

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

## Parte seconda

**Laura Letizia**

Seconda Università degli Studi di Napoli

[laura.letizia@unina2.it](mailto:laura.letizia@unina2.it)

### Abstract

Dopo aver osservato - nella prima parte del lavoro - "frammenti" della disciplina tributaria delle società sportive professionistiche, dilettantistiche e delle associazioni dell'ambito con connesse problematiche, in questa seconda parte si analizzano alcuni interventi sovranazionali su misure agevolative non solo interne pervenendo a brevi conclusioni di sintesi.

#### **Parole chiave:**

Ordinamento sportivo, agevolazioni, fiscalità; aiuti di stato.

## 1. I fondamenti normativi europei in materia sportiva

In base al principio di attribuzione posto dall'art. 8 TFUE solo le materie proprie dell'Unione rientrano nell'ambito applicativo dei Trattati restando regolate dal livello nazionale tutte le altre non specificamente previste; sino al 2007, ossia al "Trattato di Lisbona", tanto ha operato in maniera stringente per la materia sportiva, pur non mancando provvedimenti "indiretti" alla stessa rivolti ricorrendo all' "accostamento" con altre materie (in specie, l'attività economica) in ragione della trasversalità che la contraddistingue.

Invero, il tema dello sport a livello europeo ha avuto il suo *incipit* nel corso

degli anni '80 del Novecento sulla scia dell'"Europa dei cittadini" - c.d. "Relazione Adonnino"- contenente una serie di raccomandazioni, poi adottate dal Consiglio europeo di Milano del 1985. In seguito, con il "Libro Bianco sullo Sport" (COM (2007) 391 def), il settore ha ricevuto una trattazione organica, allineata sul suo ruolo sociale e sulla dimensione economico-organizzativa esplicitata e, in particolare, riguardo a quest'ultima se ne è sottolineato il "ruolo determinante per lo sviluppo di specifiche aree" che, quando praticata a livello di base, necessita di "finanziamenti pubblici" restando pur sempre, dal punto di vista regolamentare, nella competenza degli Stati membri.

L'art. 165 TFUE ha disciplinato la materia di che trattasi insieme alla cultura, identificandone la "natura sociale" pur se tanto non ha determinato, al momento, un impatto particolarmente significativo dell'azione sovranazionale dal punto di vista sia normativo sia delle competenze. Per il primo aspetto, in particolare, si è in attesa di una clausola orizzontale che preveda di considerare le ipotesi *de quo* tra quelle rientranti nei dettami legislativi europei come previsto, ad es., proprio per gli "aspetti culturali" al fine di "rispettare e promuover(n)e la diversità" (art. 168 TFUE), conseguendo che il legislatore dovrà valutare discrezionalmente se includerla o meno quando "chiamato" ad applicare una data disciplina.

L'azione appare, così, ancora limitata essendo senz'altro preclusi atti di *hard law* e, dunque, il procedere verso una vera e propria armonizzazione delle legislazioni interne, rimanendo saldo il riparto di competenza nazionale a meno che l'Unione non intervenga, come anticipato, in materie "incidentali" alla sportiva e, sempreché, ovviamente, attribuite dai Trattati (Costa - Füber, 2013). Si è di fronte a un livello normativo "doppio" dal momento che, oltre a quello interno che può regolarne ogni aspetto, vi è quello europeo incidente, eventualmente, anche attraverso interventi in cooperazione con le organizzazioni sportive internazionali e i Paesi terzi.

Quanto alle "azioni" della Commissione europea e della Corte di Giustizia, anch'esse, non hanno subito significative variazioni con l'introduzione della predetta norma seguitando, essenzialmente, nell'applicare principi e regole che ammettono l'intervento dei Trattati nei soli casi in cui lo sport incidentalmente rilevi violando una materia dell'Unione. Più dettagliatamente, l'organo giurisdizionale è intervenuto a tutela del corretto svolgimento della libera concorrenza nel mercato comune e delle libertà fondamentali facendo valere prassi "antidiscriminatorie" che - per il tema in argomento - ci conducono a ravvisare diverse (principali) tipologie disapplicative, ossia quando: 1. inerenti all'organizzazione dell'attività e fondate sul principio di specificità; 2. direttamente discriminatorie perchè fondate su ragioni di ordine pubblico, pubblica sicurezza, sanità pubblica; 3. indirettamente discriminatorie ma giustificate e proporzionate allo scopo da conseguire.

Per le prime, si fa cenno - tra i vari - all'ormai lontano ma non poco eloquente "caso Walrave" (C.G.E., sent. 12 dicembre 1974), in cui era in contestazione una

norma interna di un regolamento che impediva agli atleti di assumere allenatori con nazionalità diversa per lo svolgimento di gare nazionali o internazionali in quanto reputati “rappresentanza nazionale ai fini sportivi”. La Corte, intervenuta su un ricorso presentato da alcuni allenatori, reputò il rapporto di quest’ultimi con gli atleti “un’attività economica” esplicitandosi in una “libera prestazione di servizi” e rientrante nell’ambito dei Trattati, escludendo l’applicabilità delle norme discriminatorie basate sulla nazionalità e sostenendo che il tutto fosse dettato da ragioni “puramente sportive” in competenza degli ordinamenti interni con richiamo al concetto di inerenza delle norme.

Riguardo, alle ipotesi *sub 2*, con riferimento alla materia calcistica, sia la Corte sia la Commissione hanno escluso, rispettivamente, per il “caso Bosnam” (C.G.E., sent. 15 dicembre 1995) e per la c.d. “Regola del 6 + 5” della F.I.F.A., l’applicabilità del principio di specificità riscontrando un’attività economica ricadente nell’ambito applicativo dei Trattati (in specie, la presenza di un contratto di lavoro subordinato). La partecipazione dei giocatori alle partite è stata reputata “contenuto essenziale” della prestazione resa per cui, l’eventuale applicazione di quanto sostenuto dai ricorrenti avrebbe determinato una “discriminazione diretta basata sulla nazionalità” che, incidendo su un’attività economica, non riceve giustificazioni in relazione al principio di specificità. Eventuali “restrizioni” vanno, pertanto, esattamente motivate e trovare il loro fondamento nel diritto primario.

Tra le ipotesi “discriminatorie” ammesse in base alla proporzionalità perché finalizzate a raggiungere un determinato scopo si fa menzione, infine, alla proposta contenuta in un regolamento U.E.F.A. (n. 2006/07) che intendeva riservare a un numero definito di atleti “locali” - con un contratto non inferiore a tre anni e un’età compresa tra i 15 ed i 21 anni - il posto in squadra. La Commissione reputò che ciò, pur comportando una discriminazione (indiretta, basata sulla nazionalità) riceveva giustificazione dalla finalità di voler “promuovere giovani talenti”.

La rapida panoramica proposta è stata resa per segnalare come la U.E. tenda, sempre più, ad ampliare le proprie competenze nell’ambito sportivo basandole, essenzialmente, su aspetti di carattere economico così determinando un’indiretta influenza sulle disposizioni interne per l’incidenza sul mercato unico (come, ad es., per la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune IVA, art. 132, par. 1, lett. m).

## **2. Le valutazioni della Commissione europea su misure nazionali agevolative rivolte al settore sportivo**

Il tema degli aiuti di Stato e, in particolare, quando essi si presentano sotto forma di agevolazioni fiscali, hanno un particolare rilievo nel settore sportivo occorrendo -

da subito - precisare che queste ultime includono un concetto più ampio di quello di "aiuto fiscale" in quanto, mentre tutti gli aiuti fiscali sono agevolazioni, non è vero il contrario (Dagnino, 2008) conseguendo l'inapplicabilità delle norme sovranazionali poste a tutela della concorrenza nei casi in cui vi sia carenza di un'attività "di impresa" e, cioè, quando questa sia "sociale" e avulsa da un mercato rilevante. L'art. 13, parte A, n. 1, lett. m), della "Sesta direttiva" fornisce, peraltro, un'esplicita definizione delle organizzazioni senza scopo lucrativo identificandole in quelle che non hanno come oggetto l'arricchimento di persone fisiche o giuridiche e non sono, di fatto, gestite in maniera tale da realizzare o cercare di realizzare tale arricchimento. In sostanza, tre sono le condizioni che determinano il loro "carattere sociale": i) non deve esserci per scopo la ricerca sistematica del profitto; ii) gli eventuali profitti non dovranno mai essere distribuiti; iii) tali profitti devono essere usati per il mantenimento o il miglioramento dei servizi forniti (Lupi, 2014). Non è inconsueto, tuttavia, che l'esercizio di un'attività sportiva possa essere di tipo "misto" presenti, cioè, tanto uno scopo sociale quanto finalità di impresa, divenendo essenziale delimitarne i rispettivi ambiti che, per le attività di "stampo sociale", è un esercizio da compiersi *a contrario*. Occorre individuare, cioè, la sua mancata attitudine a svolgersi secondo le "condizioni di mercato" sebbene la "funzione sociale" sia condizione necessaria ma non sufficiente affinché un'attività possa sottrarsi alle regole della concorrenza, non bastando nemmeno che un ente si qualifichi come "pubblico" per potersi escludere l'economicità di una certa attività.

L'ordinamento tributario, com'è noto, attraverso finalità extrafiscali che persegue con norme contenenti agevolazioni o esenzioni può promuovere specifiche attività economiche desiderabili o meritevoli rendendo meno intensi i conseguenti oneri in "funzione promozionale"; a livello europeo, i divieti su fattispecie qualificabili come aiuti di Stato - ossia limiti imposti alle sovranità interne dalle dinamiche del mercato dell'Unione per tutelare la concorrenza - si colorano di "tributario" nell'ottica dell'integrazione "in negativo" dei sistemi fiscali nazionali e si motivano in funzione dell'interesse comunitario di eliminare "distorsioni fiscali" nei rapporti economici intracomunitari e non già per definire "in positivo" una complessa e generale *governance* tributaria comunitaria ((M. Ingrosso, 2009).

La disciplina sugli aiuti di Stato, non vietata di per sé, è contenuta negli artt. 106, 107 e 108 TFUE e sono previste diverse ipotesi atte a bilanciare la libera concorrenza con il raggiungimento degli obiettivi economici, sociali e industriali di interesse della U.E., ove gli Stati "collaborano" con essa per garantire le condizioni necessarie alla "competitività all'industria" (art. 173 TFUE) e agli "scambi di merci e servizi intracomunitari" (Parte Terza, TFUE) in ossequio anche al principio di "non discriminazione fiscale". L'Istituzione deputata a valutare la materia è la Commissione "chiamata" a intervenire su presunte violazioni del diritto della concorrenza, ponderando le modalità con cui sviluppare, attraverso la legislazione o

atti informali, la politica sostanziale, nonché elaborando fattispecie giustificative - tra le quali - quelle “compensative” che intervengono, appunto, quando i beneficiari di un “aiuto” svolgano attività indirizzate a contribuire al raggiungimento degli scopi posti dal Trattato. A sua volta, la Corte di Giustizia verifica il rispetto del principio “di ragionevolezza”, l’osservanza delle norme procedurali, l’assenza di errori manifesti o l’abuso di potere, mai valutando profili di ordine economico.

Sugli elementi del “vantaggio economico” e della “selettività” appaiono opportune, prima di procedere, alcune precisazioni. Il primo, conseguito da un’impresa privata beneficiaria di un “aiuto”, consiste in un trasferimento (diretto o indiretto) di risorse pubbliche e, tanto, indipendentemente da “chi” che le assegni e dalle valutazioni in base alle quali le distribuisca, non avendo rilievo se ciò avvenga, ad es., da parte di un’impresa privata caratterizzata da una gestione “influenzata” preminentemente dallo Stato. E’ il comportamento dell’ente sul mercato che assume uno specifico “valore” e non la soggettività che ne qualifica l’attività; se, pertanto, il “pubblico” si “comporta” da “privato” non ricade nell’ambito applicativo dell’art. 107 così come previsto per gli “aiuti” direttamente concessi dall’Europa.

Sul secondo requisito, che distingue le politiche economiche generali da “misure specifiche”, si segnala la “potenzialità” a incidere nella cornice del mercato unico, richiedendo anche che l’attività svolta dall’impresa abbia carattere infrastatale - c.d. “clausola transazionale” (M. Heidenhain, 2010) - non particolarmente rilevando l’ampiezza del mercato quanto piuttosto l’effetto prodotto dai beni o dai servizi su di esso.

Le esenzioni di cui all’art. 107 TFUE si articolano, ancora, in due categorie e il par. 2 ne individua le “automatiche”; il successivo, invece, indica le ipotesi che assumono rilievo solo se la Commissione le valuti in tal modo. La norma, peraltro, prevede - letta in combinato disposto con quella che la precede - l’esclusione degli effetti “distorsivi” dell’aiuto nei casi in cui a un’impresa a cui è attribuito un “beneficio” svolga un “servizio d’interesse economico generale” e la sua gestione sia “influenzata in modo decisivo” dallo Stato garantendole “una posizione monopolistica”.

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

Al di là di queste precisazioni, un ulteriore veloce riferimento occorre per i casi in cui si applica la regola del *de minimis*; non si verifica, infatti, un effetto distorsivo della concorrenza e, dunque, non si ricorre in un aiuto di Stato, nelle ipotesi che si concretino in interventi con un valore monetario, appunto, “minimo”, fissato dalla

Commissione (da ultimo, Reg. C (2014) 3292/3).

Con specifico riguardo all'ambito sportivo, il tema generale in trattazione assume rilievo in diverse ipotesi. Il settore sportivo, infatti, può essere sostenuto dal "pubblico" attraverso misure del bilancio statale; interventi di finanza regionale; agevolazioni fiscali; proventi delle scommesse; finanziamenti per l'acquisto o la ristrutturazione di impianti e/o attrezzature.

Si pensi, avendo riguardo a queste ultime, al "Fondo per lo sviluppo e la capillare diffusione della pratica sportiva" che era stato finalizzato alla realizzazione di nuovi impianti sportivi o alla ristrutturazione di quelli esistenti (art. 64, d.l. n. 83/2012) dichiarato, poi, incostituzionale dalla Consulta (sent. 254/2013) che, invero, già si era occupata della collocazione materiale della disciplina precisando, con grande anticipo rispetto agli arresti normativi successivi, che la ripartizione delle competenze è nel senso che, mentre lo Stato è pienamente legittimato a programmare e decidere gli interventi necessari per l'organizzazione delle attività sportive agonistiche, le regioni vantano la corrispondente competenza in relazione all'organizzazione delle attività sportive non agonistiche (sent. n. 517/1987). Sulla scorta di siffatta articolazione (confermata dalla sent. n. 424/2004), la Corte ha sostenuto che detto "Fondo", non finalizzato a favorire l'attività sportiva agonistica, rientra nell'ambito materiale della competenza concorrente regionale dell'ordinamento sportivo e pone un divieto per il legislatore statale di prevedere nuovi finanziamenti a destinazione vincolata (anche) a favore di soggetti privati. L'intervento finanziario non rientra nel novero di quelli previsti ex art. 119, co. 5, Cost. per la non sussistenza di uno specifico ambito territoriale di localizzazione dell'intervento, non vi sono particolari categorie svantaggiate destinatarie e, anzi, è prevista l'attribuzione delle risorse in favore di un'ampia e indifferenziata platea di soggetti beneficiari.

Ampliando, poi, l'ambito al contesto europeo e da un punto di vista "punitivo", tra le varie ipotesi riservate al settore, si può far menzione - in ambito fiscale - all'imposta francese sulle retribuzioni al di sopra di un milione di euro per le quali era stata prevista, inizialmente, a carico delle società sportive che versassero tali importi agli atleti una tassazione al 75 %, giudicata poi "iniqua" dal *Conseil constitutionnel* in quanto "confiscatoria" (*décision* n. 2012-662 DC, 29 dicembre 2012).

I vari meccanismi interpretativi cui la Commissione è pervenuta possono essere racchiusi in sotto-categorie. In una prima, possono ricomprendersi i casi in cui essa ha escluso la presenza di un aiuto di Stato in mancanza del (fondamentale) requisito dell'esercizio di un'attività economica, ossia quelli in cui il destinatario dell'intervento pubblico non era qualificabile come esercente un'attività di impresa; in una seconda, possono includersi le ipotesi in cui l'Istituzione ha richiamato il "diritto alla concorrenza" ma non l'art. 107 TFUE in mancanza delle specifiche richieste dalla norma. In altre due, infine, ricadono - da un lato - fattispecie giustificative all'intervento finanziario pubblico - dall'altro - casi di applicazione della predetta

norma con conseguente declaratoria di incompatibilità della misura in relazione al corretto svolgimento del mercato (norme poste a tutela della concorrenza).

In generale, comunque, l'evenienza per i beneficiari (genericamente intesi) di ricevere "sostegni" (ampiamente intesi) per l'attività sportiva esercitata è avvenuta per situazioni non legate al c.d. "sport spettacolo" quanto, piuttosto, per attività indirizzate, alla "soddisfazione di interessi collettivi" (G.G.E, C-280/00).

Arrivando nello specifico a ipotesi agevolative fiscali, l'Istituzione europea, almeno in linea di principio, non le ritiene "compatibili" con la disciplina sugli aiuti di Stato qualora destinate a società professionistiche in ragione, appunto, della natura economica dell'attività che svolgono e, pertanto, suscettibile di alterare, come detto, la "normale competizione". A questo proposito, tra le varie, si segnala l'indagine recentemente conclusa sulla l. n. 10/1990 con la quale l'ordinamento spagnolo ha inteso, per un verso, promuovere le associazioni sportive di base e, dall'altro, creare un modello rinnovato di "responsabilità", sia dal punto di vista giuridico sia economico, per i club al fine di contenerne i rischi derivanti da esposizioni debitorie eccessive. A tal fine, l'art. 19, par. 1, della *Ley del deporte* aveva previsto che le squadre sportive professionistiche dovessero trasformarsi da associazioni in società di capitali, sebbene la sua "Settima disposizione complementare" consentiva di mantenere l'originaria forma associativa per quelle che, nei cinque anni antecedenti l'entrata in vigore della detta legge, conseguivano attivi di bilancio. In fase di concreta attuazione della disciplina, però, solo quattro squadre di calcio (Real Madrid C.F., Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna, Barcelona C.F.) avevano usufruito di tanto con indubbi vantaggi - un più agevole accesso alle risorse necessarie per svolgere le loro attività e minori imposte - che avevano determinato sensibili ricadute economiche per le concorrenti.

La Commissione, conseguentemente, ha segnalato che lo "speciale" trattamento fiscale riservato solo ad alcuni enti li ha resi beneficiari di un'esonazione parziale dall'imposta sulle società dovuta a una riduzione dell'aliquota sul loro reddito commerciale (al 25 %; l'aliquota generale, invece, si attesta al 30 %); ancora, seppur considerate, a norma di legge, "enti senza scopo di lucro" svolgono, in quanto squadre di prima serie, attività professionistiche ove lo scopo è presente, in regime di concorrenza anche con altri club professionistici europei, concludendo per la "non giustificazione" dell'aiuto (art. 107, par. 3, lett. c) TFUE).

Un altro caso su cui la Commissione è intervenuta (Aiuto C. 70/03) è relativo al nostro "Decreto salva-calcio" e, nello specifico, alla misura introdotta dall'art. 3, par. 1 *bis*, d.l. n. 282/2002 (l. n. 27/2003), applicato alle società sportive (l. n. 91/1981). L'art. 18 *bis*, co. 1, della l. 91 (modificata dalla l. n. 27/2003), ha permesso, infatti, alle predette - dal primo bilancio successivo dalla data della sua entrata in vigore - di poter iscrivere in un apposito conto l'ammontare delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni sportive degli atleti, determinato sulla base di un'apposita perizia giurata. Con il consenso del collegio sindacale tale voce era, dunque, iscritta tra le

componenti attive di bilancio sotto forma di "oneri pluriennali" da ammortizzare. Il co. 2 della norma recava, però, che anche le società che si avvalevano di tanto dovevano "procedere, ai fini civilistici e fiscali, all'ammortamento della svalutazione iscritta in dieci rate annuali di pari importo" potendo così "compensare" le perdite registrate in passato con futuri profitti in un periodo più lungo. Prorogandosi il periodo di deducibilità, in definitiva, esse avrebbero conseguito indubbi vantaggi economici con una significativa deroga al regime normale della svalutazione dei cespiti secondo cui la relativa minusvalenza entra tra le componenti negative del conto economico interamente nell'esercizio in cui si manifesta (Pisauro, 2003). Per il computo dei proventi commerciali, in conformità all'art. 167 *bis* della Direttiva Iva 2006/112/CE, modificata dalla Direttiva 2010/45/UE, si applica il "principio di cassa" e vanno considerati i proventi fatturati anche se non ancora incassati, a meno che non si tratti di cessioni di beni o prestazioni di servizi rispetto ai quali l'imposta è esigibile solo nel momento del pagamento del corrispettivo; La Commissione, conseguentemente, è giunta a qualificare l'aiuto "settoriale" poiché indirizzato alle sole società sportive e, dunque, "potenzialmente idoneo" a incidere sugli scambi intracomunitari, oltre che "utilizzo" di risorse statali in termini di rinuncia al gettito fiscale, permettendole di scegliere tra due metodi impositivi.

Sulla scorta di tanto, nel 2005, il nostro legislatore nuovamente è intervenuto e con l'art. 28 della l. n. 62 ha modificato il "contestato" sostituendo l'espressione "ai fini civilistici e fiscali" con l'espressione "ai soli fini civilistici", venendo meno la possibilità per le società sportive di prorogare il tempo per poter dedurre fiscalmente eventuali perdite. Peraltro, poiché i vantaggi fiscali precedentemente ammessi si sarebbero potuti realizzati solo nel futuro, se ne è preclusa la possibilità di usufruirne durante il periodo di applicazione delle norme, una volta modificate.

Un'ulteriore ipotesi di intervento della Commissione ha riguardato l'aiuto a favore dell'Ungheria (SA 31722 11/N), poi ammesso nel 2011, relativo a sgravi di imposta per incentivare l'ambito sportivo e che consente a tutte le imprese, indipendentemente dall'attività svolta e fino al 30 giugno 2017, di effettuare donazioni in favore di enti amatoriali usufruendo di deduzioni fiscali nonché di esentatarle dall'imposta di trasferimento della proprietà nei casi di acquisto di infrastrutture riservate, per almeno quindici anni, a un uso esclusivamente sportivo. Nello specifico, mentre la legge precedente (n. 93/1990) prevedeva un'aliquota ordinaria del 10% da applicare al valore di mercato degli immobili trasferiti, dal 1° gennaio 2010, la suddetta imposta è stata ridotta con applicazione, per i trasferimenti con un valore sino a un miliardo di HUF, di un'aliquota al 4 %; oltre detta cifra, al 2 % per la parte del valore di mercato eccedente.

La prima ipotesi indicata mostra un indubbio utilizzo di risorse statali determinato dalla rinuncia erariale a parte del prelievo dei donanti. La Commissione, tuttavia, ne ha escluso la "selettività" valutando l'esenzione "aperta" a tutte le imprese.

Per la seconda, invece, l'indagine compiuta ha richiesto la preliminare individuazione di tutti i soggetti (eventualmente) interessati dall'esenzione: proprietari, concessionari, fruitori. L'utilizzo di risorse erariali, anche in tal caso, è apparso certo esplicitandosi in una rinuncia statale agli introiti che sarebbero derivati dall'imposta di trasferimento della proprietà; è certo, altresì, un elemento selettivo con conseguente alterazione delle normali condizioni di mercato di "rilevanza transnazionale". Tuttavia, tenendo in considerazione il p. 3, c), dell'art. 107, TFUE, secondo cui la "distorsione" va "bilanciata" con i benefici atti a favore l'"interesse comune" che si manifestano, per il caso di specie, con la diffusione di infrastrutture rivolte all'attività sportiva incidenti su aspetti di "natura sociale" (art. 165 TFUE) e che il tutto pone soluzioni a una situazione di "fallimento del mercato" (poiché nessun investimento privato si sarebbe compiuto in mancanza del "sostegno" pubblico, il cui meccanismo di controllo nella relativa assegnazione preclude "effetti di *spill over*, sovracompensazione e garantisce la proporzionalità"), l'aiuto deve essere ammesso. La soglia *de minimis*, comunque, non deve essere oltrepassata dalle attività sportive non considerate, a livello nazionale, tra le "più popolari" e le società potranno riceverli solo se abbiano una propria "strategia di sviluppo" per promuovere lo sport, rivolto anche all'educazione e alla formazione di giovani atleti

### 3. Considerazioni conclusive

Le organizzazioni sportive, come si è detto nella prima parte, hanno diverse fonti di reddito e sono sottoposte a differenti forme di imposizione fiscale in relazione all'ambito in cui svolgono le proprie attività e, dunque, ai fini che perseguono.

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

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

Da ultimo, tra gli interventi di massima rivolti a favorire lo sport, sebbene in fase ancora di annuncio, si segnala la "Misura 50" - "Usare le leve della cultura e dello sport per una diplomazia dell'attrazione" - inserita nel piano del Governo "Destinazione Italia" ) (l. n. 9/2014) che prevede, tra l'altro, la valorizzazione del

potenziale dato dall'attrattività dello sport (ed, in particolare, del calcio), per sostenere generici "obiettivi di diplomazia economica" attraverso la firma di un accordo quadro con il CONI e la conclusione di accordi bilaterali per lo scambio di atleti. Ancora, tra le misure previste nel c.d. "Decreto semplificazione fiscale", in attuazione dell'art. 7 della delega di cui alla l. n. 23/2014, esaminato lo scorso 20 giugno dal Consiglio dei Ministri, alcune prevedono di razionalizzare e coordinare le norme in materia di detrazione forfetaria dell'IVA per le sponsorizzazioni e le spese di rappresentanza delle A.S.D. e le pro-loco, applicando una percentuale unica nella misura del 50 %. La detrazione attualmente in vigore è nella misura del 50 % dell'imposta relativa alle operazioni imponibili e diminuisce al 10 % per le operazioni di sponsorizzazione (art. 74, co. 6, d.P.R. n. 633/1972).

Ciò che emerge, comunque, è l'assenza di un organico "sistema" al passo con i tempi ove la "globalizzazione" dell'ordinamento sportivo è del tutto evidente e produce effetti giuridici talmente rilevanti, anche sul piano istituzionale, da richiedere un "salto di qualità" del livello nazionale (L. Casini, 2010). Il percorso evolutivo interno è stato declinato, infatti, con "tipizzazioni" mirate ed il legislatore, di volta in volta, ha provato a "ricomporre" situazioni di fatto con conseguente frammentazione normativa, frutto di provvedimenti sovrapposti, carenti di un univoco criterio ordinatore che ha favorito, in molti casi, l'utilizzo della disciplina tributaria per finalità elusive.

Nella fase odierna sembra, quindi, quanto mai opportuno pervenire ad un'omogenea normativa di riferimento, soprattutto per gli innegabili valori sociali ed i rilevanti effetti economici di cui lo sport è portatore, il cui perfezionamento in un'ottica giuridica contribuisce all'implementazione di valori costituzionalmente garantiti. Tra questi, in particolare, l'art. 2 Cost. dove si prevede il riconoscimento nonché la garanzia per lo svolgimento della personalità dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali, nonché l'art. 32 Cost. che, tutelando la salute come diritto della persona e quale interesse della collettività, induce a coinvolgere il settore dello sport (Sammartino, 1996).

## **Bibliografia**

- » Casini L. (2010). *Il diritto globale dello sport*, Milano: Giuffrè.
- » Costa G., Füber K. (2013) "Il finanziamento pubblico allo sport: l'influenza del divieto di aiuti di Stato previsto dal diritto comunitario", w.p. In [www.fuesser.de](http://www.fuesser.de).
- » Dagnino A. (2008), "Agevolazioni fiscali e potestà normativa", Padova: CEDAM.
- » Ingresso M. (2009), "La comunitarizzazione del diritto tributario". In Ingresso M., G. Tesoro (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli: Jovene.

- » Lupi R. (2014), “Parere pro veritate alla federazione italiana golf relativo alla problematica
- » fiscale dell’interposizione fittizia tra associazioni sportive dilettantistiche e società immobiliari proprietarie dell’impianto”. In [www.federgolf.it](http://www.federgolf.it).
- » Pisauro G. (2003), Finale di partita senza pareggio. In [www.lavoce.info](http://www.lavoce.info).
- » Sammartino S. (1996), “Regime fiscale differenziato dell’attività sportiva e prospettive di riforma”. In *Rivista di diritto sportivo*, 235.