

> Spunti critico-ricostruttivi della disciplina fiscale degli enti operanti in ambito sportivo e influenze dell'Unione europea in tema di "agevolazioni"

Parte prima

Laura Letizia

Seconda Università degli Studi di Napoli

laura.letizia@unina2.it

Abstract

I significativi riflessi di carattere fiscale che si riverberano sulle società di capitali che svolgono attività sportiva professionistica forniscono l'occasione per indagare - in questa prima parte del lavoro - su taluni aspetti che hanno posto e pongono problematiche complesse determinate, tra l'altro, dalle difficoltà di trovare un equilibrio tra i loro valori, le loro funzioni e i loro interessi, spesso confliggenti, con il diritto dell'impresa. Si svolgono, inoltre, alcune considerazioni sugli enti dilettantistici operanti nel settore dando conto, peraltro, di alcune applicazioni sottrattive del carico tributario a essi riconosciute. Quest'ultimo aspetto consente - nella seconda parte del lavoro - di verificare l'"intervento europeo" in materia di aiuti di Stato su applicazioni "agevolative" non solo nazionali.

Parole chiave:

ordinamento sportivo; profili fiscali; società professionistiche; associazioni e società dilettantistiche

1. Introduzione

La dimensione sociale, i valori di cui si fa portatore e, soprattutto, la capacità di creare un "prodotto", fanno sì che lo sport in senso lato, nonostante la perdurante crisi

economica, costituisca un settore con un'elevata incidenza competitiva rappresentando circa l'1,6 per cento del PIL italiano (CONI, 2012). Osservando, poi, l'ambito da un punto di vista giuridico e dando per consolidato che l'ordinamento sportivo, di origine derivata, sia un ordinamento in senso proprio (Giannini, 1949), dotato di specifica potestà normativa (*ex multis*, Cass. civ., già nella sent. n. 2725/1975), la cui genesi è individuabile - per il settore professionistico - nella l. n. 91/1981 in ragione dell'"emersione" a livello di diritto statale, negata dalla precedente normazione perché ritenuto "non rilevante" sul piano degli interessi generali e, al tempo stesso, idoneo ad "autorganizzarsi" (Landolfi, 1982), appare imprenscondibile considerarne i riflessi in ambito prettamente tributario, specificamente tipizzati a seconda che le società o le associazioni operanti nel contesto svolgano attività professionistica o amatoriale.

L'ampio panorama delle forme giuridiche in cui i "sodalizi" possono esplicarsi prevede, infatti, nel primo caso, che essi adottino la forma societaria (s.r.l. - s.p.a.); nel secondo, invece, le ipotesi organizzative possono articolarsi in associazioni con o senza personalità giuridica di diritto privato, non identificabili con il riconoscimento "a fini sportivi" operato dal C.O.N.I. (l. n. 186/2004), ovvero in società cooperative dilettantistiche o di capitali senza scopo di lucro.

I campi d'indagine per i profili che in questa sede rilevano sono, pertanto, molteplici e complessi apparendo opportuno segnalare, da subito, le difficoltà di adeguamento del sistema fiscale al diritto dell'impresa a causa della divaricazione tra i due corpi di norme, indotta dalla diversità delle funzioni e degli interessi tutelati. Infatti, se la disciplina civilistica è improntata ai valori della trasparenza, dell'autonomia privata e alla salvaguardia della libertà di concorrenza, quella fiscale è indirizzata alla tutela degli interessi del fisco "controllore" e "creditore", imponendo definitezza di regole e chiara individuazione degli elementi reddituali che irrobustiscono l'autonomia del diritto tributario e pongono le basi per la creazione di un sistema normativo con regole specifiche. Tanto, tuttavia, finisce con l'allontanare i due "sistemi", crea disarmonie e "costringe", spesso, il legislatore a ripensare gli istituti civilistici in un'ottica esclusivamente fiscale, più circoscritta e definita con inesorabili duplicazioni che determinano complicazioni per la vita delle aziende (Gallo, 2013).

In ragione di queste rapide considerazioni, i temi da sottoporre a specifiche osservazioni si articolano in due parti distinte, la prima delle quali è riservata alle società professionistiche sportive, imprese organizzate secondo criteri economici, dando conto dell'IRES e dei tipici componenti che la integrano indagando anche specifiche applicazioni e destinazioni di talune ipotesi sottrattive del carico tributario previste per gli enti sportivi dilettantistici.

Riguardo a quest'ultimo aspetto, peraltro, si precisa sia l'assenza di richiami normativi in cui far rientrare la nozione generale di "agevolazione fiscale", colmata dalla dottrina con molteplici elaborazioni, sia che il relativo fondamento speculativo, i c.d.

“principi promozionali” (Boria, 2012), determinano “depotenziamenti” nel prelievo tributario erariale o degli enti territoriali “rinunciando” questi ultimi o lo Stato a parte delle loro entrate in carenza di un esborso palesemente incluso in bilancio tra le voci di erogazione di spesa produttivo, comunque, di effetti equiparabili all’utilizzo di risorse pubbliche (Ingrosso, 2009).

La seconda parte del lavoro esamina, poi, alcune fattispecie agevolative, espressamente riservate al settore sportivo e presenti anche in altri ordinamenti dell’Unione, secondo la visuale della Commissione europea che, attraverso la sua opera di vigilanza e controllo, verifica il rispetto della materia ampiamente definita “aiuti di Stato”. Numerose discipline fiscali nazionali, infatti, ricollegando la differenziazione del prelievo a una situazione giuridico-economico privata qualificata all’interesse, pongono problemi di ordine comunitario quando selettive, perturbative rivelandosi come “aiuti” paludati da tributi. Occorre, pertanto, valutare il margine di apprezzamento giuridico-funzionale di situazioni apparentemente uguali in una logica puramente economica e la base giuridica del tributo, che racchiude e riassume ragioni e scopi di una differenziazione, dando identità e autonomia a una manifestazione di capacità economica e al suo centro di imputazione giuridica. Per cui, l’aiuto, il vantaggio, la discriminazione non sono “necessari” quando viene considerata o si può considerare la specificità funzionale del beneficiario o del discriminato, aggiungendo che occorre tener presente anche il presupposto “gius-politico” di una scelta di capacità contributiva (Scalinci, 2011) il quale, in una prospettiva sovranazionale, implica l’ulteriore delicato compito di valutare se una specifica disposizione interna sia “generale” e, dunque, sgravi o meno da oneri derivanti dalla sua normale applicazione senza che l’esonero riceva “giustificazione” in ragione della natura o dalla struttura dello specifico “sistema”.

2. Le società sportive professionistiche: inquadramento.

La contezza della “dimensione economica” degli organismi sportivi professionistici in quanto esercitanti attività con le caratteristiche tipiche di impresa è stata espressa, per la prima volta, in un’ormai lontana delibera della F.I.G.C. (la n. 51/1966), con cui si prevede - al fine di imporre loro una gestione più oculata di bilancio e in un’ottica di generale risanamento economico-finanziario del settore - di “vestirle” da società di capitali. Si intendeva creare, rapidamente, attraverso “strutture” giuridiche già circoscritte forme rinnovate per lo svolgimento, in quel caso, dell’attività calcistica il cui “controllo” era riservato anche alle autorità sportive.

La definizione normativa di tanto si concretizzò, però, con estremo ritardo nel 1981.

Con la l. n. 91 si stabilì, infatti (tra l’altro), che i contratti con gli atleti dovevano essere stipulati in via esclusiva con “società sportive costituite nella forma di società

per azioni o di società a responsabilità limitata” (art. 10, co. 1), immediatamente emergendo la palese anomalia della mancanza dello “scopo di lucro” indicata dal divieto di distribuire gli utili di impresa ai soci (co. 2). Invero, tale aspetto era già contenuto nello “statuto” delineato dalla F.I.G.C. prevedendo il completo reimpiego degli utili nello svolgimento dell’attività sociale e, dunque, l’esclusione dei soci da qualunque attribuzione dei risultati economici nonchè che il patrimonio residuo, in caso di scioglimento, doveva essere devoluto al “Fondo di assistenza CONI-F.I.G.C.”. La detta legge, però, interveniva in modo ancor più stringente potendosi conferire al socio, anche in sede di liquidazione della società, il solo valore nominale delle partecipazioni con mancata applicazione dell’art. 2350 c.c.

Le nuove previsioni crearono molteplici problematiche che si riversarono “a cascata” in ambito fiscale sollecitando l’intervento dottrinale chiamato a risolverne, soprattutto, la discordanza con la disciplina del codice civile relativamente allo schema causale del contratto di società. La “struttura” societaria, infatti, può essere utilizzata, esclusivamente, per il raggiungimento di due scopi economici: il “lucrativo” (art. 2247 c.c.) oppure il “mutualistico” (art. 2615 *ter* c.c.). L’ottenimento di un “guadagno” è elemento fondamentale e rappresenta la causa “complessa” del contratto; le società svolgono un’attività economica per conseguire un profitto e destinare i vantaggi patrimoniali ai soci. Mentre vi è un’impresa con la presenza del solo lucro oggettivo, essendo sufficiente che l’attività economica sia organizzata in modo tale da produrre utili, vi è una società nel momento in cui la dimensione collettiva li distribuisce.

E’ indispensabile, in definitiva, il lucro soggettivo (art. 2477 c.c.).

L’assunzione della forma societaria per tali realtà doveva, quindi, ricevere giustificazione ravvisata, poi, nell’esigenza di attestare e soddisfare interessi economici sopravvenuti in modo talmente preminente da invocare il ricorso a un “diritto speciale” (Marasà, 1984), messo in crisi, in seguito, dall’irrompere del diritto comunitario (Clarich, 1996). Difatti, con la “sentenza Bosman” della Corte di Giustizia in materia di libera circolazione dei giocatori di calcio (C-415/93, 1995), cui conseguì l’emanazione nel nostro ordinamento del d.l. n. 485/1996, si evidenziò la preminenza delle disposizioni sovranazionali con corrispondente limitazione dell’assoluta autonomia degli ordinamenti sportivi interni che aprì, anche, un ampio dibattito sulla validità delle modalità applicative della teoria pluralistico-ordinamentale. Si abrogò, ancora, il divieto della finalità di lucro con l’apertura al “soggettivo” attraverso la possibilità di distribuire la ricchezza generata dalla società tra gli azionisti, sebbene con il vincolo del 10 % del risultato di esercizio da riservare alla crescita e formazione dei settori giovanili terminando quell’anomalia causale rispetto all’ordinamento codicistico.

Ciò nonostante un’aggiuntiva questione non trovava, al momento rimedio, ossia come riuscire a coniugare l’esercizio di un’attività economica con le finalità preminenti di tali organizzazioni: gli “scopi ideali”. La “natura” dello scopo si riconduce, infatti, alla tipologia dell’attività svolta e deve corrispondere ai mezzi più adeguati per

conseguirlo; tuttavia, per le società sportive professionistiche, pur se l'attività di impresa è certamente indirizzata a finanziarne il relativo svolgimento, appare incontestabile il predominio degli interessi economici sulle finalità ideali.

3. Le società sportive di capitali: IRES e aspetti connessi.

Compiute queste rapide puntualizzazioni, si procede ora a evidenziare alcuni tra gli aspetti prettamente tributari delle società sportive di capitali, i cui flussi reddituali sono soggetti all'IRES, all'IRAP e ad una tassazione affievolita riferita al momento in cui i dividendi pervengono ai soci.

Riguardo al reddito di impresa, esso risulta costituito dall'insieme derivante dalle attività commerciali di cui all'art. 55 Tuir con fonti individuabili, a loro volta, in relazione a specifici requisiti sia oggettivi (attività svolta) sia soggettivi (natura del soggetto passivo).

In ogni caso, affinché un'attività possa qualificarsi come produttiva di un tale reddito deve essere programmaticamente sostenuta da entrate di natura corrispettiva, non potendosi configurare un'impresa commerciale ai fini tributari in presenza di una remunerazione prevalentemente contributiva e liberale, priva di ricavi o non preordinata a coprire almeno i costi di produzione (Melis, 2013).

Il presupposto dell'IRES, con definizione che coincide con quella indicata per l'IRPEF, è specificato nell'art. 72 Tuir "nel possesso di redditi in danaro o in natura rientranti in una delle categorie elencate nell'art. 6", che in mancanza di una dedicata definizione legislativa ha ricevuto da autorevole dottrina la sua identificazione nell'insieme delle regole indicate per ciascuna categoria reddituale (Falsitta, Fantozzi, Marongiu, Moschetti, 2001).

L'imposta colpisce con aliquota fissa, calcolata in maniera proporzionale rispetto alla base imponibile, il reddito complessivo netto sia delle società, articolate a loro volta in quattro categorie, sia ulteriori "forme organizzative" ex art. 73 Tuir, norma da leggere congiuntamente agli artt. 5 e 74. Il primo definisce, infatti, "in negativo" la soggettività passiva di alcuni enti; il secondo individua "in positivo" taluni soggetti passivi stabilendo, principalmente nel co. 1, i caratteri indispensabili per rientrare nell'ordine (Fransoni, 2009).

L'art. 81 identifica il reddito di impresa indipendentemente dalla provenienza cui si applica, come anticipato, un'aliquota proporzionale, mentre l'art. 83 dispone che per la relativa determinazione si deve apportare all'utile o alla perdita, emergente dal conto economico riferito all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti - se trattasi di "società/enti commerciali residenti" - dalle disposizioni di cui alla sez. I, titolo II, capo II, Tuir. Il co. 3 dell'art. 73 considera, in tal senso, le società e gli enti

che per la maggior parte del periodo di imposta abbiano la sede legale, amministrativa oppure l'oggetto principale della loro attività nel territorio statale; ancora, i trust (salvo prova contraria) ove almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti nel detto territorio o quelli istituiti in uno Stato diverso da quelli con i quali è attuabile uno "scambio d'informazioni" ai sensi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni sui redditi quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio statale effettui in favore dei predetti un'attribuzione che comporti il trasferimento della proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari anche per quote, nonché vincoli di destinazione.

L'IRES è dovuta (art. 76) per ciascun periodo di imposta (ai quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma, salvo quanto stabilito negli artt 80 e 84 Tuir), rappresentato dall'esercizio della società o dell'ente e determinato dalla legge o dall'atto costitutivo, che concorda con il decorso della stagione sportiva. Il periodo temporale di tale reddito collima, pertanto, con l'esercizio sociale distaccandosi dalle originarie forme di tassazione che prendevano a riferimento l'intero ciclo di sviluppo dell'attività produttiva e il prelievo si operava solo quando concluso (Cosciani, 1961).

Con l'affermarsi del "principio dell'annualità del bilancio" in materia fiscale che, per gli effetti impositivi, considera il risultato della gestione aziendale anno per anno ("principio dell'autonomia dei bilanci"), il bilancio di esercizio ha assunto un rilievo peculiare nel procedimento di quantificazione del reddito in argomento nell'ottica di fornire un sistema di misurazione periodica dei risultati dell'attività (Tabet, Minervini, 1997) e la partizione in annualità si connette alla natura periodica del tributo, strumentale alla soddisfazione delle continue e contingenti esigenze erariali (Fantozzi, 1970), ove il decorso del tempo costituisce un elemento imprescindibile della sua struttura. In sostanza, più che un modo di essere del presupposto esso rappresenta un modo di essere del tributo (Fransoni, 2001) e, così, oltre ad assumere una funzione ontologica, che si verifica ogni qualvolta qualifica il presupposto di imposta integrandolo, ha anche una funzione cronologica nel senso di riferirsi all'effetto giuridico del prelievo fissando la modalità di essere del tributo nel tempo (Ingrosso, 1984), con applicazione del principio definito "continuità delle entrate fiscali" (Micheli, 1967).

Il t.u. considera dettagliatamente le diverse voci positive del reddito di impresa, ossia gli incrementi di ricchezza conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale.

Per le voci negative, cioè tutte le spese e gli oneri sostenuti dall'impresa per procurarsi i beni e i servizi necessari per esercitare l'attività manca, invece, una palese definizione dei "costi di esercizio" dovendosi dedurre la deducibilità solo se rispondenti ai generali criteri di competenza, inerenza, certezza, oggettiva determinabilità e purché le norme in materia non dispongano diversamente (E. De Mita, 2000).

Più nello specifico, per i primi componenti reddituali si deve aver riguardo a:

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

Nelle società sportive professionistiche, i principali ricavi, che concorrono quali componenti "positivi" alla formazione del reddito (indipendentemente dalla loro imputazione a conto economico), sono originati da: introiti da gare, nelle forme di cessioni di biglietti e proventi degli abbonamenti; cessioni dei diritti audio-visivi; sponsorizzazioni; proventi derivanti dal trasferimento di un atleta a un'altra società prima della scadenza del contratto da quella da cui proviene. Quest'ultimi, peraltro, rappresentano componenti reddituali "negativi", concorrendo alla formazione del reddito nel medesimo esercizio in cui sostenuti, allorché conseguiti con il trasferimento alla scadenza naturale del contratto, precisandosi che rientrano nella categoria anche i "benefici accessori".

Mentre gli introiti derivanti dalla cessione di biglietti, salvo che non sia diversamente disposto, influiscono nell'esercizio di competenza, per i proventi da abbonamento - prestazioni di servizio a carattere periodico - l'esercizio è determinato dalla maturazione del corrispettivo che anticipa l'inizio della stagione sportiva (Giovanardi, Gelosa, 1995) e, dunque, non in funzione dell'ultimazione della prestazione. Si reputano, pertanto, realizzati pro-quota e concorrono alla formazione del reddito di imposta solo nel momento in cui le manifestazioni si svolgono e, sempreché, siano "certi" e "determinati" nell'ammontare.

Per quanto riguarda i proventi ottenuti dalla società sportiva in seguito alla cessione di diritti televisivi, la loro riconduzione ai "ricavi" è dovuta al legame che hanno con il "prodotto" dell'attività di impresa (con applicazione dell'art. 85 Tuir), oltre a indispensabili ponderazioni sull'esistenza e determinabilità del loro ammontare per incidere sul reddito del periodo di imposta. Ciò sorregge anche il "trattamento" tributario degli introiti pubblicitari, mentre per le spese di pubblicità che possono produrre utili anche in esercizi futuri rispetto a quello in cui concretamente sostenute ("spese ad utilità pluriennale"), occorre aver riguardo, ulteriormente, all'art. 2429 bis, co. 2, n. 6, c.c. (art. 3. d.lgs. n. 6/2003, modif. dall'art. 5, lett. rr), d.lgs. n. 37/2004), secondo cui la relazione degli amministratori (art. 2423, co. 3, c.c.) deve fornire "informazioni complementari" sulle valutazioni assunte per la loro stima se quelle "richieste da specifiche disposizioni di legge non siano sufficienti a dare una rappresentazione "veritiera e corretta" quando iscritte in attivo di bilancio dovendo gli stessi, eventualmente, ricercare un criterio "correttivo" se il loro sostenimento è imputato pro-quota all'esercizio in corso.

Con il d.lgs. n. 127/1991 - attuativo di due Direttive CEE in materia societaria (nn. 78/660 - 83/349) è stato, poi, esplicitato il presupposto basilare dell'art. 2426 c.c.

e, cioè, dei “criteri di valutazione”: le spese di pubblicità e propaganda possono ripartire la loro utilità in più esercizi essendo inserite tra le “immobilizzazioni immateriali” nell’attivo dello stato patrimoniale e in conto economico tra gli “ammortamenti” e possono essere iscritte in attivo e ammortizzate, previo consenso del collegio sindacale, per un periodo non superiore a un quinquennio.

In dottrina anche su tale tema non è mancato, in passato, un ampio dibattito volto a identificare l’esatta “natura” di tali costi, ossia se da iscriverne tra le immobilizzazioni immateriali in quanto riversanti la loro utilità in più esercizi (Pacifico, 1990) oppure solo se l’utilità prodotta ricada su più periodi gestionali (Santacroce, 1992). Con riferimento alle società di che trattasi, invero, quest’ultima interpretazione è preferibile anche perché è stato proprio il Legislatore a consentirne l’iscrizione in bilancio. La demarcazione tra le due tipologie di spese, pertanto, va ricercata nel diverso regime fiscale; inoltre, le spese di pubblicità hanno una connessione più sfumata con l’attività e i prodotti dell’impresa celando costi attinenti alla sfera privata dell’imprenditore (Boria, 1992)

In ogni caso, tra le previsioni del c.c. e il t.u. non si riscontra una coincidenza: l’art. 108, co. 2, di quest’ultimo deroga al concetto di “competenza economica” sotto un profilo specificamente reddituale. Nonostante ciò, i valori di bilancio della società non variano e questa, al momento della dichiarazione dei redditi, dovrà precisare le variazioni (in aumento o in diminuzione) del reddito imponibile. Pertanto, l’assente differenziazione tra costi imputati a conto economico iscritti a stato patrimoniale ha valore solo in riferimento alla deducibilità fiscale e il contribuente che preferisca effettuare una deduzione frazionata deve osservare il limite temporale quinquennale.

In relazione, poi, al trattamento dei componenti reddituali provenienti da contratti di sponsorizzazione - ossia tutte le ipotesi nelle quali la società sponsorizzata si obbliga, dietro corrispettivo, a consentire l’uso della propria immagine pubblica o del proprio nome ad altri, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marchiato, nonchè a tenere determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale (Cass. civ., v, sent. n. 6548/2012), assumendone l’atipicità, occorre tener presente che, in seguito alla l. n. 244/2007 e al d.m. del 19 novembre 2008, sono intervenute modifiche radicali nella disciplina fiscale delle spese di rappresentanza cui vanno accostate.

La disciplina previgente, infatti, non forniva criteri congrui per qualificare le spese a essi riferibili limitandosi solo a prevedere un regime di deducibilità parziale nella misura di un terzo dell’ammontare e in quote costanti nell’esercizio in cui sostenute nonchè nei quattro successivi.

Da tanto conseguivano due interpretazioni: dette spese dovevano considerarsi una forma di pubblicità per l’impresa, direttamente connessa alla produzione di fatturato, oppure erano da intendersi di rappresentanza e, pertanto, influenti sulla produzione di ricavi?

Qualificarle in un senso o nell'altro significava invocare differenti applicazioni fiscali in base al "precedente" (attuale) art. 108, co. 2, Tuir: le spese di pubblicità e propaganda, infatti, sono deducibili nell'esercizio in cui sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi; le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta in cui si sostengono purché rispondenti ai requisiti di "inerenza e congruità" - concetti distinti e non interferenti l'uno con l'altro, nel senso che un costo potrebbe essere inerente e non congruo, ovvero congruo ma non inerente (Fantozzi, 2003) - stabiliti anche in funzione della loro natura e destinazione, del volume dei ricavi dell'attività dell'impresa e dell'eventuale attività estera.

La giurisprudenza di legittimità più volte intervenuta per identificare le prime e le seconde ha affermato, tra l'altro, che per "spesa pubblicitaria e di propaganda" deve intendersi quella erogata per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi, servizi, o, comunque, dell'attività svolta, sostenuta per ottenere un incremento, più o meno immediato, della vendita di quanto realizzato nei vari cicli produttivi e in certi contesti, anche temporali. L'obiettivo perseguito nella loro assunzione è conseguire una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale; ancora, le spese di rappresentanza rispetto a quelle di pubblicità o propaganda sono effettuate per iniziative volte ad accrescere il prestigio, l'immagine e la possibilità di sviluppo della società senza una diretta aspettativa di ritorno commerciale (Cass., sent. n. 9567/2007 e, da ultimo, ord. n. 14252/2014).

Quanto ai proventi conseguiti dalle società sportive che ricevono le sponsorizzazioni essi sono, a loro volta, riconducibili ai "ricavi" e costituiscono una alternativa modalità di utilizzare le prestazioni di servizi cui è rivolta l'attività di impresa con applicazione delle norme tributarie indicate per la cessione dei diritti televisivi e per gli introiti conseguiti dalle gare degli atleti professionisti che - per quanto attiene al loro passaggio da una società sportiva a un'altra -impongono alcune sia pur brevi considerazioni avvenendo, peraltro, antecedentemente alla previsione di cui all'art. 16, l. n. 91/1981, attraverso la cessione del "vincolo sportivo".

L'art. 103 Tuir al co. 2 disciplina l'ammortamento dei beni immateriali e dispone che le quote del costo dei diritti di concessione iscritti in attivo di bilancio possono essere deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge ma, il diritto di credito di cui è titolare la società sportiva rispetto all'atleta non può ricondursi, quanto al rapporto di lavoro subordinato che alla stessa rende, ai "beni immateriali". Una società sportiva, infatti, per acquisire un contratto di un professionista prima della scadenza stabilita sostiene costi a "utilizzazione pluriennale" deducibili "nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio"(art. 108, co. 3). Essi, allora, costituiscono una posta patrimoniale attiva e vanno iscritti nel bilancio di esercizio delle società nel modo anzidetto, essendo autonomamente trasferibili rispetto al complesso aziendale, oltre a essere idonei per

un utilizzo costante nel ciclo dell'attività di impresa in quanto dotati di specifico valore economico (Busardò, 2004). Pertanto, pur essendo equiparati (art. 2423 ter, co. 3 e 4, c.c.) ai "Diritti di concessione e simili", devono ricevere indicazione separata (F.I.G.C., 2003), mentre per il loro valore di iscrizione occorre far riferimento all'art. 2426 c.c. che, al co. 1, dispone tra i vari criteri di valutazione, che "le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione".

In sostanza, il "costo storico" include quello di acquisto degli oneri accessori e necessari perché l'immobilizzazione possa utilizzarsi; nel caso di specie, il costo di acquisto di un atleta da iscrivere in bilancio è determinato dal corrispettivo sostenuto dalla società che acquisisce, appunto, le prestazioni dell'atleta (oltre ad altri).

I valori hanno, ovviamente, significanza anche sotto il profilo strettamente economico-reddituale in relazione all'ammortamento e al plus/minusvalore derivante dalla cessione.

Per il primo aspetto, la disciplina civilistica dispone (art. 2426, co. 2) che, in generale, il costo delle immobilizzazioni con utilizzazione definita deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione connessa alla durata economica dei beni che, ricorrendo l'ipotesi indicata, deve essere supportata dal requisito ulteriore posto dall'art. 5, l. n. 91/1981 (ossia, non superiore a cinque anni). Tuttavia, non mancano casi in cui ciò non ricorra tra i quali, ad es., un abbandono anticipato di un atleta dall'attività oppure il proposito di una società di volerne anticiparne la cessione; il trattamento fiscale conseguente trova la sua disciplina nel detto co. 2 dell'art. 103 Tuir.

Con l'avvento della legge del 1981 e la già detta abolizione del "vincolo sportivo" (che consentiva alle società in "situazioni di perdite" di portare in ciascun esercizio in deduzione la quota del costo di competenza), il contratto con l'atleta ha uno "spazio" preciso e la disciplina tributaria concorda con la civilistica. La società, pertanto, può dedurre tali quote per cinque anni o diminuire il "carico" fiscale per i casi in cui i contratti abbiano una durata inferiore.

Nell'ipotesi, invece, in cui vi sia un trasferimento di uno sportivo da una società a un'altra per scadenza naturale del contratto occorre far riferimento alla c.d. "indennità di preparazione" e la nuova società dovrà versare alla precedente una data somma in ragione dei costi sostenuti per mantenere la sua "efficienza fisica-atletica" (art. 6, l. n. 91). Per la società che procede all'esborso tanto rappresenta una spesa riferibile a più esercizi e va iscritta nell'attivo di bilancio; ancora, deve essere ammortizzata per quote costanti e costituisce una sopravvenienza passiva.

Per la società che riceve l'indennità, invece, si tratta di una sopravvenienza attiva e, in quanto tale, concorre alla formazione del reddito nel medesimo esercizio in cui è percepita.

4. Disciplina fiscale delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche e principali disposizioni agevolative.

Se svolta in forma associata l'attività sportiva amatoriale, caratterizzata dall'assenza di finalità remunerative, può svolgersi sia con le vesti dell'associazione, con o senza personalità giuridica, sia con quelle della società di capitali o cooperativa senza scopo di lucro.

Per potersi costituire e ricevere le agevolazioni fiscali riservate dall'ordinamento gli enti "amatoriali" devono rispettare una serie di obblighi formali oltre a inserire molteplici elementi nei rispettivi statuti (denominazione sociale; oggetto sociale; attribuzione della rappresentanza legale, *etc.*); ancora, in aggiunta agli elementi già anticipati dell'assenza della finalità di lucro - che non preclude la gestione di risorse ma la "commercialità" in quanto l'attività esercitata non si rivolge al mercato, ma *in primis* alla cerchia degli associati e soggetti assimilati, ossia i soci o associati di altre associazioni sportive tesserati alla Federazione di riferimento (Lupi, 2014) - e del divieto di divisione dei proventi delle attività svolte (pure in forme indirette), essi devono osservare dettagliate prescrizioni per l'ordinamento interno, rivolto a principi di democrazia e uguaglianza dei diritti degli associati. Ulteriormente, devono: indicare l'elettività delle cariche sociali (ma non le s.p.a. o le cooperative amatoriali cui si applicano le disposizioni del c.c.); redigere rendiconti economico-finanziari con peculiari modalità di approvazione da parte degli organi statutari; prevedere le modalità di scioglimento con l'obbligo di devolvere il patrimonio "ai fini sportivi". Per le società sportive di capitali rientranti nell'ambito è previsto, in aggiunta, il divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società (o A.S.D.) che operino nell'ambito della stessa federazione sportiva, disciplina associata o la stessa facente capo a un ente di promozione sportiva, oltre l'obbligo di osservare le disposizioni del CONI e dei regolamenti emanati dalle Federazioni nazionali o dagli enti di promozione sportiva cui la società intende affiliarsi. Peraltro, mentre le A.S.D. possono costituirsi per atto pubblico, scrittura privata con firme autenticate o scrittura privata registrata, le società e le cooperative hanno la necessità di un atto pubblico. Se assumono la qualifica di ONLUS vi sarà, rispetto a quanto accennato, l'ulteriore applicazione di specifiche disposizioni frammentate in una pluralità di normative che non consentono la ricostruzione in termini realmente unitari perché legate a presupposti di volta in volta variabili e funzionali al raggiungimento di finalità non sempre, tra loro, coerenti (Consiglio Nazionale del Notariato, 2009).

Il primo atto legislativo a favore dell'associazionismo sportivo dilettantistico in materia tributaria è stato reso dalla l. n. 398 del 1991, emanata al fine di facilitare le incombenze, anche contabili, degli organismi che, nel corso dell'esercizio sociale, conseguivano proventi commerciali non superiori a 100 milioni di lire (limite più

volte elevato). L'ulteriore tassello in materia è stato l'art. 90 della citata l. n. 289 che ha esteso le disposizioni di cui alla l. n. 381 s.m.i. e le altre disposizioni fiscali riguardanti le A.S.D. anche alle società dell'ambito costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro (Consiglio Nazionale del Notariato, 2004).

Il legislatore ha riservato all'attività amatoriale, uno specifico regime fiscale agevolato al fine di incrementarne lo sviluppo e che, si sostanzia principalmente, in quanto contenuto nelle leggi nn. 91/1981, 398/1991, 133/1999 (art. 25), 298/2002 (art. 90) e negli articoli: 15, lett. *i-ter* e *quinquies*; 67 - 69, 143, 145, 148, 149 Tuir; 4, co. 4, d.P.R. n. 633/1972, sempreché ricorrano specifici requisiti soggettivi e oggettivi.

Tra i primi rientrano, oltre alla costituzione nelle forme indicate, l'iscrizione per le associazioni riconosciute in un registro nazionale tenuto dal CONI che ne ammette i "fini sportivi" nonché l'affiliazione al C.S.I., ente di promozione dell'ambito con "finalità assistenziali" in cui vanno tesserati gli associati. A tal proposito, si ricorda che a seguito di modifiche statutarie introdotte all'art. 90 della l. n. 289 (d.l. n. 72/2004), il ruolo del CONI in tal senso era stato abrogato; tuttavia, l'art. 7 del d.l. n. 124/2004 ha stabilito che le agevolazioni poste dalla norma si applicano esclusivamente agli enti che abbiano ricevuto il "riconoscimento" (con funzione aggiuntiva rispetto ai requisiti statutari) essendo il "garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale". Il CONI, peraltro, deve trasmettere, annualmente, all'Agenzia delle Entrate l'elenco degli enti sportivi dilettantistici "riconosciuti", appunto, "ai fini sportivi"; tuttavia, in carenza di un chiaro "disconoscimento" l'A.F. non può contestare loro di aver usufruito di eventuali benefici fiscali.

Quanto ai requisiti oggettivi, occorre che l'ente eserciti in via principale un'attività sportiva non professionistica potendo svolgere, in via sussidiaria od accessoria, anche attività di somministrazione di alimenti e bevande, organizzazione di viaggi e soggiorni, attività culturali. Le attività delle A.S.D. ricomprendono, peraltro, anche quelle per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento dell'attività sportiva non inquadranti atleti professionisti; se, poi, sono costituite in forma societaria, occorre aver riguardo all'art. 90, co. 18, l. n. 289/2002 (modif. dalla l. n. 128/2004) e a gran parte delle considerazioni compiute in precedenza.

Tra le altre agevolazioni ai fini delle imposte indirette, si ricorda che l'imposta di registro è in misura fissa per gli atti costitutivi e di trasformazione delle associazioni (ma anche delle società) di che trattasi.

Per determinare il reddito complessivo degli "enti non commerciali" (art. 148 Tuir), da cui restano escluse le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi non concorrendo a formare l'imponibile, occorre sommare le categorie di: reddito fondiario, capitale, impresa e diversi e richiamare gli artt. 75 e 143 Tuir. Riguardo a quest'ultima norma, non si includono nel calcolo del reddito i fondi pervenuti da raccolte pubbliche o in occasione di celebrazioni e/o ricorrenze (co. 3, lett. a), nonché i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per finalità di carattere sociale

conformi ai fini istituzionali (lett. b). Ancora, le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi "a uso promiscuo" di attività commerciali (e altre) sono deducibili per la parte del loro importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (art. 144, co. 4). Quanto agli immobili può portarsi in deduzione il canone di locazione e la rendita catastale per la parte del rapporto indicata.

Tra i vari proventi che non costituiscono reddito rientrano, peraltro, anche quelli derivanti da prestazioni di servizi (non inclusi nell'art. 2195 c.c.), svolte in conformità alle finalità istituzionali senza un'organizzazione specifica e verso il pagamento di corrispettivi che non superano i costi di diretta imputazione (art. 143, co. 1, Tuir). Tuttavia, concorrono a tanto, quali "redditi diversi" se con carattere occasionale e quali "redditi d'impresa" se con carattere abituale, le cessioni di beni o le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati dietro il pagamento di corrispettivi specifici che danno luogo "a diritti maggiori" rispetto a quelli effettivamente spettanti.

La determinazione dell'imponibile IRES riceve la sua specifica disciplina nel co. 5, art. 2, l. n. 398 s.m.i. che, in deroga al t.u., calcola forfettariamente il reddito di impresa attraverso l'applicazione di una percentuale del 3 % sull'ammontare dei relativi proventi.

Tra i componenti positivi cui applicare detta percentuale rientrano i ricavi (art. 85); le sopravvenienze attive (art. 88); eventuali contributi conseguiti per l'esercizio dell'attività commerciale (purché imponibili), nonché aggiungendo l'intero ammontare derivante da (eventuali) plusvalenze (ai sensi dell'art. 86). Sono, invece, esclusi i proventi scaturiti da attività commerciali per il cui computo (art. 167 bis, Direttiva IVA 2006/112/CE, modif. Direttiva 2010/45/UE), si applica il "principio di cassa" quando connessi - come anticipato - a scopi istituzionali, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, precisandosi che ciò ricorre anche per corrispettivi che non superano i costi di diretta imputazione percepiti a fronte di servizi (art. 2195 c.c.) presentati conformemente alle attività istituzionali, oltre ai premi di formazione e addestramento tecnico degli atleti.

Bibliografia

- » Clarich M. (1996), "La sentenza Bosnam: verso il tramonto degli ordinamenti sportivi?". Rivista italiana di diritto pubblico comunitario, 624.
- » CONI (2012), Il libro bianco dello sport italiano, II, Roma.
- » Cosciani C. (1961), Scienza delle finanze, Torino: UTET.
- » Falsitta G., Fantozzi A., Marongiu G., Moschetti F., (2001). Commentario breve alle leggi

tributarie, TUIR e leggi complementari, III, Padova: CEDAM.

- » Fantozzi A. (1970), “Le valutazioni dei beni delle società ai fini del bilancio e della dichiarazione dei redditi”. *Diritto e pratica tributaria*, I, 840.
- » Fantozzi A. (2003), “Sindacabilità delle scelte imprenditoriali e funzione nomofilattica della Cassazione.” *Rivista di diritto tributario*, II, 552.
- » Fedele A. (1995), “Il regime fiscale delle associazioni”. In *Rivista di diritto tributario*, I, 327.
- » F.I.G.C. (2003), *Raccomandazione contabile n. 1, Diritti pluriennali prestazioni alle sportive dei calciatori*,
- » Franson G. (2001), *Giudicato tributario ed attività dell’amministrazione finanziaria*, Milano: Giuffrè.
- » Franson G. (2008), “La Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità”. In Franson G. (a cura di), *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*. In *Quaderni della Rivista di Diritto tributario*, 1, Milano: Giuffrè.
- » Franson G. (2009), *Il sistema dell’imposta sul reddito*. In P. Russo (a cura di), *Manuale di diritto tributario*, p.s., II, Milano: Giuffrè.
- » Gallo F. (2013), “Mercati finanziari e fiscalità”. In *Rassegna tributaria*, 1, 37.
- » Giannini M.S. (1949), “Prime osservazioni sugli ordinamenti giuridici sportivi”. In *Rivista di diritto sportivo*, 1-2, 10.
- » Giovanardi A., Gelosa G. (1995), “Il bilancio delle società calcistiche. La determinazione del reddito complessivo delle società calcistiche professionistiche: aspetti problematici connessi ad alcuni tipici componenti positivi e negativi di reddito”. In *Bollettino tributario d’informazioni*, 62, 13, 976.
- » Ingrosso M. (1984), *Il credito di imposta*, Milano: Giuffrè.
- » Ingrosso M. (2009), “La comunitarizzazione del diritto tributario”. In Ingrosso M., G. Tesoro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli: Jovene.
- » Landolfi S. (1982), “La legge n. 91 del 1981 e l’emersione dell’ordinamento sportivo”. In *Rivista di diritto sportivo*, 1, 38.
- » Marasà G. (1984), “Società sportive e società di diritto speciale”. In *Rivista delle Società*, 1, 493.
- » Melis G. (2013). *Lezioni di diritto tributario*, Torino: Giappichelli.
- » Micheli G.A. (1967), *Capacità contributiva reale e presunta*. In *Giurisprudenza costituzionale*, 1967, 1525.
- » Pacifico L. (1990), *Le spese di rappresentanza e le spese di pubblicità*. In *Il fisco*, 112.
- » Santacroce B. (1992), “Costi di pubblicità e rappresentanza”. In *Rassegna tributaria*, *Quaderni*, 6, 2.
- » Scalinci C. (2011), *Il tributo senza soggetto. Ordinamento e fattispecie*, Padova: CEDAM.
- » Tabet G., Minervini V. (1997), “Utile civilistico e reddito d’impresa”. In G. Tabet (a cura di), *Il reddito d’impresa*, Padova: CEDAM.