatoriale, con finalità soprattutto ricreative, con esigenze finanziarie limitate, dove si cerca di sopperire a queste esigenze con i contributi degli associati, degli atleti, di enti vari.

La società sportiva dilettantistica, non essendo commerciale/professionistica, ha obiettivi, prima che economici, sociali, formativi, educativi, e umani, quali, favorire e sviluppare la domanda di sport, di pratica sportiva; incrementare il numero dei praticanti sportivi; conseguire risultati sportivi e migliorarli; conseguire per quanto possibile l'equilibrio economico con la copertura dei costi; trovare fonti di finanziamento alternativo; ottenere il supporto finanziario di aziende sponsorizzatrici; ottenere contributi pubblici; indirizzare l'eventuale profitto a investimenti interni alla società dilettantistica e alle sue attività.¹⁷⁶

Quanto al trattamento tributario di tali soggetti, il provvedimento legislativo principale cui fare riferimento è il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.) approvato con il DPR n. 917/1986,¹⁷⁷ il quale, all'art. 81, afferma che il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali deve essere considerato reddito

¹⁷⁶ A. FOGLIO, *Il Marketing sportivo: Comunicare, gestire e promuovere le società e i prodotti sportivi*, HOEPLI EDITORE, Milano, 2018

¹⁷⁷ E' entrato in vigore l'1 gennaio del 1988, con effetto per i periodi d'imposta il cui inizio è successivo rispetto al 31.12.1987

d'impresa, indipendentemente da quale sia la sua provenienza, derivandone – *ex art. 83 TUIR* – che il reddito complessivo di tali società è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti all'interno della sezione I del capo II del titolo secondo del T.U.I.R.

I componenti positivi e negativi di reddito tipici delle società sportive professionistiche sono costituiti da: introiti da gare – costituiti a loro volta da due sottocategorie, quali i proventi da cessioni di biglietti da un lato e proventi da abbonamenti dall'altro -; i proventi da cessione di diritti televisivi; gli introiti pubblicitari; i ricavi da sponsorizzazione; la capitalizzazione e l'ammortamento dei costi del "vivaio"; proventi ed oneri derivanti dal trasferimento di atleti; proventi derivanti dalla capitalizzazione dei costi del vivaio.

Verso la fine degli anni 90, il governo D'Alema, attuando la delega contenuta nella L. n. 288/1998, ha emanato il D. Lgs. n. 60/1999, che ha rivoluzionato la normativa tributaria inerente le attività aventi natura di spettacolo, di intrattenimento, di gioco e di altre attività ad esse assimilate.

Con decorrenza dal 1° gennaio 2000, il decreto in questione ha soppresso la previgente normativa inerente l'imposta sugli

spettacoli, regolamentando una serie di attività, qualificate come “attività di intrattenimento”, elencate in un apposita tariffa ad esso allegata, disciplinate dal novellato D. Lgs. n. 640/1972 e dall’art. 74 quater, co. 6, D.P.R. n. 633/1972.¹⁷⁸

Il legislatore ha, invece, previsto un trattamento differente per tutte quelle attività definite come “attività spettacolistiche” ed individuate nella Tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972.

Il dettato normativo ha, pertanto, contraddistinto in maniera differente le attività aventi finalità prevalentemente ludiche e di puro divertimento, assoggettate all’imposta sugli intrattenimenti e al regime IVA agevolato, da quelle caratterizzate anche da una valenza culturale, soggette al regime IVA secondo i criteri

178 6. Per le attività indicate nella tabella C, nonché per le attività svolte dai soggetti che optano per l’applicazione delle disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e per gli intrattenimenti di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, il concessionario di cui all’articolo 17 del medesimo decreto coopera, ai sensi dell’articolo 52, con gli uffici delle entrate anche attraverso il controllo contestuale delle modalità di svolgimento delle manifestazioni, ivi compresa l’emissione, la vendita e la prevendita dei titoli d’ingresso, nonché delle prestazioni di servizi accessori, al fine di acquisire e reperire elementi utili all’accertamento dell’imposta ed alla repressione delle violazioni procedendo di propria iniziativa o su richiesta dei competenti uffici dell’amministrazione finanziaria alle operazioni di accesso, ispezione e verifica secondo le norme e con le facoltà di cui all’articolo 52, trasmettendo agli uffici stessi i relativi processi verbali di constatazione. Si rendono applicabili le norme di coordinamento di cui all’articolo 63, commi secondo e terzo. Le facoltà di cui all’articolo 52 sono esercitate dal personale del concessionario di cui all’articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, con rapporto professionale esclusivo, previamente individuato in base al possesso di una adeguata qualificazione e inserito in apposito elenco comunicato al Ministero delle finanze. A tal fine, con decreto del Ministero delle finanze sono stabilite le modalità per la fornitura dei dati tra gli esercenti le manifestazioni spettacolistiche, il Ministero per i beni e le attività culturali il concessionario di cui al predetto articolo 17 del decreto n. 640 del 1972 e l’anagrafe tributaria. Si applicano altresì le disposizioni di cui agli articoli 18, 22 e 37 dello stesso decreto n. 640 del 1972”

ordinari.

La differenziazione in dottrina si è basata sul diverso atteggiamento assunto nei confronti dell'evento da parte dello spettatore: partecipazione attiva nel caso di manifestazioni intrattenitive, o semplice contemplazione in quelle "spettacolistiche".

Con il precedente dettato normativo la differenza si rifletteva, sostanzialmente, sulle differenti aliquote d'imposta applicabili alle varie manifestazioni. Con la riforma, invece, tale differenza si manifesta nel distinto trattamento tributario applicabile alle singole manifestazioni: imposta sugli intrattenimenti e regime forfetario IVA, ex art. 74 quater co. 6, per le attività di cui alle tariffe allegate al D.P.R. n. 640/1972, e imposta sul valore aggiunto secondo il regime ordinario, per le attività all'uopo indicate nella tabella C allegata al D.P.R. n. 633/1972.

CONCLUSIONI

È rilievo generalmente condiviso che l'ordinamento sportivo ha una struttura piramidale, sia a livello internazionale, ove esso fa capo al C.I.O., sia a livello nazionale, dove esso vede al suo vertice il C.O.N.I., ente pubblico previsto e disciplinato dal legislatore italiano, da ultimo con la "privatizzazione" delle Federazioni sportive.

Il sistema sportivo italiano, costruito su base associativa, ingloba al suo interno il C.O.N.I., che è una confederazione di enti, le Federazioni sportive, *in primis*, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva e le associazioni benemerite, cui vanno aggiunti leghe, associazioni e società sportive, a loro volta punto di riferimento di vari soggetti – persone fisiche – tesserati praticanti e volontari che partecipano all'attività sportiva in senso lato.

Nel corso di questa tesi si è cercato inoltre di fornire un quadro sintetico del regime fiscale agevolato di cui possono godere le associazioni sportive dilettantistiche.

Definire la sfera delle organizzazioni appartenenti al Terzo Settore non è agevole, stante l'ampiezza ed eterogeneità del fenomeno, nonché la carenza di specifici referenti normativi.

La gestione di un ente non profit (viene anche così definito il mondo degli enti non commerciali) rappresenta di fatto un campo di particolare complessità, sia per le problematiche relative all'osservanza delle regole civilistiche, sia a causa di un sistema fiscale farraginoso e in costante evoluzione: un vero e proprio *work in progress*. Tra le varie organizzazioni che costituiscono gli enti appartenenti al non profit ci si è voluti soffermare sul mondo dell'associazionismo sportivo dilettantistico.

Venendo alla disciplina di tali enti, si rileva, da un lato, un rinvio a quella degli enti non commerciali e si riscontra, dall'altro, una disciplina speciale costruita *ad hoc*, che consente di usufruire di un regime fiscale agevolato, per quanto riguarda la determinazione sia delle imposte dirette e indirette.

L'idea è stata quella di fare un piccolo *excursus* sul mondo dell'associazionismo sportivo, inizialmente contestualizzando civilisticamente il settore in cui opera e di cui fa parte e tramite le relative normative spiegarne sommariamente le agevolazioni fiscali che lo caratterizzano.

BIBLIOGRAFIA

AAVV, Manuale delle Associazioni sportive EUTEKNE Torino
2006

ADAMI G., Attività sportiva professionistica o amatoriale,
secondo il diritto comunitario, in *Il lavoro nella giurisprudenza*,
2001, p. 236 ss

AGRIFOGLIO G., La responsabilità del medico sportivo, Torino,
2010

AGOSTINIS B, L'abuso di posizione dominante in ambito
sportivo, J. TOGNON (a cura di), *Diritto Comunitario dello sport*,
Torino, 2009, p. 188 ss.

ALLEGRO G., Sport dilettantistico e rapporti di lavoro, L.
CANTAMESSA, G. M. RICCIO, G. SCIANCALEPORE (a cura di),
Lineamenti di diritto sportivo, Milano, 2008

ANDREANI S., Prestazioni d'opera e collaborazioni "tipiche"
dello sport dilettantistico: questioni (ancora aperte) - Enti non
profit, anno 2011

BASSI V., Il regime Fiscale delle associazioni sportive e delle associazioni sportive dilettantistiche, *Rivista di diritto ed economia dello sport*, VolII, Fasc.I, 2007

BASTIANON S., Sport e diritto comunitario: la sfida continua. I casi Deliège Lehtonen, in *Rivista di diritto sportivo*, 1998, p. 662 ss

BELLAVISTA A., Il lavoro sportivo professionistico e l'attività dilettantistica, in *Rivista giuridica del lavoro e della previdenza sociale*, 1997, p. 521

BERETTA S., Associazioni sportive dilettantistiche: profili giuridici e fiscali, *Bollettino tributario*, 2005, pag. 832

Cappellini E., *“La Responsabilità Civile dei Presidenti di una A.S.D.”*, in *www.fiscocsen.it*, 2015

CASTALDI L., Le operazioni imponibili – Giurisprudenza sistematica IVA, anno 2001

CINIERI S., Associazioni sportive dilettantistiche: deducibilità delle erogazioni per spese di sponsorizzazione – Pratica fiscale e professionale, anno 2010, fascicolo 30, pag. 31

DE SILVESTRI A., Il lavoro nello sport dilettantistico, in *www.giustiziasportiva.it*, 2006, p. 15

FERRI P. D'AMORE R., Aspetti contabili e fiscali degli enti sportivi dilettantistici – Enti non profit, anno 2005, fascicolo 6, pag. 422

FILIPPI P.I profili soggettivi del presupposto dell'IVA – Diritto e pratica tributaria, anno 2009

FORTE N., Società e Associazioni sportive, Il sole 24 ore, 2005

FRANSONI G., La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali, Rivista di diritto tributario, anno 2016, fascicolo 2, pag. 175-184

GALGANO, Trattato di diritto civile, Vol. 1, Padova, 2010

GIUA M., Il trattamento fiscale delle sponsorizzazioni nello sport dilettantistico, Fisco e Finanza n.24/04

INDRACCOLO E., Rapporti e tutele nel dilettantismo sportivo, Napoli, 2008, p. 119

INGRAO G., La determinazione del reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche e Onlus sportive, rassegna tributaria 2001

LIBERATORE G. - Associazioni sportive dilettantistiche: guida agli adempimenti fiscali – Pratica fiscale e professionale, anno 2015, fascicolo 38, pag. 25

LIOTTA G., La gratuità nello sport, A. GALASSO, S. MAZZARESE (a cura di), Il principio di gratuità, Milano, 2008

LIOTTA G, Sport (Diritto dello), in Rivista della facoltà di Scienze Motorie dell'Università degli studi di Palermo, 2008, p. 19 ss

LOFFREDO, Le persone giuridiche e le organizzazioni senza personalità giuridica, Milano, 2010, 105

MARTINELLI G., Lavoro autonomo e subordinato nell'attività dilettantistica, in Rivista di diritto sportivo, 1993, p. 13 ss

MARTINELLI G. SCRIVANO., La cassazione torna sulle associazioni sportive dilettantistiche – Enti non profit, anno 2009, fascicolo 3, pagg 19

MAZZULLO A. - Ripensare la fiscalità del Terzo settore: dal no profit al non profit - Fisco, 2014, p. 2770

MELCHIORRE E. LUPI R., Associazioni sportive dilettantistiche sponsorizzabili oltre duecentomila euro se c'è un ritorno pubblicitario – Dialoghi tributari, anno 2010, pag. 631

MELIS, G.. Lezioni di diritto tributario. Giappichelli 2018, p. 421

MUSUMARRA L., La qualificazione degli sportivi professionisti e dilettanti nella giurisprudenza comunitaria, in Rivista di diritto ed economia dello sport, 2005, p. 41

MORO P., Questioni di diritto sportivo: casi controversi nell'attività dei dilettanti, Pordenone, 1999, p. 5 ss

NAPOLITANO F., Le A.S.D. rientrano pienamente nel Codice del Terzo Settore, Il Quotidiano del Commercialista, 2017

NAPOLITANO F., Società sportive dilettantistiche anche con scopo di lucro, Il Quotidiano del Commercialista, 2017

NAPOLITANO F., Registro telematico per associazione e società sportive dilettantistiche, Il Quotidiano del Commercialista, 2018

PERCOCO G., Alcune riflessioni in tema di associazioni ed attività di impresa: le Associazioni Sportive Dilettantistiche

PERSIANI, Considerazioni sulla nuova disciplina delle collaborazioni non subordinate, in Rivista Italiana di Diritto del Lavoro, 2013

PROPERSI A., Gli enti non profit: associazioni, fondazioni, Ed. Etas 2001

PROTO A. M., La fiscalità degli enti non societari, Giappichelli, 2003

RAGGIANTI S., Le associazioni sportive, Sistemi Editoriali, 2005

REALMONTE F., L'atleta professionista e l'atleta dilettante, in Rivista di diritto sportivo, 1997, p. 371 ss

SACCARO M., I nuovi adempimenti 2017 per gli enti non commerciali – Cooperative e enti non profit, anno 2017, fascicolo 2, pag. 20

SANTORO L., L'atleta professionista di fatto, G. LIOTTA, L. SANTORO, Lezioni di diritto sportivo, Milano, 2013

SAVIO E., I regimi forfettari degli enti associativi: vantaggi fiscali e semplificazioni contabili – Cooperative e enti non profit, anno 2015, fascicolo 4, pag. 29

SORRENTINO B., SALZO S., Associazioni sportive dilettantistiche – Impresa, anno 2001, pag. 3519

SPADAFORA M.T., Diritto del lavoro sportivo, Torino, 2012

TAMBURRINO, Persone giuridiche, associazioni non riconosciute e comitati, Torino 1980

TOGNON J., La libera circolazione nel diritto comunitario: il settore sportivo, in Rivista amministrativa della Repubblica Italiana, 2002, p. 655 ss

TORRENTE, SCHLESINGER, Manuale di diritto privato, Giuffrè Editore, 2013

TURRINI L, Stato dell'arte della normativa sullo sport dilettantistico, Il fisco n.34/2004

URICCHIO A., Gli enti non commerciali nell'imposta sul reddito delle società, Bollettino tributario n.20 del 2004

VIDIRI G, Agevolazioni tributarie alle associazioni sportive dilettantistiche Le società, anno 1992, volume 11, fascicolo 5, pag. 628-632

ZINNARI D., Atleti dilettanti, sportivi non professionisti?, in GiustiziaSportiva.it, 2007, p. 23 ss

ZINNARI D, Lavoratori sportivi senza troppi formalismi, in giustiziasportiva.it, 2009, p. 92 ss