



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in
Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

La fiscalità delle società sportive professionistiche e dilettantistiche

Relatore

Ch. Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Correlatore

Ch. Prof. Adalberto Perulli

Laureando

Riccardo Pavan

Matricola 858262

Anno Accademico

2019 / 2020

Ringraziamenti

Prima di procedere alla trattazione, vorrei dedicare un pensiero a tutte le persone che mi sono state vicine nel mio percorso di studi che si sta per concludere.

In primis, vorrei ringraziare il mio Relatore, Professor Ernesto Marco Bagarotto per avermi guidato nello svolgimento della tesi e per avermi offerto gli spunti necessari a sviluppare la presente tesi nel migliore dei modi. La ringrazio per la disponibilità, la pazienza e i suggerimenti che ha saputo darmi nei momenti di dubbio.

Ringrazio la mia famiglia, in particolare Mamma e Papà che avete sempre creduto in me, anche nei momenti più difficili. Mi avete offerto l'opportunità di crescere a livello personale e professionale e per questo non potrò mai ringraziarvi abbastanza.

Grazie a mio fratello Marco che ha saputo consigliarmi e indirizzarmi nel mio percorso di studi e lavorativo poiché senza di lui non avrei mai potuto farcela.

Non posso non ringraziare anche Ilenia e Francesca, le mie due spalle, che hanno condiviso con me il percorso universitario e mi hanno aiutato ad affrontare ogni sfida. Vi porterò sempre nel cuore per i bellissimi momenti che mi avete fatto vivere.

Infine, un grazie anche ai miei amici di sempre che mi hanno accompagnato verso l'ottenimento di questo risultato festeggiando insieme a me i miei traguardi e ascoltando ogni mio sfogo nei momenti difficili.

Un grazie speciale a tutti voi.

INDICE

<i>Introduzione</i>	1
---------------------------	---

CAPITOLO 1 LE SOCIETÀ SPORTIVE E IL CONTESTO ITALIANO

<i>1. Il riconoscimento giuridico dell'ordinamento sportivo</i>	4
<i>2. Gli organi e gli Enti dell'ordinamento sportivo</i>	5
2.1 CONI	5
2.2 <i>Le Federazioni Sportive Nazionali</i>	6
2.2.1 <i>I poteri delle FSN e il loro rapporto con le Società Sportive in seguito alla L. 91/1981</i>	7
2.3 <i>Le società sportive</i>	7
2.4 <i>Le persone fisiche all'interno dell'ordinamento</i>	8

CAPITOLO 2 LA NASCITA ED EVOLUZIONE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE PROFESSIONISTICHE

<i>1. L'attività sportiva professionistica</i>	9
<i>2. La Nascita ed evoluzione delle società sportive</i>	9
2.1 <i>Il primo periodo: Anni '60 e '70</i>	10
2.2 <i>Il secondo periodo: anni '80 e metà degli anni '90</i>	13
2.2.1 <i>L'oggetto sociale e la forma giuridica delle società sportive professionistiche</i>	13
2.2.2 <i>Il sistema di controlli federali</i>	14
2.2.3 <i>Il rapporto tra atleta professionista e società e le relative modalità di trasferimento</i>	15

2.3 Terzo Periodo: seconda metà degli anni '90 - oggi	17
2.3.1 La sentenza Bosman.....	17
2.3.2 Gli interventi legislativi.....	18
2.3.3 Il Calcio moderno, le tv a pagamento e i diritti tv.....	20
2.3.4 Il decreto “Salva Calcio”	25
2.3.5 Il Financial Fair Play	26
3. Conclusioni.....	30

CAPITOLO 3

LE IMPOSTE DELLE SOCIETÀ PROFESSIONISTICHE: L'IRES

1. Imposta sul reddito delle persone giuridiche e delle società sportive di capitali	33
1.1 L'IRES: presupposto, soggetti passivi e aliquota	33
1.2 L'IRES: la base imponibile	35
2. Il bilancio delle società sportive professionistiche	37
2.1 Le componenti patrimoniali.....	41
2.1.1 I diritti pluriennali dei calciatori.....	41
2.1.2 I costi del vivaio	45
2.1.2.1 Le implicazioni fiscali dell'ammortamento e capitalizzazione dei costi del vivaio	46
2.2 Le componenti economiche	47
2.2.1 Gli introiti da gare	48
2.2.2 I proventi da diritti televisivi.....	49
2.2.3 I ricavi pubblicitari e i ricavi da sponsorizzazione.....	51
2.2.4 I ricavi e i costi derivanti dalla gestione dei DPC.....	53
2.2.4.1 L'ammortamento dei DPC.....	54
2.2.4.2 Plusvalenza e minusvalenza da cessione dei DPC.....	56
2.2.5 I Contributi.....	60

CAPITOLO 4

LE IMPOSTE DELLE SOCIETÀ PROFESSIONISTICHE: L'IRAP

1. <i>L'imposta regionale sulle attività produttive</i>	62
1.1 <i>La questione delle imposte regionali</i>	62
1.2 <i>L'IRAP: presupposto, soggetti passivi, base imponibile e aliquota</i> ...	64
1.3 <i>Le deduzioni IRAP</i>	66
1.4 <i>La parziale deducibilità ai fini IRES</i>	68
2. <i>La questione della assoggettabilità delle plusvalenze dalle cessioni dei diritti pluriennali dei calciatori</i>	68

CAPITOLO 5

L'IVA NELLE SOCIETÀ SPORTIVE PROFESSIONISTICHE

1. <i>L'IVA: i requisiti d'imponibilità e aliquote</i>	71
2. <i>Esenzione, esclusione e non imponibilità IVA</i>	75
3. <i>La rivalsa e la detrazione</i>	77
4. <i>L'IVA e i proventi delle società sportive</i>	78
4.1 <i>I diritti televisivi</i>	79
4.2 <i>Gli introiti delle gare</i>	81
4.3 <i>I proventi pubblicitari e commerciali e i ricavi da sponsorizzazione</i> ..	82
4.4 <i>Il trasferimento dei diritti pluriennali e l'IVA</i>	82

CAPITOLO 6

LE SOCIETA' SPORTIVE E LE ASSOCIAZIONI DILETTANTISTICHE

1. Le associazioni riconosciute e non	84
1.1 Il "comune interesse"	87
1.2 L'attività sportiva dilettantistica	89
2. Le associazioni sportive (ASD) e le società sportive dilettantistiche (SSD)	90
2.1 I rapporti di lavoro	93
3. Gli enti non commerciali.....	95
4.1 L'attività commerciale	96
3.2 Il reddito degli enti non commerciali.....	98

CAPITOLO 7

IL REGIME AGEVOLATO DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' DILETTANTISTICHE

1. La Legge 398/1991	100
1.1 I requisiti	101
1.2 Il regime dell'IRES	102
1.2.1 Le entrate escluse dal reddito imponibile.....	103
1.3 Il regime dell'IRAP	106
1.3.1 La disciplina IRAP delle ASD.....	106
1.3.2 La disciplina IRAP nelle SSD.....	109
1.4 L'IVA.....	110
1.4.1 Gli enti non commerciali e l'IVA	110
1.4.2 Il regime IVA delle ASD e SSD.....	112

1.5 L'imposta di registro, di bollo e la tassa di concessione governativa	116
1.6 L'IMU, la TASI	117
2. Il Terzo settore.....	119
2.1 Il terzo settore: società e associazioni sportive dilettantistiche.....	120
2.2 Le norme agevolative del Codice del Terzo settore: il Decreto 112/2017	121
2.2.1 Il regime forfettario.....	121
2.2.2 La de-commercializzazione	123
2.2.3 Le detrazioni, deduzioni e il "social bonus"	124
2.2.4 Le imposte indirette e locali	125
3. Conclusioni.....	126

CAPITOLO 8

LA TASSAZIONE DEGLI SPORTIVI: LE DIFFERENZE TRA PROFESSIONISTA E DILETTANTE

1. L'inquadramento giuridico dello sportivo dilettante e professionista....	130
2. Il contratto di lavoro professionistico	132
2.1 L'accordo.....	132
2.2 La forma del contratto.....	133
2.3 Gli elementi accidentali del contratto: la condizione e il termine.....	134
3. Il rapporto di lavoro degli atleti dilettanti.....	134
4. Il trattamento tributario delle somme corrisposte agli sportivi dilettanti	135
4.1 I rimborsi spese	136
4.2 I premi	138
5. Il trattamento fiscale del reddito degli sportivi professionisti.....	139
5.1 I redditi provenienti dalla propria attività e i premi	139
5.2 I redditi conseguiti dallo sfruttamento della propria immagine.....	141

5.3 La residenza fiscale	142
5.3.1 Il decreto crescita e le altre agevolazioni	143

Conclusioni	145
--------------------------	------------

Bibliografia	148
---------------------------	------------

Introduzione

Lo sport è l'insieme delle attività che permette la crescita e lo sviluppo delle capacità psico-fisiche, che grazie alla competitività e alla componente relazionale, aiuta i ragazzi e anche gli adulti ad instaurare rapporti sociali. In Italia, come in tutto il mondo, il tessuto sociale è caratterizzato da un'ampia presenza dello sport, sia attivo, praticando sport individuale o di squadra, che passivo, composto da allenatori e dirigenti, e, soprattutto dai tifosi.

Le motivazioni che rendono lo sport così importante sono rappresentate dalle caratteristiche intrinseche della definizione di "sport":

- la sensazione di benessere derivante dal movimento motorio, indispensabile per la salute umana, che rende lo sport quindi una dimensione condivisibile da ogni persona nel mondo
- la trasmissione di valori educativi importanti per la crescita delle nuove generazioni riguardo alla socialità, spesso utilizzati anche dalle aziende per pubblicizzare i propri prodotti.
- il forte valore mediatico che hanno le manifestazioni sportive, basti pensare al numero di spettatori collegati per la finale di Champions League 2016/2017 Real Madrid – Juventus con 13 milioni di spettatori¹.

Ecco che quindi lo sport da semplice modo per tenersi in forma e sfogarsi, è diventato un business che conta nel 2017 circa 23.000 imprese che si occupano di sport con un Business di oltre 9 miliardi di euro².

La principale voce che incide sulla dimensione economica dello sport è senza dubbio la sponsorizzazione, strumento che dona visibilità alle aziende negli eventi sportivi, eventi che non hanno pari in termini di visibilità.

È proprio questo enorme flusso di denaro che ha portato alla creazione di business sportivi, di società sportive che raggiungono fatturati nell'ordine dei milioni e che hanno alle spalle una vera organizzazione aziendale.

¹ <https://www.calciofinanza.it/2018/05/28/ascolti-tv-champions-league-2017-2018/>

² Fonte: Assosport

È anche vero però che le società sportive non sono delle aziende “classiche”, ma hanno delle peculiarità dovute principalmente all’oggetto sociale legato inevitabilmente al mondo sportivo.

Nei settori classici, la forte competitività porta alla riduzione del fatturato e della quota di mercato, ma nel settore sportivo, le società che operano in un territorio fortemente competitivo, hanno maggiori ricavi. Nel calcio un esempio sono i derby come Milan-Inter, o le partite di Champions League. Un esempio opposto è quello del mondo della Formula 1 dove viene cambiato regolamento sulle caratteristiche delle macchine per alimentare continuamente l’entusiasmo.

Il rischio aziendale di queste società è sicuramente l’incertezza dovuta ai risultati sportivi, ad esempio non qualificarsi alla edizione successiva della UEFA Champions League, significa perdere minimo 30-40 milioni di euro derivanti dai diritti TV.

Data la particolarità delle aziende in questione, lo Stato è dovuto intervenire per regolamentare anche i presupposti e le modalità di tassazione delle società sportive, individuando due rami principali: le società professionistiche e quelle dilettantistiche. Da questa apparente banale distinzione, in realtà vi è un percorso del tutto differente dal punto di vista impositivo.

Il compito della tesi è pertanto quello di approfondire le principali tipologie di imposte sia per le società professionistiche che dilettantistiche, partendo però da un’analisi delle principali voci che compongono il bilancio d’esercizio, visto la loro peculiare attività.

Si inizierà con la spiegazione del contesto italiano, in particolare con il modello sportivo, la sua organizzazione e le relazioni tra gli organi che compongono il sistema.

Si percorrerà la storia che ha portato alla nascita delle moderne società sportive professionistiche e dilettantistiche e le ragioni che hanno mosso il legislatore a creare una normativa *ad hoc* per tali enti.

Nella seconda parte dell’elaborato, mi occuperò di spiegare nel dettaglio di come si compone il bilancio di esercizio di una società sportiva professionistica, quali sono le principali differenze con quelle di un’impresa standard e quali sono le principali voci che possono essere considerate presupposto per la tassazione. Mi occuperò quindi di spiegare le principali imposte come l’IRES, l’IRAP e l’IVA.

La terza parte della tesi ha invece come obiettivo la spiegazione della normativa rivolta alle ASD e SSD, che vedremo essere le due tipologie di associazione/società che possono configurarsi come enti sportivi dilettantisti. In particolare, vedremo la L. 398/1991 e le

agevolazioni previste dal dettato normativo. Inoltre, vedremo le disposizioni della nuova riforma del Terzo settore e l'applicazione della normativa alle ASD e SSD per capire quale sia l'alternativa più vantaggiosa per questi enti.

In ultima battuta, si affronterà il tema del rapporto di lavoro tra atleta professionista e società professionistica, analizzando le voci principali del contratto che li lega alla società e la normativa fiscale di riferimento. Vedremo anche per gli atleti dilettanti la normativa vigente in merito ai rimborsi spese e ai premi che vengono erogati agli sportivi, considerando anche il problema dei c.d. "professionisti di fatto".

CAPITOLO 1

LE SOCIETÀ SPORTIVE E IL CONTESTO ITALIANO

1. Il riconoscimento giuridico dell'ordinamento sportivo

Santi Romano, giurista e professore universitario di diritto, elaborò la disciplina "istituzionalista"³, teoria secondo la quale è possibile la creazione di ulteriori ordinamenti all'interno dello Stato, evolvendo la teoria di Kelsen⁴ il quale non riteneva la cosa possibile.

Inoltre, anche all'interno della giurisprudenza è stata accolta la giuridicità del fenomeno sportivo, attraverso la pronuncia della Corte di Cassazione n.625 del 1978⁵ e alle altre successive pronunce delle Sezioni Unite⁶ e della giurisprudenza di merito, mentre la legislazione italiana sancisce la tutela delle formazioni sociali e riconosce la legittimità dei diversi ordinamenti, a partire dalla Costituzione, negli artt. 2⁷, 5⁸ e 18⁹, e infine dalla L. 280/2003¹⁰.

È dunque fatto carico allo Stato di riconoscere e tutelare l'ordinamento sportivo, rendendolo quindi un ordinamento di origine derivata, in quanto è lo Stato che ha il rango primario¹¹.

Inizialmente, le associazioni/società erano molto semplici e l'unico obiettivo era quello dell'esercizio in comune dell'attività sportiva. Poi con il passare del tempo, le

³ S. Romano, *"L'ordinamento giuridico"*, Torino, 1966. Secondo l'autore, l'elemento della sola esistenza di norme non basta a definire un ordinamento giuridico. L'autore ha elaborato il concetto di ordinamento basato su ulteriori due caratteristiche: la plurisoggettività e l'organizzazione gerarchica.

La prima consiste nel fatto che ogni gruppo sociale, anche i più piccoli come la famiglia, sono idonei a creare un loro diritto autonomo, figlio delle esigenze dell'organizzazione stessa. La seconda consiste principalmente nell'esistenza di una gerarchia all'interno dell'organizzazione stessa che non solo "detta" le regole, ma anche si assicura che le finalità per le quali si è creata vengano realizzate.

⁴ Kelsen H., *"La teoria pura del diritto"*, Torino, 1966

⁵ La Cassazione ha chiarito che *"l'ordinamento giuridico sportivo è originario e dotato di potestà amministrativa e normativa"*

⁶ Cass., S.U., 26 ottobre 1989, n. 4399, in Foro it., I, 1990, c. 899: *"esistono posizioni tutelabili dal giudice statale, ma esistono anche norme interne insuscettibili di inquadramento giuridico nell'ambito dell'ordinamento generale e di conseguenza di competenza esclusiva sportiva, come le c.d. questioni tecniche"*

⁷ Art. 2 Cost. *"La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità [...]"*

⁸ Art. 5 Cost. *"La Repubblica, una e indivisibile, riconosce e promuove le autonomie locali; attua nei servizi che dipendono dallo Stato il più ampio decentramento amministrativo; adegua i principi ed i metodi della sua legislazione alle esigenze dell'autonomia e del decentramento"*.

⁹ Art. 18 Cost. *"i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente, senza autorizzazione, per fini che non sono vietati ai singoli dalla legge penale"*.

¹⁰ L. 280/2003, Art. 1. "1. La Repubblica riconosce e favorisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale, quale articolazione dell'ordinamento sportivo internazionale facente capo al Comitato Olimpico Internazionale. 2. I rapporti tra l'ordinamento sportivo e l'ordinamento della Repubblica sono regolati in base al principio di autonomia, salvi i casi di rilevanza per l'ordinamento giuridico della Repubblica di situazioni giuridiche soggettive connesse con l'ordinamento sportivo".

¹¹ L. Paladin, *"Diritto Costituzionale"*, Padova, 1991.

organizzazioni hanno iniziato a mutare la propria natura, trasformandosi in enti con interessi economici-patrimoniali a dir poco rilevanti, per cui lo Stato è dovuto intervenire.

Le principali tappe che hanno portato al riconoscimento dell'ordinamento sportivo sono¹²:

- L. 426/1942 che vede attribuire al CONI la natura di ente pubblico e definisce le FSN come organi del CONI
- D.P.R. n.530/1974, che contiene il regolamento di attuazione della L. 426/1942
- L. 91/1981, fondamentale poiché affronta norme in materia di rapporti tra società sportive e sportivi professionisti
- L. 80/1986 che affronta la disciplina fiscale degli importi versati ai dilettanti come rimborsi spese e premi
- L. 398/1991, che riporta disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche

Fu quindi dal 1981 che l'ordinamento sportivo ha iniziato ad assumere rilevanza nel diritto statale il quale, a sua volta, interviene nell'ordinamento sportivo, attraverso la modifica dei rapporti tra le federazioni sportive e le società, il fenomeno dunque prende il nome di "emersione dell'ordinamento sportivo"¹³.

2. Gli organi e gli Enti dell'ordinamento sportivo

2.1 CONI

Il Comitato Olimpico Nazionale Italiano¹⁴ è un ente che disciplina, regola e gestisce le attività sportive con autonomia e indipendenza, ma in armonia con il Comitato Olimpico Internazionale (CIO) e sotto la vigilanza della Presidenza del Consiglio dei Ministri ed è diviso in Federazioni sportive nazionali e Discipline Sportive Associate¹⁵.

I principali obiettivi vengono definiti dalla Carta Olimpica e sono:

- diffondere i principi fondamentali dell'olimpismo a livello nazionale incoraggiando,

¹² A. Giovanardi, Premio Artemio Franchi, *"Aspetti fiscali delle società e associazioni sportive"*, 1992, p.6.

¹³ A. Giovanardi, op. cit., nota n.16, p. 8.

¹⁴ Prima della L. 426/1942 era Comitato Olimpico Nazionale ed era un ente di diritto privato. Poi è diventato CONI e viene riconosciuta la personalità giuridica di diritto pubblico.

¹⁵ Ad oggi conta 45 Federazioni sportive nazionali, 19 Discipline Associate, 14 Enti di Promozione sportiva Nazionali, per un totale di più di 90.000 società e associazioni sportive e più di 11 milioni di tesserati (Fonte Istat e Censis).

altresi, lo sviluppo dello sport di alto livello e dello sport per tutti;

- assicurare il rispetto della Carta olimpica nel proprio paese;
- lottare contro l'uso di sostanze e pratiche vietate dal CIO e dalle FSI, in particolare intervenendo affinché tutti i controlli medici possano essere effettuati in condizioni ottimali;
- controllare le istituzioni dedicate all'educazione olimpica;
- designare le città candidate ad ospitare i giochi olimpici;
- mantenere relazioni di cooperazione con gli organismi governativi interessati, al fine di poter beneficiare del loro sostegno.

Gli organi che formano il CONI sono dunque:

- a) Il Consiglio Nazionale, composto dai Presidenti delle FSN, dal Segretario generale del CONI e dai membri per l'Italia del CIO;
- b) La Giunta Esecutiva che ha il compito di provvedere alla gestione e direzione dell'ente, agli adempimenti contabili, compreso la realizzazione del bilancio, e analizza le domande di adesione delle nuove Federazioni;
- c) Il Presidente, che attua le deliberazioni e approva i regolamenti interni delle Federazioni. È anche colui che ha la rappresentanza legale dell'Ente.
- d) Il collegio dei revisori
- e) Il Segretario generale dell'ente.

2.2 Le Federazioni Sportive Nazionali

Le FSN, nascono come articolazioni del CONI, e il loro compito è quello di gestire la disciplina sportiva a cui si riferiscono, all'interno dei confini territoriali con attività come la tutela medico-sportiva, la determinazione dei requisiti e dei criteri di promozione, retrocessione e iscrizione ai campionati e le norme in materia di tesseramento.

Sono oggetto di incertezza riguardo la natura giuridica. Alcuni giuristi ritengono che, essendo rami del CONI, abbiano carattere pubblicistico, riprendendo quindi l'art.5 della L. 426/1942.

Al contrario, la tesi privatistica, sostiene che il fatto che le Federazioni facciano parte del CONI, non implica che automaticamente abbiano la stessa natura e che il potere di vigilanza a cui sono sottoposte, indica un rapporto tra soggetti piuttosto che a livello organico. Ad oggi

non vi è ancora una soluzione al dibattito, anche se alcuni giuristi hanno avanzato l'idea di una "doppia" personalità giuridica¹⁶.

2.2.1 I poteri delle FSN e il loro rapporto con le Società Sportive in seguito alla L. 91/1981

Pur non avendo ancora affrontato il tema delle Società sportive, si possono fare alcuni cenni riguardo il rapporto che intercorre tra le Federazioni e le Società.

Il rapporto viene principalmente disciplinato dal regolamento delle federazioni stesse e dalla L. 91/1981.

Soffermandosi più su quest'ultima, è possibile individuare al capo II, negli artt. 10-14, i poteri in capo alle Federazioni quali:

- l'obbligo di affiliazione e deposito dell'atto costitutivo presso le Federazioni entro trenta giorni successivi all'omologazione del tribunale. Vi è anche il potere di revocare l'affiliazione in caso di particolari gravi infrazioni dell'ordinamento sportivo.
- potere di approvazione e controllo sulla gestione degli atti di straordinaria amministrazione
- potere di chiedere la messa in liquidazione della società in caso di gravi irregolarità di gestione al tribunale.
- potere di ottenere dalle società di capitali, la comunicazione di avvenuta variazione dello statuto o dei cambiamenti degli amministratori/revisori legali

2.3 Le società sportive

Possiamo definire la società sportiva come un'organizzazione di tipo associativo che persegue come oggetto principale l'esercizio della pratica sportiva¹⁷.

Le società sportive possono essere distinte in due tipologie: società sportive professionistiche e società sportive dilettantistiche. La distinzione non riguarda banalmente solo la categoria in cui si gioca, ma riguarda l'organizzazione societaria, i numeri a bilancio e soprattutto, argomento di questa tesi, la differenza di trattamento fiscale.

Gli elementi essenziali di una società sportiva professionistica sono dettati dalla L. 91/1981 e sono 3:

- costituirsi in forma di società di capitali

¹⁶ Cons. Stato, 30 settembre 1995, n.1050, in Corr. Giur., 2000, I, p.280.

¹⁷ Mancin M., "L'ordinamento sportivo ed i relativi soggetti", Inedito, 2010, p. 10.

- svolgere in via esclusiva attività sportive ed attività connesse
- prevedere che una quota degli utili superiore al 10% sia destinata a scuole giovanili di formazione tecnico sportiva

2.4 Le persone fisiche all'interno dell'ordinamento

Come in ogni tipologia di ordinamento, anche in quello sportivo c'è una forte presenza di persone fisiche. Rientrano tra le persone fisiche innanzitutto gli atleti, ossia i soggetti che svolgono attività sportiva non per forza all'interno di una società sportiva e possono essere considerati dilettanti o professionisti. Ogni atleta ha l'obbligo di inserirsi nell'ordinamento sportivo con il tesseramento, atto di adesione che comporta diritti e obblighi nei confronti dell'ordinamento sportivo e dei soggetti che ne fanno parte.

Rientrano poi i dirigenti che possono avere diverse funzioni, in base alla società per cui lavorano, alcuni sono hanno solamente la funzione di accompagnatori delle squadre (soprattutto nelle società minori), altri invece hanno la funzione di gestire contratti, condurre le trattazioni dei trasferimenti e in generale funzioni di carattere amministrativo.

Si inseriscono anche i tecnici, categoria che comprende gli allenatori, gli istruttori, i maestri, osservatori e selezionatori. Anche questi soggetti hanno l'obbligo di tesseramento per esercitare il loro ruolo, definito fondamentale dal legislatore tanto che con il D.Lgs. 242/1999, viene effettuato un riordino del C.O.N.I. inserendo nel Consiglio Nazionale, nella Giunta nazionale e nelle federazioni, una rappresentanza¹⁸ mentre dal punto di vista fiscale vengono inserite alcune agevolazioni fiscali per i dilettanti dall'art.90 della L.289/2002.

Infine, rientrano gli arbitri, i giudici sportivi e gli ufficiali di gara che hanno il compito di assicurare la regolarità delle manifestazioni sportive. Possono essere anche riconosciute dalle associazioni di categoria dalle FSN, ad esempio la FIGC riconosce l'AIA (Associazione Italiana Arbitri).

¹⁸ D.Lgs. 242/1999 att. 4, 6, 16.

CAPITOLO 2

LA NASCITA ED EVOLUZIONE DELLE SOCIETÀ SPORTIVE PROFESSIONISTICHE

1. L'attività sportiva professionistica

Come specificato nel capitolo 1, le società sportive possono essere considerate “professionistiche” o “dilettantistiche”. Ciò è rilevante ai fini sia delle norme a cui devono sottostare, sia fiscali.

Lo Stato ha rimesso al CONI e alle Federazioni il potere di definire la natura professionistica o dilettantistica dell'attività sportiva e delle persone che lavorano al proprio interno.

Viene quindi definita una società sportiva professionistica, quella società che intrattiene rapporti con atleti professionisti, definiti dalla L. 91/1981¹⁹ che approfondiremo successivamente, e che vi sia scopo di lucro.

Al momento le federazioni che prevedono la società sportiva professionistica sono:

- Federazione Italiana Giuoco Calcio (F.I.G.C.)
- Federazione Pugilistica Italiana (F.P.I.)
- Federazione Ciclistica Italiana (F.C.I.)
- Federazione Motociclistica Italiana (FMI)
- Federazione Italiana Golf (F.I.G.)
- Federazione Italiana Pallacanestro (F.I.P.).

2. La Nascita ed evoluzione delle società sportive

Come riportato nel capitolo 1, l'elemento che contraddistingue la società sportiva professionistica rispetto a quella dilettantistica è lo scopo di lucro²⁰, insieme ad altri fattori che analizzeremo successivamente.

L'evoluzione che porta a ciò che oggi sono le società sportive professionistiche è divisibile in tre periodi²¹ che analizzeremo qui di seguito.

¹⁹ L. 91/1981 Parte II Art. 10: *“Possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società sportive costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata. L'atto costitutivo deve prevedere che gli utili siano interamente reinvestiti nella società per il perseguimento esclusivo dell'attività sportiva.”*

²⁰ Si intende scopo di lucro soggettivo, ossia quello di distribuire l'utile ai soci.

²¹ Mancin M., op. cit., pp. 2-10.

2.1 Il primo periodo: Anni '60 e '70

Iniziamo il percorso di evoluzione delle moderne società sportive con gli anni '60 e '70, che viene descritto principalmente come il periodo che vede la nascita delle moderne società sportive dal punto prettamente gestionale.

Facendo un passo indietro però bisogna comprendere come erano organizzate le compagini che facevano parte dei campionati di professionisti. Queste erano delle associazioni sportive gestite da un "patron" (ad esempio l'Avvocato Agnelli nella Juventus FC o Moratti per l'FC Internazionale Milano) che risultava il principale responsabile delle obbligazioni sociali. Con l'avanzare però dell'interesse socio/economico dei primi anni '60, le associazioni si sono viste costrette ad aumentare gli investimenti per soddisfare il più possibile la nuova enorme attenzione ai risultati.

L'aumento del tasso tecnico delle competizioni, l'ampliamento delle stesse oltre i confini nazionali, il progressivo aumento dell'interesse dei media e soprattutto l'aumento del coinvolgimento del pubblico attraverso tv e radio, hanno dunque aumentato inevitabilmente l'importanza dello sport "professionistico".

Le associazioni hanno raggiunto presto l'impossibilità di far fronte alle spese sempre crescenti con il semplice contributo volontario del patron, per cui ci si è rivolti sempre più spesso allo strumento dell'indebitamento nel mercato, diventando di fatto una associazione con connotati decisamente gestionali simil-impresa. Alcune di queste associazioni però non sono ancora pronte per questo passo e le conseguenze furono diverse²²:

- la scomparsa del praticante sportivo associato in favore dell'atleta sportivo che porta ad una compagine associativa composta da soli finanziatori
- aumento significativo dell'indebitamento dei club per inserire in rosa atleti in grado di raggiungere i risultati sportivi prefissati
- sistematico disavanzo finanziario dalla gestione di tali associazioni. Queste, infatti, non erano tenute alla redazione di un conto economico, ma a fine anno redigevano la rendicontazione finanziaria, che metteva in chiaro se le entrate erano maggiori delle uscite o viceversa²³.

²² Mancin M., *"Il bilancio delle Società sportive professionistiche"*, Padova, 2009, p.4.

²³ Torneo F., *"Amministrazione e bilancio delle società calcistiche per azioni"*, Pirola, Milano, 1986, pp. 7-8.

È facile capire quindi che la forma associativa risulti inadeguata a far fronte al nuovo tipo di gestione simile a quello che si può vedere nelle imprese che organizzano eventi come teatri e concerti. Ben presto infatti i problemi vennero a galla, soprattutto l'insostenibilità del business che si era creato, con l'aumento progressivo del costo del cartellino per i nuovi giocatori, provenienti anche dall'estero aumentando ancor di più i debiti.

È per questi motivi e per la situazione ormai critica che la FIGC ha introdotto nel 1966 una serie di provvedimenti con l'obiettivo di aiutare i club nel passaggio da associazioni a società, diventando una condizione necessaria per l'iscrizione alle competizioni sportive successive. Successivamente per risolvere il problema dell'indebitamento, vengono accolti due provvedimenti:

- **la delibera del Consiglio Federale della FIGC del 16 settembre 1966** che stabilisce lo scioglimento delle associazioni professionistiche e la nomina di un commissario straordinario per ciascun club, con il compito di procedere alla costituzione in società di capitali
- **la delibera del Consiglio Federale della FIGC del 21 dicembre 1966** che vede l'attribuzione di una delega alla Presidenza Federale per approvare e rendere obbligatoria l'adozione di un modello di Statuto per le società sportive interessate.

Il passaggio da associazione a società ha portato quindi l'obbligo per questi club di adottare un sistema di contabilità tipico di qualsiasi impresa con lo Stato Patrimoniale e il Conto Economico abbandonando il modello finanziario precedente, permettendo un maggior controllo sia interno che verso gli stakeholder, una maggiore trasparenza e maggiori controlli da parte della federazione.

Per quanto riguarda lo Statuto societario, che vuole essere un modello standard da utilizzare per qualsivoglia club professionistico (al tempo Serie A e Serie B, non rientrava la Serie C), crea di fatto una nuova tipologia di società per azioni ad hoc per i club professionistici.

Gli articoli interessanti dello Statuto sono dunque:

- **l'oggetto sociale, art. 3** dove viene stabilito che la società ha per oggetto la formazione, la preparazione e la gestione di squadre di calcio, nonché la promozione e l'organizzazione di gare, di tornei e di ogni altra attività calcistica in genere, escludendo quindi qualsiasi altro fine, quindi business alternativo;
- **l'assenza dello scopo di lucro, art. 22** dove viene fatto ancora divieto di distribuire gli utili ai soci, ma obbliga a destinarli nel quadro delle finalità di carattere sportivo di cui all'art. 3;

- **le partecipazioni azionarie e i rappresentanti esterni tra i soci, clausola dell'art. 5**, che riconosce la possibilità alla FIGC di acquisire una partecipazione azionaria nella società fino all'ammontare massimo del 5% del capitale sociale. Inoltre, lo Statuto vieta l'acquisto di azioni o quote in altre società con il medesimo oggetto sociale;
- **il controllo esterno sulle scelte di gestione, art. 19** dove viene stabilito che la Federazione ha il potere di approvare preventivamente qualsivoglia operazione straordinaria che la società professionistica vuole intraprendere, ad esempio le deliberazioni societarie, assunzioni di mutui, fidejussione e altre fonti di finanziamento. Questo articolo ha l'obiettivo di aumentare i controlli verso queste imprese andando anche a limitarne l'autonomia gestionale.

I pesanti controlli della FIGC e la struttura dello Statuto hanno però avuto l'effetto opposto a quello desiderato: negli anni '70 infatti, i club avevano sempre più bisogno di risorse per competere a livello nazionale e internazionale e, l'impossibilità di vedere il proprio investimento come remunerativo, ha impedito l'entrata di nuovi azionisti all'interno dei club. È così che i presidenti hanno iniziato a ricercare remunerazioni indirette dai ritorni di immagine e dalla popolarità che deriva dai media, a disinteressarsi alle condizioni di equilibrio economico-finanziario dovuti al divieto di scopo di lucro soggettivo, era inutile produrre ricchezza se tanto non si poteva trarne un beneficio personale, e infine, i presidenti rincorrevano il successo sportivo per trarne beneficio in termini di prestigio e visibilità. Non è un caso che i grandi club Europei e Italiani che oggi vengono considerati prestigiosi hanno iniziato proprio negli Anni '60-'70 ad avere i primi successi a livello internazionale.

In conclusione, per riassumere, in questi due decenni, abbiamo visto che le Associazioni sportive professionistiche hanno visto l'aumento progressivo degli investimenti per rimanere tra le "grandi" e si sono indebitate a tal punto che la FIGC è dovuta intervenire obbligando i club a divenire delle società per azioni con uno Statuto "bloccato" e definito dalla Federazione stessa. Le società neocostituite si sono trovate dunque ad affrontare il nuovo modello di gestione, rimanendo però ancorate ai vecchi valori ormai anacronistici come il divieto di scopo di lucro che bloccò la crescita di queste società e come vedremo, porterà ad una arretratezza del sistema calcio italiano.

2.2 Il secondo periodo: anni '80 e metà degli anni '90

Il secondo periodo che ricopre una quindicina di anni, si porta dietro i tutti i problemi degli anni '60 e '70, unendosi alla crisi economica che colpisce il periodo. Inizia quindi con il divieto imposto dalla Pretura di Milano di qualsivoglia operazione di calcio mercato dovuto a una violazione della disciplina sulla manodopera nel contratto di trasferimento di un calciatore²⁴.

Fortunatamente il blocco viene evitato grazie all'intervento dello Stato che si accorse che era il momento di intervenire. Con il D.L. 367/78, il Governo si impegna ad introdurre una nuova disciplina sullo sport professionistico²⁵.

Fu così che nel 1981 entrò in vigore la L. 91/81 "*Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti*", legge che sulla falsa riga delle norme introdotte dalla FIGC, ha l'obiettivo di regolamentare il rapporto di lavoro tra la società e lo sportivo professionista e, in parallelo, si vuole dare forza di legge ad alcune disposizioni per risolvere le difficoltà gestionali e contabili.

Le disposizioni introdotte riguardano dunque 3 aspetti²⁶:

- a) l'oggetto sociale e la forma giuridica delle società sportive
- b) il sistema dei controlli federali
- c) il rapporto tra atleta e società relativa modalità di trasferimento

2.2.1 L'oggetto sociale e la forma giuridica delle società sportive professionistiche

La L. 91/81, provvedimento cardine nel mondo dello sport professionistico, non si discosta troppo dalle disposizioni emanate dalla FIGC nel 1966, difatti l'effetto voluto era quello di dare forza di legge alle suddette disposizioni.

Le regole che fissa la legge sono dunque:

²⁴ L. 23 ottobre 1960, n.1369, sulla manodopera, vieta l'intervento di mediatori nella fase di stipulazione del contratto di lavoro subordinato.

²⁵ D.L. 367/78, Art. 2: "*Con legge da emanarsi entro un anno dall'entrata in vigore del presente decreto, per i rapporti indicati nell'art. 1 sarà adottata una disciplina organica che, nel rispetto dell'autonomia dell'ordinamento sportivo, tuteli adeguatamente gli interessi sociali, economici e professionali degli atleti*".

²⁶ Masucci M., "*Le società calcistiche. Problemi di gestione e di bilancio*", Cacucci, Bari, 1983, p. 27.

- **La forma giuridica**, poiché viene stabilito che solo le società per azioni e le società a responsabilità limitata possano stipulare contratti con atleti professionisti. Effettivamente qua vi è una novità introdotta, ossia l'allargamento delle tipologie di società includendo le S.r.l.;
- **L'oggetto sociale**, dove si conferma l'obbligo di reinvestire interamente gli utili eventualmente prodotti per il *“perseguimento dell'attività sportiva”*;
- **Il divieto di lucro soggettivo**, anch'esso confermato dalla legge, sia per il motivo di cui sopra (obbligo di reinvestire gli utili), sia per l'art.13²⁷ che indica che nel momento della liquidazione l'eventuale residuo attivo, dopo aver assegnato agli azionisti solo il valore nominale, viene assegnato al CONI.

In definitiva, la L. 91/1981 non ha portato grosse novità ma ha risolto numerosi dubbi sulla legittimità prima delle disposizioni del CONI, poi sulla esistenza di una società di capitali senza scopo di lucro, delineando quindi la società sportiva professionistica anche dal punto di vista dell'ordinamento giuridico.

2.2.2 Il sistema di controlli federali

Il secondo tema affrontato dalla L. 91/1981 è il sistema di controlli posti in essere dalle Federazioni sportive. Il legislatore in questo caso oltre a dare forza di legge alle disposizioni statutarie del 1966, ha esteso i controlli sulla gestione, andando ancor di più in profondità.

In particolare, viene previsto prima nell'Art. 12 c.2 che *“tutte le deliberazioni delle società concernenti esposizioni finanziarie, acquisti o vendita di immobili, o, comunque, tutti gli atti di straordinaria amministrazione, sono soggetti ad approvazione da parte delle Federazioni Sportive Nazionali cui sono affiliate”*; poi dall'Art.13 *“la federazione sportiva nazionale, per gravi irregolarità di gestione, può chiedere al tribunale, con motivato ricorso, la messa in liquidazione della società e la nomina di un liquidatore”*.

Come abbiamo visto prima, i controlli effettuati dalla federazione, hanno causato più problemi che soluzioni nel medio lungo termine, e con l'avvento di questa nuova legge che

²⁷ L. 91/81, Art. 13 comma 2. “Compiuta la liquidazione, i liquidatori devono redigere il bilancio finale a norma dell'articolo 2453 del Codice civile, indicando la parte spettante, in misura non superiore al loro valore nominale, a ciascuna azione o quota nella divisione dell'attivo. Il residuo attivo viene assegnato al CONI”.

inaspriva addirittura i controlli, gli effetti negativi furono amplificati e fu una delle cause della successiva crisi che colpì le società professionistiche.

I club, infatti, non potevano essere proprietari di un'autonomia economica, poiché non prevista la finalità di lucro, né di un'autonomia decisionale, in quanto le società dovevano preventivamente chiedere autorizzazione per le principali scelte di gestione alla Federazione. La conseguenza di questa serie di controlli fu il mancato sviluppo di una ideologia imprenditoriale nei club, cosa ormai necessaria a causa delle sempre più alte somme di denaro che richiedeva la gestione di tali club.

2.2.3 Il rapporto tra atleta professionista e società e le relative modalità di trasferimento

Come ultimo tema, la L. 91/1981 introduce delle novità riguardo il rapporto tra l'atleta e le società. Prima dell'intervento legislativo infatti il legame tra i due soggetti era disciplinato da due distinti rapporti giuridici:

- **Il rapporto di lavoro sportivo** nel quale si definiva il compenso spettante al professionista, in base alle prestazioni effettuate
- **Il rapporto di vincolo sportivo**, nel quale la società si avvaleva del diritto di usufruire esclusivamente delle prestazioni del professionista per tutta la durata della sua vita agonistica

Mentre del primo rapporto non vi è tanto da dire in quanto è assimilabile al contratto di ingaggio, quindi ben affrontato in dottrina, sul rapporto di vincolo sportivo ci sono delle novità dopo la legge del 1981.

Il vincolo sportivo secondo alcuni nasce per salvaguardare la correttezza nello svolgimento delle gare²⁸, secondo altri invece era posto a tutela degli interessi economici delle singole società poiché garantiva un equilibrio delle squadre, evitando che i campioni fossero tutti concentrati in poche società²⁹.

Indipendentemente dalla motivazione, con il vincolo sportivo, il professionista era considerato alla stregua di un bene patrimoniale e di proprietà della società, per cui il giocatore non aveva la possibilità di liberarsi dal club. La Corte di Giustizia della Comunità

²⁸ Forte N., *"I bilanci delle società sportive dopo la sentenza Bosman"*, Rivista di Diritto Sportivo, 1997, p. 188

²⁹ Lago U., Batoncelli A., Szimansky S., *"Il Business del Calcio"*, Egea, Milano, 2004, p. 45

Europea però dichiarò illegittime le restrizioni al tesseramento e affermò l'applicabilità della normativa relativa alla libera circolazione dei giocatori professionisti³⁰.

La L. 91/1981 quindi, forte anche della sentenza della Corte di Giustizia, prevede nell'art.16 l'abolizione graduale del vincolo sportivo entro 5 anni. Il cambiamento di portata epocale fornisce dunque una nuova disciplina del trasferimento dell'atleta professionista, il quale poteva cambiare club in seguito:

- **alla cessione del contratto**, il quale ora ha una scadenza massima prevista per legge di cinque anni. Il giocatore può essere trasferito anche prima della scadenza, purché vi sia il consenso del giocatore e venga pagato un corrispettivo determinato dalla libertà di contrattazione tra le parti³¹;
- **al trasferimento del calciatore**. Nell'art.6³² la norma prevede che alla scadenza del contratto, il calciatore sia libero di andare in qualunque club, a patto che venga riconosciuta una indennità chiamata Indennità di Preparazione e Promozione.

Nasce questa indennità per garantire una sorta di risarcimento per la perdita del giocatore e per un parziale rimborso per il mantenimento e il miglioramento delle qualità fisiche e tecniche del giocatore.

Senza dileguarsi troppo nella spiegazione dell'IPP, questo era calcolato su un algoritmo creato dalla Federazione che teneva conto degli emolumenti percepiti dal giocatore e un moltiplicatore basato sull'età e sulla categoria giocata, con il risultato del pagamento di una somma di denaro generalmente molto alta.

L'IPP in sostanza si rivelò un clone dell'abrogato vincolo sportivo, in quanto non è vero che il giocatore poteva andare dove voleva, ma poteva andare solo nei club che potevano permettersi di sborsare miliardi di Lire per ingaggiare il giocatore.

Concludendo, il secondo periodo che ha come principale protagonista la L. 91/198, ha portato ad uno scenario in cui anziché risanare le società professionistiche dai debiti accesi nel primo periodo, ha causato la crisi economica delle società sportive negli anni '80-'90. Il problema fu la miopia delle Federazioni e del Governo poiché non capirono che il

³⁰ Sentenza n. 61976CJ0013 del 14 luglio 1976, "Sentenza Donà"

³¹ L. 91/1981 art. 5 "[...] è ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società sportiva ad un'altra, purché vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali."

³² L. 91/1981 art.6 "Cessato, comunque, un rapporto contrattuale, l'atleta professionista è libero di stipulare un nuovo contratto. In tal caso, le federazioni sportive nazionali possono stabilire il versamento da parte della società firmataria del nuovo contratto alla società sportiva titolare del precedente contratto di una indennità di preparazione e di promozione dell'atleta professionista [...]"

deficit di gestione non veniva da fonti esterne alla società ma dagli ingaggi elevati che caratterizzavano (e caratterizzano ancora oggi) una spesa spropositata rispetto alle entrate. Un secondo problema della legge in questione fu la conferma del divieto di lucro soggettivo, totalmente insensata e anacronistica visto l'entità del business che ormai girava all'interno dello sport professionistico. Difatti alla fine di tutto, l'unico che non aveva diritto al guadagno era il proprietario, che oltre a non avere nessun tipo di ritorno economico, era anche responsabile delle obbligazioni prese e difatti l'unico su cui ricadeva il rischio d'impresa. Non a caso, i principali presidenti dell'epoca erano in realtà imprenditori che utilizzavano lo strumento dello sport come fonte mediatica per pubblicizzare la propria impresa (Agnelli-Fiat, Berlusconi-Mediaset, Moratti-Saras).

2.3 Terzo Periodo: seconda metà degli anni '90 - oggi

L'ultimo periodo storico che analizzeremo è quello che parte dalla seconda metà degli anni '90, quando avviene uno stravolgimento a livello non solo italiano ma che colpisce tutto il Continente.

Infatti, fino a questo momento, i club di Serie A e B di calcio avevano accumulato perdite ogni anno, anche a causa dei provvedimenti presi fino ad ora anche se i ricavi aumentavano esponenzialmente grazie all'avvento delle tv a pagamento, ma i costi erano sempre troppo alti.

Dei 128 club professionistici in Italia, solo 10 sono in positivo di cui solo 3 nel mondo calcistico, presentando complessivamente perdite per complessivi 150 miliardi di Lire solo nel settore calcio³³.

Il quadro che si era delineato però ora doveva subire un ulteriore terremoto: la Sentenza Bosman e i successivi interventi legislativi.

2.3.1 La sentenza Bosman

La vicenda inizia con il calciatore Jean Marc Bosman, calciatore professionista militante nel campionato belga, il quale ha dato il nome alla sentenza. Il calciatore nel '93 intenta una causa contro la UEFA, la Federazione Belga, e l'ultimo club per cui aveva militato, il Royal Liegeois.

Le questioni da contendere erano:

³³ Balestri A., *"I club di calcio vanno in gol con l'utile"*, in "Il Sole 24 Ore", 21 settembre 1996, p. 27.

- il diritto di pretendere da un'altra società il pagamento della indennità per il trasferimento di un giocatore a scadenza di contratto (la nostra IPP);
- l'inclusione di norme all'interno delle federazioni sportive che regolavano il numero di giocatori stranieri ma cittadini degli Stati dell'Unione Europea.

La Corte di Giustizia, con la sentenza C-415/93³⁴, accoglie il ricorso del giocatore e da questo momento, che viene considerato lo spartiacque tra il "vecchio calcio" e quello "moderno", non è più consentito richiedere l'indennità per il trasferimento di giocatori e viene eliminato qualsiasi limite o vincolo imposto alle società in merito ai giocatori stranieri comunitari.

La sentenza pronunciata dalla Corte di Giustizia sebbene sia rivolta solo al caso particolare, crea un precedente e produce i suoi effetti in tutte le Federazioni sportive dei Paesi comunitari e rende illegittime tutte le disposizioni contrarie alla sentenza, lasciando un vuoto normativo.

È importante sottolineare come in realtà le indennità vietate dalla sentenza erano relative agli scambi di giocatori tra squadre di diversi Paesi comunitari, ma non di scambi all'interno della stessa Federazione. Ci furono i presupposti quindi per creare discriminazioni nel mercato in quanto all'interno della stessa Federazione era ancora lecito chiedere l'indennità, mentre nel mercato esterno invece no, era dunque più agevole acquistare all'estero. Si rese necessario dunque intervenire al più presto per risolvere la situazione di disparità.

2.3.2 Gli interventi legislativi

Dopo l'avvento della sentenza Bosman, si sono create delle criticità relative alla abolizione dell'IPP nell'acquisto di calciatori esteri ravvisabili principalmente in due effetti:

- alterazione del mercato dovuto alla maggior convenienza nell'acquisto di giocatori esteri³⁵;
- il problema dei bilanci delle società italiane. Era prassi contabilizzare infatti i diritti alle prestazioni sportive al netto del realizzo stimato dell'IPP. Il problema quindi sorgeva a causa dell'aumento dei risultati negativi del bilancio in seguito all'abolizione

³⁴ Foro it., 1996, IV, 1. col 1 e ss.

³⁵ De Vita G., *"Il bilancio di esercizio nelle società di calcio professionistiche"*, Fondazione Artemio Franchi, 1998, pp. 28-29.

dell'IPP.

Il Governo si accorse che l'intervento era necessario e urgente, perciò bisogna attendere solo fino alla primavera del '96 per avere un primo D.L., il n. 272/96. Con questo decreto, inizia la riforma della già affrontata L.91/1981, recependo la sentenza Bosman, attraverso:

- l'abrogazione dell'IPP prevista dalla legge, ma lasciando l'opportunità alle singole federazioni di inserire a loro discrezione un "Premio di addestramento e formazione tecnica"³⁶
- l'approvazione di una disciplina ad hoc per regolamentare il trattamento contabile e fiscale del problema causato dall'eliminazione dell'IPP. Per quanto riguarda il trattamento contabile, il decreto indica la possibilità di spalmare in tre esercizi la perdita dovuta all'eliminazione dell'IPP. Dal punto di vista fiscale, il "Premio di addestramento e formazione tecnica" è esente IVA come lo era l'IPP.

Il Decreto però non viene convertito in legge entro i 60 giorni previsti, per cui viene fatto un nuovo tentativo con il Decreto n.383/1996, con il testo pressappoco identico a quello del precedente. Anch'esso però non vede la sua trasformazione in legge. Forse questi ultimi due decreti volevano essere uno strumento per guadagnare tempo per stabilire il nuovo D.L. 485 del 20 settembre 1996. Questo, oltre che confermare ciò che era stato proposto nei precedenti due decreti, portò delle novità riguardo l'assetto istituzionale.

Le novità principali e considerate epocali per il sistema dello sport professionistico sono:

- **l'abrogazione del divieto di lucro soggettivo.** Finalmente, anche in Italia, viene riconosciuto per la prima volta la possibilità di distribuire i dividendi agli azionisti, condizione necessaria per l'accesso alla Borsa, pratica ormai diffuso nei Paesi Europei
- **l'obbligatorietà del Collegio sindacale** per le società a responsabilità limitata, anche se non superiore ai limiti fissati per legge, ossia il capitale minimo per le Spa
- **la modifica delle forme di controllo della federazione.** Come ultimo tema affrontato nel Decreto, viene significativamente ridotto il numero di controlli attuati dalla federazione previsti dalla L. 91/1981. I controlli infatti vengono limitati solo nell'ambito sportivo per cui il nuovo art.12 recita *"Al solo scopo di garantire il regolare svolgimento dei campionati sportivi, le società di cui all'articolo 10 sono sottoposte, al fine di verificarne l'equilibrio finanziario, ai controlli ed ai conseguenti provvedimenti stabiliti dalle federazioni sportive, per delega del CONI, secondo modalità e principi*

³⁶ Il Premio di addestramento è analogo come concetto all'IPP, solo che si applica nel caso del primo contratto da professionista di un dilettante.

da questo approvati". Viene quindi abrogata anche il potere secondo il quale la Federazione poteva chiedere la liquidazione dei club per gravi irregolarità. Viene quindi modificato l'art.13 che ora prevede *"Le federazioni sportive nazionali possono procedere, nei confronti delle società di cui all'art. 10, alla denuncia di cui all'articolo 2409 del c.c."*³⁷

Il decreto finalmente trova la conversione in legge che diventa la n. 586/1996 con alcune modifiche:

- nell'oggetto sociale viene riformulato il contenuto dell'art.10 il quale sancisce che *"l'atto costitutivo deve prevedere che la società possa svolgere esclusivamente attività sportive ed attività ad esse connesse e strumentali"*. Viene dunque equiparata alle altre società di capitali con il solo vincolo di svolgere attività imprenditoriale col fine di promuovere e diffondere lo sport;
- viene poi inserito un limite alla distribuzione dell'utile. Una parte non inferiore al 10% dell'utile prodotto deve essere destinato alle scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico sportiva³⁸.

2.3.3 Il Calcio moderno, le tv a pagamento e i diritti tv

Un ultimo fattore che ha caratterizzato la nascita del calcio moderno è l'avvento delle pay tv. Dopo la sentenza Bosman, infatti, un nuovo modello di business basato sugli sponsor, sul forte coinvolgimento degli investitori (quotazione in borsa) e soprattutto sui media. È attraverso questi che i tifosi potevano godersi lo spettacolo delle partite dal proprio divano, senza andare per forza allo stadio o ascoltarla per radio. Fu così che grazie alle tv a pagamento, fu immessa una liquidità enorme grazie ai diritti tv che nella stagione 2006/2007 si aggiravano intorno ai 670 milioni di euro contro i soli 100 milioni per la stagione '96-'97.

Se, invece, si guarda al volume d'affari complessivo, nel '97-'98 si raggiungono i 650 milioni contro i 1.200 milioni del 2002/2003³⁹, anno in cui si raggiunge la vetta più alta della crisi del mondo sportivo. Difatti, nonostante l'incremento dei fatturati, degli sponsor che passano

³⁷ Il legislatore introduce nel testo della legge la facoltà per le Federazioni di chiamare in causa il tribunale per attivare tutti i controlli giudiziari e le iniziative specificatamente previste dall'art. 2409 c.c. che vanno dall'ispezione della società, alla sostituzione di amministratori e sindaci con un amministratore giudiziario, legittimato a proporre l'azione di responsabilità.

³⁸ L.91/1981 art. 10 modificato dalla L. 586/1996 *"L'atto costitutivo deve prevedere che una quota parte degli utili, non inferiore al 10%, sia destinata a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico – sportiva"*.

³⁹ Lega Calcio, *"Analisi economico finanziaria dei bilanci delle società di Serie A TIM e di Serie B TIM, stagioni 1998-2006"*, aprile 2007.

anch'essi da 70 a 152 milioni di euro⁴⁰ e dei maggiori introiti dovuti alle pubblicità e royalties, le voragini dei conti continuavano ad allargarsi e soprattutto in modo esponenziale. Se nel '97-'98 le perdite complessive erano quasi 38 milioni, dopo 5 anni erano di 536 milioni. Sostanzialmente, le perdite erano aumentate di 16 volte contro il solo raddoppio del fatturato. La spiegazione di ciò sta nella creazione di un circolo vizioso dovuto agli stipendi dei calciatori, che ricordo essere il principale costo delle società sportive, che ancora oggi causa problemi alle società più piccole.

Dopo l'abrogazione dell'IPP in seguito alla sentenza Bosman, le squadre hanno visto il loro controllo sulle prestazioni sportive dei propri calciatori crollare definitivamente. Al termine del contratto il calciatore è dunque libero di andare dove vuole e la società ha solo tre⁴¹ possibilità:

- **l'acquisto di un altro giocatore tesserato con un'altra squadra.** Il giocatore in scadenza si svincola e viene acquistato il cartellino di un altro giocatore, pagando quindi una somma di denaro alla società proprietaria del cartellino. Di norma, lo stipendio del nuovo calciatore viene aumentato per incentivare il passaggio alla nuova compagine. I costi sono dunque quello per acquistare il cartellino e lo stipendio offerto al nuovo calciatore;
- **la stipula di un contratto con un giocatore svincolato.** La seconda possibilità prevede che il giocatore in scadenza anche qui venga svincolato e mettere sotto contratto un ulteriore giocatore anch'esso svincolato. In questo caso però non dovendo pagare nessun tipo di cartellino il giocatore è molto ambito nel mercato perciò può richiedere un ingaggio elevato a parità di livello ad un suo collega tesserato presso una società. L'unico costo che si configura è lo stipendio anche se ultimamente viene versato anche un "bonus" di ingaggio di qualche migliaia di euro o anche milioni in caso di giocatori particolarmente apprezzati;
- **il rinnovo della scadenza del contratto del giocatore in scadenza.** In questa ultima alternativa, la società rinnova il contratto al calciatore che di norma prevede uno stipendio maggiore. L'unico costo è anche qui il solo stipendio.

La seconda e la terza scelta sono indubbiamente più onerose rispetto al periodo anteriore alla sentenza Bosman, ma più vantaggiose rispetto alla prima opzione. Il meccanismo che si è creato è quindi la principale causa dell'aumento del c.d. monte ingaggi.

⁴⁰ Lega Calcio, op. cit.

⁴¹ Mancin M., op. cit., pag. 46

Il rialzo degli stipendi è cominciato però dai grandi club che davano più rilevanza al successo sportivo piuttosto che all'attenzione dei conti del club. Difatti la vittoria nelle coppe internazionali porta a determinate conseguenze:

- **benefici economici**, derivanti dal premio vittoria che garantisce la vittoria delle coppe e la qualificazione alle fasi finali delle stesse;
- **forza contrattuale**, nei confronti degli altri club, dei giocatori e delle federazioni nazionali. Questo è legato anche alla suddivisione dei diritti tv, se prendiamo ad esempio la Figura 1 sottostante, si nota che la Juventus, due volte finalista di Champions League e vincitrice del campionato nazionale da 9 anni ha diritto a più entrate;
- **prestigio**, carattere non prettamente economico ma che porta vantaggi anche in quel campo. Se infatti possiamo vedere come effettivamente i club più prestigiosi abbiano sponsor che sborsano diversi milioni, anche l'aumento dell'affetto dei tifosi verso la squadra aumenta le presenze allo stadio, incassando di più al botteghino.

Diritti tv Serie A, le stime con il nuovo contratto

	Parti uguali 50%	Tifosi 20%	Storia 5%	Risultati sportivi		Totale 100%
				5 anni precedenti 10%	Ultimo anno 15%	
Juventus	30,5	26,6	5,8	11,6	16,6	91,0
Inter	30,5	27,6	5,2	9,3	14,8	87,4
Napoli	30,5	22,0	3,5	10,5	17,4	83,9
Roma	30,5	19,9	4,9	11,0	13,9	80,3
Milan	30,5	23,5	5,5	8,7	11,3	79,6
Lazio	30,5	13,2	4,1	8,1	15,7	71,6
Fiorentina	30,5	13,1	4,6	9,9	8,7	66,8
Sampdoria	30,5	10,6	4,4	7,0	13,1	65,5
Atalanta	30,5	10,4	2,9	6,4	12,2	62,4
Torino	30,5	10,1	3,8	7,6	9,6	61,5
Udinese	30,5	8,4	2,3	5,2	10,5	56,9
Genoa	30,5	10,5	2,6	5,8	7,0	56,4
Bologna	30,5	11,3	3,2	2,9	7,8	55,7
Cagliari	30,5	6,2	2,0	3,5	6,1	48,4
Chievo	30,5	6,1	0,9	4,6	5,2	47,4
Sassuolo	30,5	6,2	0,3	4,1	4,4	45,4
Verona	30,5	7,3	1,7	2,3	1,7	43,6
Crotone	30,5	4,6	1,2	1,7	3,5	41,5
Spal	30,5	3,0	1,5	0,6	2,6	38,1
Benevento	30,5	3,4	0,6	1,2	0,9	36,5
TOTALE	610,0	244,0	61,0	122,0	183,0	1220,0

Figura 1. Stime diritti tv 2018-2021.
Fonte: Calcio&Finanza

In poco tempo i grandi club per raggiungere i risultati preposti hanno iniziato a sborsare milioni per garantirsi i migliori giocatori. Si intuisce facilmente come la legge della domanda e dell'offerta, con la crescita del potere contrattuale dei giocatori e dei loro

procuratori, il costo degli stipendi schizzò in alto in tutta Europa. Fu così che anche i giocatori meno dotati dal punto di vista atletico e tecnico chiesero un ingaggio più elevato anche alle società minori e meno forti dal punto di vista economico.

Il circolo vizioso, dunque, si chiuse con la già citata liquidità immessa dai diritti tv. Le società, mosse dalla ricerca del risultato sportivo versarono questi importi direttamente nel mercato, alimentando l'aumento della domanda e dunque del prezzo dei cartellini e degli stipendi.

I presidenti, certi che l'aumento delle entrate derivanti dai diritti tv potessero solo aumentare, non si preoccupavano dei risultati economici, certi che sarebbero riusciti a rientrare nelle spese gli anni successivi. Possiamo dire che si sono creati tutti i presupposti per lo scoppio di una bolla, in quanto i tassi di crescita dei diritti tv non erano sostenibili e la teoria che prima o poi un giorno i conti si sarebbero sistemati con gli introiti non poteva applicarsi per il circolo vizioso che si era creato.

La miccia che fa scoppiare la bolla è la crisi che investe il mercato delle tv a pagamento nella stagione 2002/2003 dove per la prima volta si assiste un ridimensionamento delle aspettative di crescita dei proventi televisivi. I bilanci delle società erano dunque caratterizzati da costi fissi elevati in quanto erano bloccati dai contratti, relativi agli stipendi dei calciatori e da ricavi prospettici in decremento. Fallirono diverse società storiche come il Torino, la Fiorentina, il Como mentre altre società come la Lazio o il Parma subirono forti tensioni legate anche alla crisi delle aziende con cui erano legate ossia Cirio e Parmalat. Di seguito vengono inserite delle elaborazioni dei dati presentati dalla Lega calcio in *Analisi economico finanziaria dei bilanci delle società di serie A TIM e di serie B TIM, stagioni 1998 – 2006*, aprile 2007. I dati servono a fare capire quanto incidessero i costi per il personale rispetto al fatturato delle società sportive professionistiche sia in termini nominali (Tabella 1) che relativi (Tabella 2). La quarta e ultima figura invece dimostra quanto erano aumentati gli introiti dai diritti tv (Tabella 3).

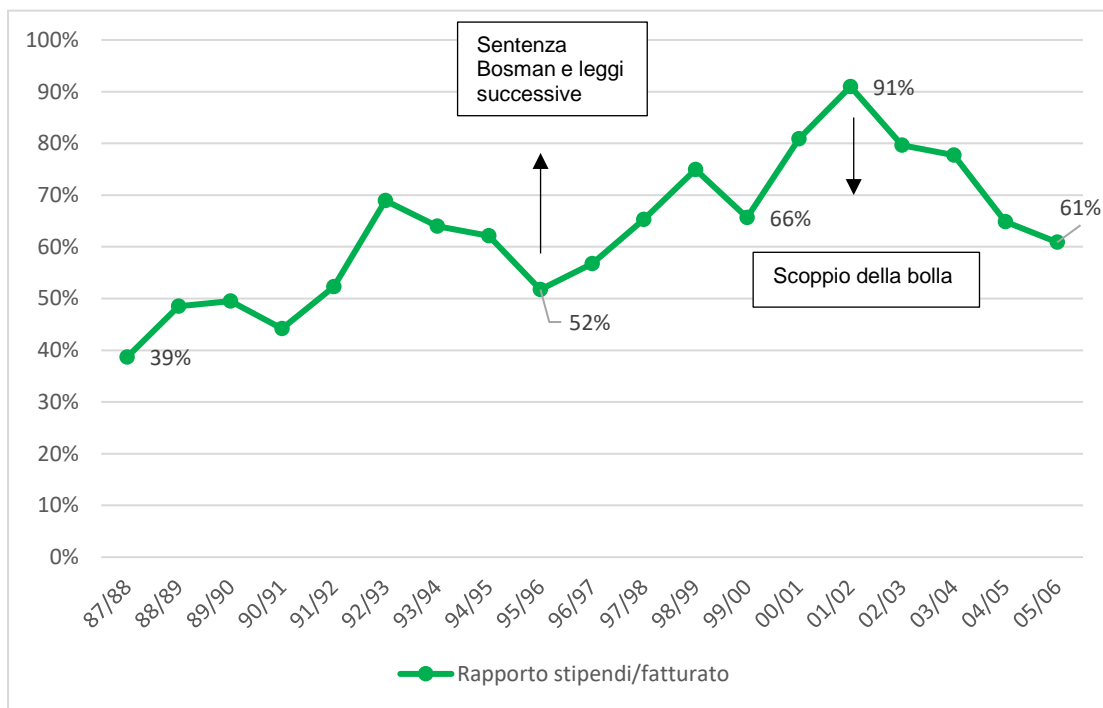


Tabella 2. Rapporto in termini assoluti tra fatturato e stipendi. Lega Calcio, 2007

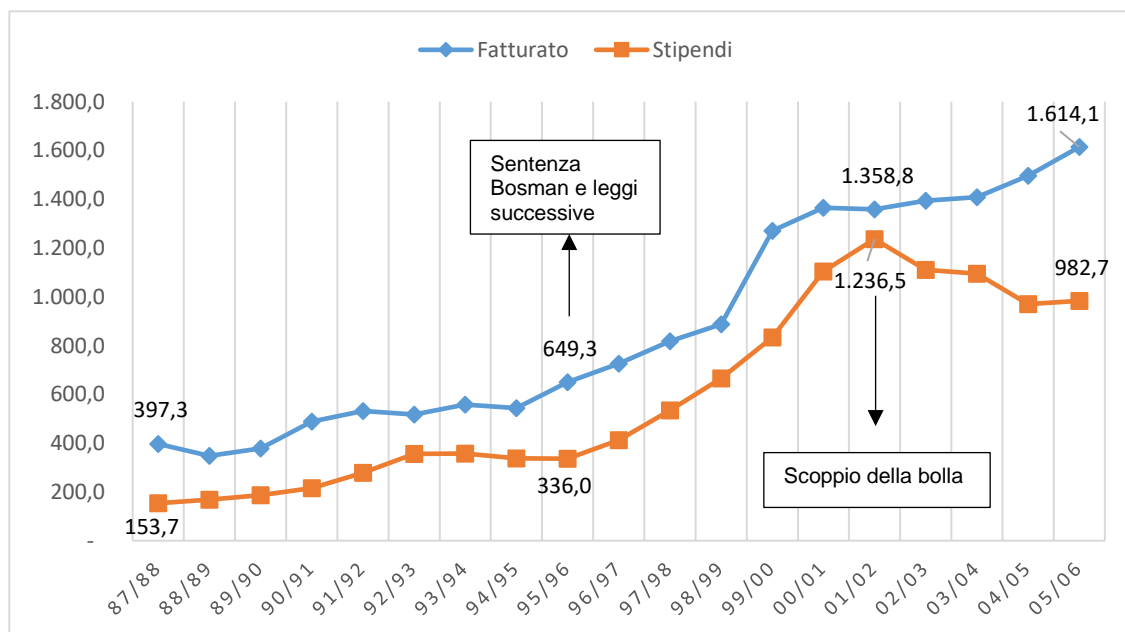


Tabella 1. Rapporto in termini relativi tra fatturato e stipendi. Lega Calcio, 2007

Nel 2005/2006 i costi degli stipendi dei giocatori è circa il 60%, valore che anche oggi si attesta su quelle cifre.

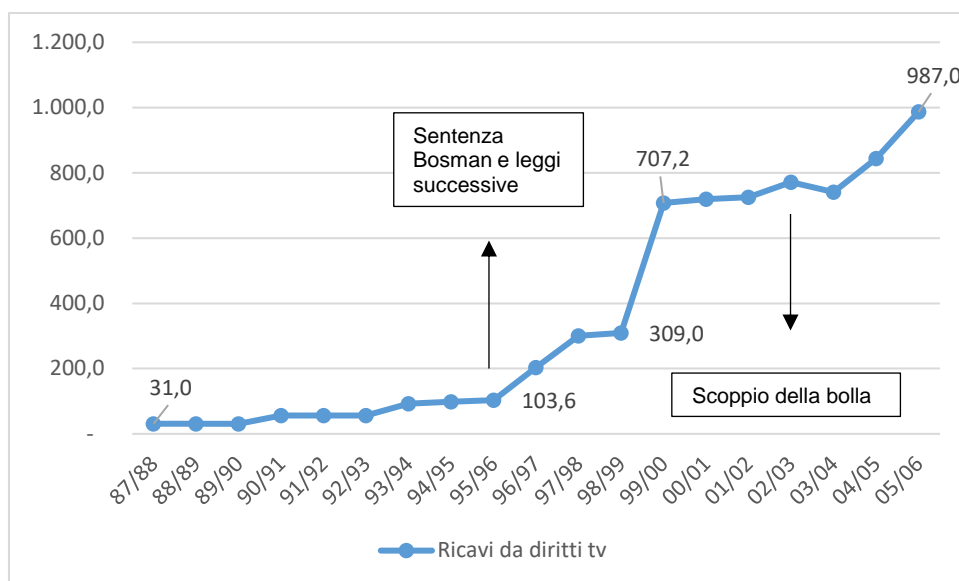


Tabella 3. Storico dei Ricavi da Diritti TV. Lega Calcio, 2007.

2.3.4 Il decreto “Salva Calcio”

Per sistemare le falle create dallo scoppio di questa bolla, i club erano in grossa difficoltà e provarono ad utilizzare lo strumento della permuta per alleviare le perdite cumulate. Questo strumento permetteva di rilevare immediatamente la plusvalenza derivante dalla cessione del giocatore e potevano invece spalmare in 5 esercizi il costo d’acquisto del nuovo calciatore⁴². Questa politica contabile permetteva di incrementare in modo artificioso il valore di cessione dei propri giocatori. Questo sistema però crollò poiché i valori delle plusvalenze non erano più sufficienti a coprire gli ammortamenti dei diritti alle prestazioni sportive passate⁴³.

All’inizio del 2003 il legislatore interviene con il c.d. “salva calcio” poi trasformato in legge n. 27/2003. Il provvedimento consente alle società sportive professionistiche di spalmare in 10 anni le perdite durevoli di valore dei diritti sportivi dei calciatori (minusvalenze) anziché caricarle interamente nell’esercizio⁴⁴. In realtà l’UE ha avviato due procedure di infrazione poiché vi era il sospetto che così facendo si prefigurasse una

⁴² Mancin M, *op. cit.*, nota 113. “Sotto un profilo meramente contabile, dunque, la permuta dei diritti alle prestazioni sportive si presenta come una permuta tra immobilizzazioni immateriali, con tutti i risvolti anche contabili che ne derivano”

⁴³ Mancin M, *op. cit.*, pag. 52

⁴⁴ D.L. 282/2002 art. 3 “Dopo l’articolo 18 della legge 23 marzo 1981, n. 91, è aggiunto il seguente: “Art. 18-bis (Disposizioni in materia di bilanci). 1. Le società sportive previste dalla presente legge possono iscrivere in apposito conto nel primo bilancio successivamente alla data di entrata in vigore della presente disposizione tra le componenti attive quali oneri pluriennali da ammortizzare, con il consenso del collegio sindacale, l’ammontare delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni sportive degli sportivi professionisti, determinato sulla base di un’apposita perizia giurata. 2. Le società che si avvalgono della facoltà di cui al comma 1 devono procedere, ai fini civilistici e fiscali, all’ammortamento della svalutazione iscritta in dieci rate annuali di pari importo”

forma di aiuto di Stato che avvantaggerebbe le squadre italiane nei confronti di quelle europee.

In merito alla violazione in materia di contabilità, la Commissione Europea segnala che la quarta e settima direttiva del Consiglio Europeo, dispongono che i contratti dei giocatori se considerati come immobilizzazioni devono essere spalmati sul periodo della loro utilizzazione (massimo 5 anni). Inoltre, il valore assegnato alle immobilizzazioni deve essere diminuito al loro valore effettivo alla data del bilancio qualora si ritenga che la diminuzione del loro valore avrà carattere permanente.

La seconda procedura è in materia degli aiuti di Stato. La Commissione Europea, infatti, considera che il vantaggio concesso potrebbe essere definito un ammortamento accelerato, secondo la definizione utilizzata nella comunicazione della Commissione sulle misure di tassazione diretta delle imprese. Tale misura può comportare la rinuncia da parte dello Stato italiano, nei confronti di determinate società sportive, ad un gettito fiscale ricavato invece da altre società in analoga posizione finanziaria. Si assiste dunque ad una distorsione della concorrenza nonché ad un'incidenza sugli scambi intracomunitari⁴⁵.

Per questo punto però si trovò l'accordo modificando il testo del decreto dove all'art. 18 veniva cancellata la frase "ai fini civilistici e fiscali" e viene inserita la frase "l'applicazione delle disposizioni del presente articolo non modifica la posizione fiscale delle società interessate". Inoltre, si ritenne che dal punto di vista del gettito fiscale, per le casse statali era più conveniente che le società, dopo aver venduto i giocatori oggetto del decreto si sarebbero create maggiori plusvalenze imponibili.

Sull'infrazione di tipo contabile, si è arrivati ad una soluzione nel decreto 115/2005 che stabiliva che le società che si erano avvalse delle disposizioni del decreto, dovevano ridurre nell'esercizio in corso al 31/12/2006 (quindi a giugno 2006) il patrimonio netto di un importo pari al valore residuo della voce di bilancio "oneri pluriennali da ammortizzare".

2.3.5 Il Financial Fair Play

Uno degli strumenti più criticati nell'era moderna dai tifosi e dagli attori del mondo del calcio è il Financial Fair Play. Questo a causa dei limiti di spesa che è stato visto come uno strumento ingiusto e anti-sportivo.

⁴⁵ Foggia A., "Il calcio nella bufera per il decreto spalmedebit", Diritto sportivo, 20 novembre 2003

Il 27 Maggio 2010 viene approvato dal Comitato Esecutivo UEFA su proposta dell'allora Presidente UEFA Michel Platini e avvallato anche dalla Commissione Europea perché considerato una soluzione alla tragica situazione delle società di calcio.

I debiti dei maggiori club europei infatti toccavano il loro massimo e fu deciso di mettere un freno attraverso uno strumento che non permetteva ai club di spendere di più di quello che incassano e dunque garantire maggiore trasparenza e regolarità, almeno a livello teorico, delle competizioni.

Gli obbiettivi prefissati dall'art.2 comma 2 del regolamento indicano:

1. migliorare la condizione economica e finanziaria dei club, aumentando la loro trasparenza e credibilità;
2. dare la necessaria importanza alla protezione dei creditori assicurandosi che i club sistemino puntualmente i propri debiti con i dipendenti, le istituzioni e gli altri club;
3. introdurre maggior disciplina e razionalità nella finanza delle società di calcio;
4. incoraggiare le società a operare in base alle proprie risorse;
5. incoraggiare una spesa responsabile al fine di garantire un beneficio al calcio nel lungo periodo;
6. proteggere la sopravvivenza e la sostenibilità nel lungo periodo del calcio⁴⁶.

Il FFP è basato su due pilastri: l'assenza di pagamenti scaduti verso altri club, dipendenti o Fisco e previdenza e la "Break even rule".

Per quanto riguarda il primo, si considerano debiti non pagati⁴⁷ quelli verso:

- attività di trasferimento, incluso qualsiasi importo dovuto in caso di adempimento di determinate condizioni;
- indennità di formazione e contributi di solidarietà come definiti nei regolamenti della FIFA sullo status e il trasferimento dei giocatori;
- qualsiasi responsabilità solidale decisa da un'autorità competente per la risoluzione del contratto da parte di un giocatore.

⁴⁶UEFA, "The UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations", Art.2 c.2: "Furthermore, these regulations aim to achieve financial fair play in UEFA club competitions and in particular: a) to improve the economic and financial capability of the clubs, increasing their transparency and credibility; b) to place the necessary importance on the protection of creditors and to ensure that clubs settle their liabilities with employees, social/tax authorities and other clubs punctually; c) to introduce more discipline and rationality in club football finances; d) to encourage clubs to operate on the basis of their own revenues; e) to encourage responsible spending for the long-term benefit of football; f) to protect the long-term viability and sustainability of European club football."

⁴⁷ The UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations Art.65 c.3: "Payables are those amounts due to football clubs as a result of a) transfer activities, including any amount due upon fulfilment of certain conditions; b) training compensation and solidarity contributions as defined in the FIFA Regulations on the Status and Transfer of Players; c) any joint and several liability decided by a competent authority for the termination of a contract by a player."

Inoltre, è fatto carico alle società di dimostrare la non sussistenza dei debiti di cui sopra, ai quali si aggiungono i debiti nei confronti dei dipendenti (Art.66)⁴⁸ e quelli nei confronti delle autorità fiscali e sociali (Art.66 bis)⁴⁹. È compito delle società anche quello di segnalare ogni avvenimento significativo (Art. 67)⁵⁰.

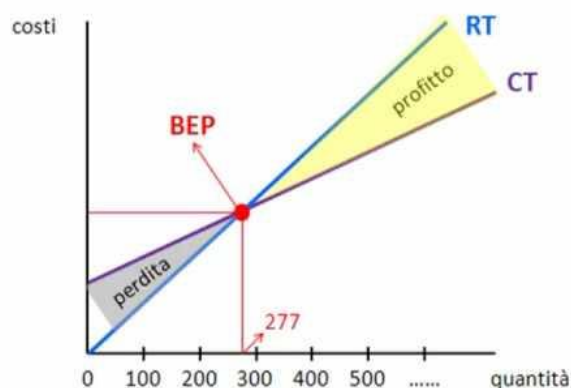


Figura 2. Break even point

Il secondo pilastro, e anche il più importante, prende spunto dal Break even point, ossia una metodologia che prende in considerazione i ricavi, i costi variabili e i costi fissi (Figura 2).

Il break even pensato dalla UEFA è però diverso in quanto punta ad un pareggio di bilancio in diverse annualità. Il periodo di analisi è di norma di 3 anni.

Si ritiene che venga rispettato il Break even quando:

- nessun indicatore⁵¹ è violato ed il club presenta una condizione economica positiva, nulla o nei canoni della deviazione accettabile, nei periodi T-1 e T-2 (Art. 62 c. 3)
- uno degli indicatori è violato, ma il licenziatario nello stesso tempo presenta un risultato aggregato positivo, nullo o al massimo nella deviazione accettabile per il periodo di riferimento T-2, T-1 e T;
- uno degli indicatori è violato e la società inoltre presenta un aggregato negativo per

⁴⁸ The UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations Art.66 c.1 “As at 30 June and as at 30 September of the year in which the UEFA club competitions commence, the licensee must not have any overdue payables [...] in respect of its employees [...]”

⁴⁹ The UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations Art.66bis c.1 “As at 30 June and as at 30 September of the year in which the UEFA club competitions commence, the licensee must not have any overdue payables [...] towards social/tax authorities as a result of contractual or legal obligations in respect of its employees as defined in Article 50”.

⁵⁰ The UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations Art.67 c.1 “The licensee must promptly notify the licensor in writing about any significant changes including, but not limited to, subsequent events of major economic importance until at least the end of the licence season.”.

⁵¹ Gli indicatori sono regolati dall'art.62 sono il Going Concern, il Negative equity, il break even results e l'Overdue payables. Mentre del 3 e del 4 abbiamo già parlato, il Going Concern consiste nella dimostrazione di una realtà aziendale solida certificata dai revisori mentre; il Negative equity sono i patrimoni netti negativi che devono essere migliorati attraverso le ricapitalizzazioni.

il periodo di riferimento T-2 a T, ma il risultato è positivo, nullo o rimane entro la deviazione accettabile se viene considerata l'eventuale eccedenza di break-even relativa ai periodi T-3 e T-4 nel calcolo

Senza approfondire ulteriormente il FFP, per il quale sarebbe necessario un elaborato dedicato per affrontare l'argomento, lo strumento effettivamente ha avuto degli effetti positivi poiché chiunque non rientrasse nei parametri non avrebbe avuto accesso alle coppe europee che risultano gli introiti maggiori per i grandi club oltre alle sponsorizzazioni. Se consideriamo il 2017, gli utili totali dei club europei risultano più di 600 milioni con un miglioramento di circa 2,3 miliardi da quando il FFP è entrato in vigore (Tabella 4)⁵².

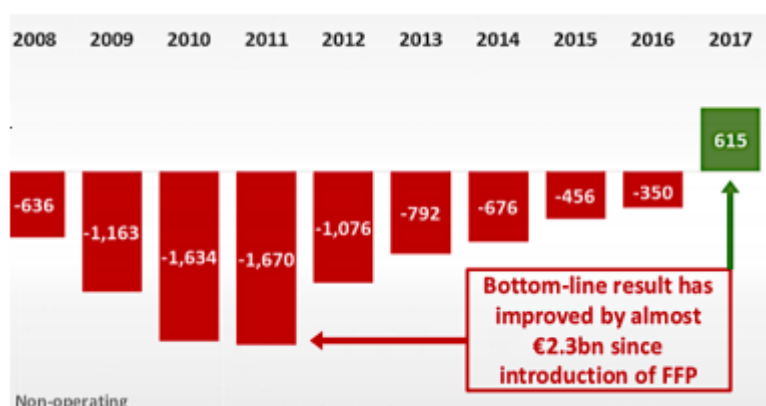


Tabella 4. Storico utili. Fonte UEFA

Non sono però mancate anche qui le critiche a questo strumento. Viene riconosciuto generalmente che il FFP ha avuto parzialmente successo in quanto ha salvato molteplici società dal probabile fallimento ma ha anche segnato un solco invalicabile tra le piccole e le grandi. I fatturati delle più grandi sono incrementati in media del 57,5% soprattutto grazie agli introiti derivanti dai mercati orientali, asia e Medio Oriente nello specifico. Quindi se è vero che i poveri sono stati salvati è vero anche che questi in ogni caso non possono spendere più di quello che incassano e risulta dunque un gap con le più grandi.

In realtà è la stessa UEFA che risponde a questa critica dicendo che “L'obiettivo del fair play finanziario non è quello di eguagliare tutti i club per dimensioni e ricchezza, ma incoraggiare i club a costruire il proprio successo, piuttosto che continuare a cercare 'soluzioni rapide’”⁵³.

⁵² The European Club Footballing Landscape, p.94

⁵³ UEFA, “Tutto ciò che c'è da sapere sul fair play finanziario”, 2015

Parrebbe dunque che la risposta a questa critica sia quella di investire non su giocatori già affermati ma puntare sul settore giovanile.

Ritengo personalmente che il FFP non sia per nulla uno strumento troppo restrittivo nei confronti dei club ma che sia il provvedimento che più stimola i club a costruire un'azienda solida e con buone prospettive di crescita.

3. Conclusioni

Ora che abbiamo analizzato tutti gli avvenimenti e le leggi che hanno permesso la creazione delle moderne società sportive, possiamo trarre delle conclusioni. Abbiamo visto come la situazione economica e finanziaria attuale sia riconducibile a cause diverse nel tempo che però hanno interagito tra loro.

Come ben riassunto dalla tabella sottostante⁵⁴, gli elementi in comune che hanno caratterizzato tutti i tre periodi sono il continuo cambiamento della natura del rapporto tra lo sportivo professionista e la società a cui era legato e la stessa crisi economica che ha sempre caratterizzato il settore.

Per quanto riguarda il primo elemento, l'evoluzione del rapporto tra lo sportivo professionista e la relativa società sportiva ha portato ad una progressiva perdita di controllo da parte della società stessa sul giocatore. Nell'arco di 30 anni circa, si è passati da una situazione in cui le società, in presenza del vincolo sportivo, erano proprietarie dei diritti delle prestazioni sportive dei giocatori per tutta la durata della vita agonistica dello stesso, a un controllo legato ad un contratto disciplinato dalla legge per un massimo di 5 anni. Il risultato fu lo spostamento della forza contrattuale sempre più a favore del giocatore che portò dunque riflessi anche nei conti economici delle società che hanno visto lievitare in modo esponenziale la voce dei costi per gli stipendi portando a degli squilibri economici/finanziari

⁵⁴ Mancin M., *op. cit.*, p.64.

che tutt'oggi causano fallimenti nelle società.

Periodo	Motivo della crisi economica	Rapporto di lavoro sportivo	Fonti normative di riferimento	Effetti
Primo Periodo: dal 1966 al 1980	- Crescita della dimensione economica dei club	- Sparisce la figura dell'associato-praticante	- Delibera Consiglio Federale della FIGC del 16 settembre 1966	- Trasformazione associazioni sportive in società di capitali
	- Management impreparato al passaggio da associazione a società sportiva	- Assunzione di calciatori "di professione"	- Delibera Consiglio Federale della FIGC del 21 dicembre 1966	- Diffusione del professionismo sportivo "di fatto"
Secondo periodo: dal 1981 al 1995	- Assenza della finalità di lucro	- Eliminazione del vincolo sportivo	- L. 91/1981	- Riconoscimento giuridico del professionismo sportivo
	- Società di calcio alla stregua di un investimento pubblicitario	- Introduzione dell'IPP		- Eliminazione del vincolo sportivo e introduzione dell'IPP
Terzo Periodo: dal 1996 ai giorni nostri	- Crescita della dimensione economica dei club	- Crescita della dimensione economica dei club	- Crescita della dimensione economica dei club	- Crescita della dimensione economica dei club
	- Management impreparato al passaggio da associazione a società sportiva	- Management impreparato al passaggio da associazione a società sportiva	- Management impreparato al passaggio da associazione a società sportiva	- Management impreparato al passaggio da associazione a società sportiva

Tabella 5. Riepilogo evoluzione società sportive professionistiche

Per quanto invece concerne il secondo elemento, la crisi economica persistente, abbiamo intuito che nonostante la continua crescita del business con l'aumento degli introiti derivanti inizialmente solo dalle vittorie delle competizioni e poi dai diritti tv, invece che aiutare le società, ha aumentato in modo ancora più rapido la crisi economica e finanziaria. Le cause di questo paradosso sono riconducibili innanzitutto all'incapacità dei presidenti delle società che non sono stati capaci di gestire a livello manageriale tali somme e il boom improvviso del business degli anni '60. È infatti il passaggio da associazione a società che ha colto impreparati i maggiori attori delle società i quali si sono trovati con un management decisamente improvvisato ad affrontare dinamiche sempre più imprenditoriali.

Una seconda causa è invece relativa alla decisione del legislatore di riconoscere la finalità di lucro soggettivo solo nel 1996, questione che di fatto ha rallentato lo sviluppo di una ideologia imprenditoriale.

Possiamo dire inoltre, che tutti gli interventi legislativi in realtà non sono stati concepiti con un'idea, un progetto che ha accompagnato l'evoluzione del settore professionistico e non solo calcistico, ma sono nati per sopperire ai buchi normativi intervenuti a causa dei

cambiamenti esogeni che hanno travolto il settore, come la sentenza Bosman o i momenti di crisi economica del 2002/2003.

Rimane dunque una sfida per il futuro quella di creare una regolamentazione organica del settore dello sport professionistico italiano.

Dal punto di vista prettamente economico e aziendalistico, si può affermare che il percorso di crescita è ben indirizzato soprattutto grazie al più recente provvedimento, il Financial Fair Play, anche se alcuni club faticano ad entrare nella mentalità manageriale e purtroppo rischiano che con qualche investimento sbagliato diventino insolventi, vedi il Palermo, Parma, Catania, Padova ecc. che negli ultimi anni hanno dichiarato fallimento e sono dovuti ripartire dai dilettanti.

CAPITOLO 3

LE IMPOSTE DELLE SOCIETÀ PROFESSIONISTICHE: L'IRES

1. Imposta sul reddito delle persone giuridiche e delle società sportive di capitali

Nei capitoli precedenti, abbiamo parlato di come sono nate le organizzazioni sportive e di come da semplici associazioni sono diventate delle società di capitali, inizialmente senza scopo di lucro e poi mutate in società tranquillamente assimilabili ad una società generica di capitali dal punto di vista civilistico.

Entriamo però nel cuore della tesi affrontando il trattamento fiscale che il legislatore ha riservato per le società sportive.

Il provvedimento principale di riferimento è il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.) approvato con il DPR 917/1986, entrato in vigore dal 1° gennaio 1988.

Il T.U.I.R. regola la disciplina riguardante la tassazione del reddito per qualsivoglia soggetto, sia fisico che giuridico. È suddiviso in quattro capitoli: il primo è dedicato alla disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF); il secondo invece tratta l'imposta sul reddito delle società (IRES); il terzo capitolo affronta le disposizioni relative a operazioni straordinarie e di carattere internazionale; il quarto e ultimo capitolo invece tratta le disposizioni varie, transitorie e finali.

Il capitolo su cui ci concentreremo particolarmente sarà dunque il secondo, difatti le società professionistiche di capitali abbiamo detto essere equiparabili alle società di capitali di carattere comune, per cui anche queste società sono soggette all'IRES.

1.1 L'IRES: presupposto, soggetti passivi e aliquota

L'art. 72⁵⁵ del T.U.I.R. stabilisce il presupposto dell'imposta, ossia il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti in una categoria indicata dall'art. 6⁵⁶.

Nell'IRES (come nell'IRPEF) dunque vi è un presupposto oggettivo, il reddito, e un presupposto soggettivo, il possesso. Per possesso non si intende quello previsto dall'art. 1140 del codice civile che definisce il possesso come attività corrispondente all'esercizio

⁵⁵ T.U.I.R. Art. 72: "Presupposto dell'imposta sul reddito delle società è il possesso di redditi in denaro o in natura rientranti nelle categorie indicate nell'art.6".

⁵⁶ T.U.I.R. Art.6 c. 1: "I singoli redditi sono classificati nelle seguenti categorie: a) redditi fondiari; b) redditi di capitale; c) redditi di lavoro dipendente; d) redditi di lavoro autonomo; e) redditi di impresa; f) redditi diversi."

della proprietà o di altro diritto reale⁵⁷, ma è inteso come possesso dell'apparato produttivo che dà origine al reddito

Definito dunque il presupposto, l'Art. 73 del T.U.I.R. al comma 1, suddivide i soggetti passivi in quattro categorie:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

I soggetti sono considerati "residenti" fiscalmente quando la società, o il soggetto passivo diverso dalla società, per la maggior parte del periodo di imposta ha la sede legale, la sede amministrativa o l'oggetto principale dell'attività nel territorio dello Stato⁵⁸. Quando invece si parla di società non residenti, si intendono le società residenti in Stati Esteri ma che realizzano reddito all'interno del territorio dello Stato, a patto che non vi siano accordi con altri Stati per evitare la doppia imposizione.

Nel comma 2, invece, l'articolo fa riferimento a quali sono gli "enti diversi dalle società", definendo come anche altre tipologie di persone giuridiche, diverse dalle società, vengano colpite dall'IRES ad esempio le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo.

⁵⁷ Art. 1140 C.C. "Il possesso è il potere sulla cosa che si manifesta in un'attività corrispondente all'esercizio della proprietà o di altro diritto reale. Si può possedere direttamente o per mezzo di altra persona, che ha la detenzione della cosa"

⁵⁸ Art. 73 c. 3 T.U.I.R. "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato".

Il periodo di imposta è determinato dalla legge o dall'atto costitutivo⁵⁹ o, in caso non venga determinato, viene rappresentato dall'anno solare. Viene invece automaticamente ridotto all'anno solare, il periodo d'imposta determinato all'atto costitutivo di due o più anni⁶⁰

1.2 L'IRES: la base imponibile

Prima di passare alle componenti del bilancio delle società sportive, approfondiamo il calcolo della base imponibile dell'IRES.

Nel caso dell'IRES, ogni reddito prodotto dal soggetto è assimilabile a reddito d'impresa indipendentemente dalla fonte. Si considerano ricavi dunque, oltre alla cessione dei beni e servizi direttamente collegati con l'attività di impresa, anche tutti quelli previsti dall'art. 85 T.U.I.R.⁶¹

Per calcolare la base imponibile si parte necessariamente dall'utile di esercizio e si apportano le variazioni previste dal T.U.I.R. come le plusvalenze, le sopravvenienze e gli interessi passivi⁶².

L'imponibile fiscale è dunque calcolato attraverso l'equazione:

Utile Lordo (Ante imposte)
+ Rettifiche per costi totalmente o parzialmente indeducibili
+ Rettifiche per ricavi fiscali ma non civilistici
- Rettifiche per costi riconosciuti fiscalmente nell'esercizio
- Rettifiche per ricavi fiscali
= Imponibile fiscale

⁵⁹ Art. 76 T.U.I.R. "1. L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde una obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli articoli 80 e 84.

2. Il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo. Se la durata dell'esercizio o periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare".

⁶⁰ Si ricorda che attualmente, l'aliquota IRES è il 24%.

⁶¹ Art. 85 T.U.I.R. "Sono considerati ricavi [...] b) 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; c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie; d) i corrispettivi delle cessioni di strumenti finanziari simili alle azioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie; e) i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie; f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento; g) i contributi in denaro; h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge

⁶² Art. 86 e seguenti T.U.I.R.

Per capire quali sono le voci che vanno a formare in primis l'utile lordo e poi le conseguenti rettifiche, vengono presi in considerazione quattro diversi principi:

1. Principio di competenza
2. Certezza ed obiettiva determinabilità
3. Principio di inerenza
4. Principio di previa imputazione a Conto Economico dei componenti negativi e tassabilità dei componenti positivi, anche se non imputati a Conto Economico.

Principio di competenza e Certezza ed obiettiva determinabilità

Dal punto di vista civilistico, l'art. 2423-bis del C.C. indica come possano essere inseriti esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio; si deve inoltre tenere conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio indipendentemente dalla data dell'incasso o pagamento; si deve tenere conto dei rischi e delle perdite di competenza anche se si è venuti a conoscenza dopo la chiusura dell'esercizio.

Dal punto di vista Fiscale invece, il T.U.I.R. ci viene incontro e, nell'art. 109 c.1⁶³, indica come tutte le componenti economiche concorrono a formare il reddito di esercizio di competenza. Tuttavia, nel caso che le componenti economiche non siano certe o determinabili oggettivamente, l'ammontare concorrerà nella formazione del reddito nell'esercizio in cui diventerà certo o determinabile.

Alcuni esempi poi vengono analizzati dai successivi commi dell'art. 109 come la cessione dei beni mobili o la cessione dei servizi, per i primi la competenza è definita dalla data della consegna o spedizione (in base al contratto), mentre per i servizi si indica la data di ultimazione della prestazione.

Vi sono infine delle eccezioni per le quali si applica il principio di cassa, ad esempio per gli interessi di mora o per i compensi degli amministratori.

Principio di inerenza

Per quanto riguarda il secondo principio, quello dell'inerenza, il T.U.I.R. indica quali sono i costi considerati "deducibili" e lo fa grazie all'art. 109 c.5, il quale spiega che sono costi deducibili quelli inerenti all'attività o a beni da cui scaturiscono (anche potenzialmente) ricavi

⁶³ T.U.I.R. Art.109 c.1. *"I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni"*.

che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in caso di esclusione o esenzione dalla tassazione.⁶⁴

Principio di previa imputazione a Conto Economico

In quest'ultimo principio, il T.U.I.R. indica come i componenti economici negativi, non sono deducibili se non sono imputati al Conto Economico dell'esercizio di competenza. Vi sono però delle eccezioni dettate dall'art.109, c. 4 lett. a), dove si considerano deducibili anche questi costi che non sono stati imputati a CE la cui deduzione è stata rinviata in conformità alle regole del T.U.I.R. come, ad esempio, le spese di manutenzione e gli ammortamenti dei beni materiali; e sempre dall'art.109, c. 4, lett. b) dove la deduzione è prevista in base a disposizioni di legge come i compensi degli amministratori erogati sotto forma di partecipazione agli utili.

2. Il bilancio delle società sportive professionistiche

Ora che abbiamo visto, in via generale, la disciplina dell'IRES, iniziamo ad analizzare la composizione del bilancio di una società sportiva, in modo tale da entrare nell'ottica dell'IRES proprio di quest'ultime.

Il mondo dello sport professionistico è stato oggetto di alcune riforme e cambiamenti che nel tempo hanno mutato, come abbiamo visto, anche le forme societarie di questo particolare tipologia di business. Il crescente interesse sociale ed economico e la presenza di voci puramente valutative resero necessari provvedimenti nel tentativo di dare maggior chiarezza e maggior rappresentatività ai bilanci delle società, con l'obiettivo di renderli accessibili a tutti. Era dunque indispensabile individuare le peculiarità di questo business: il prodotto (lo spettacolo) e i mezzi produttivi (i calciatori).

Vediamo dunque un esempio pratico di Bilancio di una società professionistica, Juventus FC⁶⁵. Il bilancio nelle società sportive si chiude non al 31.12.2020, ma al termine della stagione sportiva, dunque 30.06.2020.

⁶⁴ T.U.I.R. Art.109 c.5. *“Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi. Se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi computabili e ad attività o beni produttivi di proventi non computabili in quanto esenti nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. [...]”*

⁶⁵ <https://www.juventus.com/it/>

Le norme che disciplinano la redazione del bilancio d'esercizio per le società di calcio professionistiche sono principalmente:

1. Lo Statuto della Federazione
2. Norme organizzative interne della Federazione (N.O.I.F.)
3. Le raccomandazioni contabili federali⁶⁶ che aiutano i club dal punto di vista tecnico in quanto interpretano le norme di legge e fissano alcuni principi generali sulla formazione del bilancio.

⁶⁶ <https://www.figc.it>

Gli schemi di bilancio di Juventus FC

Attivo

SITUAZIONE PATRIMONIALE – FINANZIARIA

<i>importi in Euro</i>	Nota	30/06/2020	30/06/2019	Variazioni
Attività non correnti				
Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori, netti	8	508.423.169	421.042.929	87.380.240
Altre attività immateriali	9	48.791.707	35.111.475	13.680.232
Immobilizzazioni immateriali in corso e acconti	10	413.610	389.333	24.277
Terreni e fabbricati	11	138.517.513	130.412.604	8.104.909
Altre attività materiali	12	22.059.559	24.182.526	(2.122.967)
Immobilizzazioni materiali in corso e acconti	13	840.192	2.101.591	(1.261.399)
Partecipazioni	14	234.262	267.534	(33.272)
Attività finanziarie non correnti	15	11.428.535	16.482.411	(5.053.876)
Imposte differite attive	16	11.292.195	10.103.763	1.188.432
Crediti verso società calcistiche per campagne trasferimenti	17	165.744.085	109.267.970	56.476.115
Altre attività non correnti	18	2.281.744	1.808.485	473.259
Totale attività non correnti		910.026.571	751.170.621	158.855.950
Attività correnti				
Rimanenze	19	9.150.867	7.884.460	1.266.407
Crediti commerciali	20	62.312.243	33.660.393	28.651.850
Crediti commerciali e altri crediti verso parti correlate	56	18.551.644	3.675.594	14.876.050
Crediti verso società calcistiche per campagne trasferimenti	17	130.448.731	89.982.013	40.466.718
Altre attività correnti	18	10.855.929	8.887.618	1.968.311
Attività finanziarie correnti	15	21.083.359	11.504.235	9.579.124
Disponibilità liquide	21	5.917.079	9.744.722	(3.827.643)
Totale attività correnti		258.319.852	165.339.035	92.980.817
Anticipi versati				
Anticipi non correnti		-	18.785.559	(18.785.559)
Anticipi correnti		8.529.801	6.465.404	2.064.397
Totale anticipi versati	22	8.529.801	25.250.963	(16.721.162)
Totale attivo		1.176.876.224	941.760.619	235.115.605

Passivo

SITUAZIONE PATRIMONIALE – FINANZIARIA

<i>importi in Euro</i>	Nota	30/06/2020	30/06/2019	Variazioni
Patrimonio netto				
Capitale sociale		11.406.987	8.182.133	3.224.854
Riserva da sovrapprezzo azioni		317.237.154	34.310.104	282.927.050
Riserva legale		1.636.427	1.636.427	-
Riserva da cash flow hedge		(53.982)	(57.750)	3.768
Riserva da <i>fair value</i> attività finanziarie		(1.339.893)	(995.662)	(344.231)
Utili portati a nuovo		-	28.063.254	(28.063.254)
Perdita dell'esercizio		(89.682.106)	(39.895.794)	(49.786.312)
Totale patrimonio netto	23	239.204.587	31.242.712	207.961.875
Passività non correnti				
Fondi per rischi e oneri	24	7.486.178	-	7.486.178
Prestiti e altri debiti finanziari	25	261.613.062	431.387.181	(169.774.119)
Debiti verso società calcistiche per campagne trasferimenti	26	176.483.803	39.243.263	137.240.540
Imposte differite passive	27	15.308.682	13.758.466	1.550.216
Altre passività non correnti	28	25.720.238	15.609.024	10.111.214
Totale passività non correnti		486.611.963	499.997.934	(13.385.971)
Passività correnti				
Fondi per rischi e oneri	24	2.972.467	16.035.155	(13.062.688)
Prestiti e altri debiti finanziari	25	134.343.143	41.831.708	92.511.435
Debiti commerciali	29	19.114.044	33.403.252	(14.289.208)
Debiti commerciali e altri debiti verso parti correlate	56	1.452.406	1.657.747	(205.341)
Debiti verso società calcistiche per campagne trasferimenti	26	124.215.606	181.622.230	(57.406.624)
Altre passività correnti	28	121.507.258	85.665.008	35.842.250
Totale passività correnti		403.604.924	360.215.100	43.389.824
Anticipi ricevuti				
Anticipi non correnti		16.127.196	19.953.569	(3.826.373)
Anticipi correnti		31.327.554	30.351.304	976.250
Totale anticipi ricevuti	30	47.454.750	50.304.873	(2.850.123)
Totale passivo		1.176.876.224	941.760.619	235.115.605

2.1 Le componenti patrimoniali

Nei bilanci delle società sportive professionistiche le voci patrimoniali sono molto simili a quelle previste dal Codice civile, tranne alcune voci previste per questa particolare tipologia di business.

Vediamo dunque alcune voci nell'attivo totalmente inedite come: i diritti pluriennali dei calciatori e la capitalizzazione dei costi del vivaio (non presente nel bilancio riportato come esempio), i crediti verso le società calcistiche per le campagne trasferimenti.

Mentre per le prime due mi riservo di trattarle in due paragrafi appositi, i crediti sono attività correnti o immobilizzate, legate alla campagna trasferimenti, derivanti dalla vendita o prestiti onerosi dei DPC. Dal punto di vista contabile non è nulla di diverso dai crediti commerciali se non per l'origine degli stessi.

Passando invece al passivo, l'unica voce che si distingue è l'esatta controparte dei crediti appena descritti. I debiti verso società calcistiche per campagne trasferimenti consistono in passività derivanti dalle campagne trasferimenti, quindi dall'acquisto dei DPC o i corrispettivi da pagare per prestiti onerosi.

2.1.1 I diritti pluriennali dei calciatori

Il bilancio delle società sportive è formato, come da Codice Civile agli artt. 2424-2425, da Stato Patrimoniale e Conto Economico⁶⁷.

Partendo dallo Stato Patrimoniale, notiamo innanzitutto una voce peculiare: "Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori".

A questa voce è dedicata la prima raccomandazione contabile della FIGC che insieme alla normativa civilistica, disciplinano la trattazione dei cosiddetti DPC all'interno del bilancio civilistico.

Fin dal 1966, in Italia, la scelta di capitalizzare il costo d'acquisto dei DPC ha trovato fondamento nel fatto che il suddetto acquisto presenta le caratteristiche tipiche di un investimento. Prima dell'abolizione del vincolo sportivo nel 1981, il concetto era ancor di più enfatizzato, in quanto la società proprietaria del cartellino aveva l'esclusività senza limiti di tempo di usufruire delle prestazioni sportive.

⁶⁷ In aggiunta ci sarebbe anche il Rendiconto finanziario ma non rilevante ai fini del presente elaborato.

Dopo le riforme del 1981 con l'abolizione del vincolo sportivo, alcuni autori iniziarono a dubitare sulla natura di bene immateriale dei DPC, creando diverse posizioni riconducibili a tre distinti filoni⁶⁸:

1. Chi attribuisce ai DPC natura di onere pluriennale
2. Chi continua a vedere i DPC un bene di natura immateriale
3. Chi attribuisce ai DPC la natura di risconto pluriennale.

Il dibattito principalmente è acceso sui primi due filoni, mentre solo pochi sostengono la tesi del risconto pluriennale.

Dopo l'eliminazione del vincolo sportivo di cui accennavamo prima, molti autori hanno ritenuto che i DPC da bene in senso giuridico⁶⁹ dovessero diventare dei semplici oneri pluriennali, principalmente perché si perse il diritto di proprietà che le società potevano vantare sul cartellino del giocatore. Dopo le riforme del 1981 con l'introduzione del contratto a tempo determinato fino a un massimo di 5 anni, gli autori⁷⁰ giudicarono rilevante la temporaneità del rapporto a tal punto da non riconoscere più i DPC come bene.

Sino al 1996, anno della Sentenza Bosman, ricordiamo che il giocatore in scadenza di contratto non poteva liberarsi dalla vecchia squadra senza il pagamento dell'IPP. Una nuova dottrina prevedeva dunque una netta distinzione tra la casistica dell'acquisto di un giocatore in pendenza di un contratto e quella del giocatore a scadenza.

Questa dottrina attribuiva ai DPC la natura di bene giuridico, se acquisito tramite pagamento del prezzo, dunque nel caso di contratto in corso, mentre considerava un onere pluriennale il costo sostenuto per l'acquisizione tramite IPP.

Seppur le motivazioni della prima dottrina erano legate alla perdita del controllo delle prestazioni sportive, la seconda trovava fondamento sulla natura dell'operazione in sé.

L'IPP, in questo secondo approccio, non era considerata funzionale all'acquisto dell'atleta giunto a scadenza di contratto, quanto allo scioglimento del legame con la precedente squadra che ne impediva il trasferimento per legge⁷¹.

⁶⁸ Mancin M, *op. cit.*, pag. 137.

⁶⁹ OIC, Immobilizzazioni Immateriali. Principio contabile OIC 24, par. A.II., p. 6: *"I beni immateriali veri e propri hanno una propria identificabilità ed individualità e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati"*

⁷⁰ Rusconi G. *"Il bilancio d'esercizio nell'economia delle società di calcio"* Bari, 1990, p. 319;

Figoli G., Grimaldi A., Sposito C., *"Come si gestisce una società sportiva"*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1988, p. 252

⁷¹ Di Grazia M., *"La trasformazione delle società calcistiche: aspetti civilistici e fiscali"*, Bollettino tributario, 1982, p.1709

In tempi recenti poi alcuni autori hanno provato a forzare il concetto dell'IPP (ricordiamo poi abrogato nel 1996) anche per i DPC acquistati anche se con contratto in corso⁷². Questa teoria vedeva il pagamento del prezzo, non come un valore di cessione delle corrispondenti prestazioni sportive del calciatore, bensì come una sorta di indennizzo alla società cedente per ottenere la risoluzione dal contratto precedente e assicurarsi, così, la facoltà di sottoscrivere il nuovo accordo pluriennale con il calciatore.

Le motivazioni che muoveva questa teoria erano più di carattere fiscale in quanto, voleva essere un tentativo per escludere dalla base imponibile ai fini IRAP le plusvalenze dovute alla cessione dei DPC⁷³.

Nonostante ci fossero alcuni punti condivisibili, almeno a livello logico, vediamo come in realtà non ci sono i presupposti per considerare i DPC come oneri pluriennali.

L'OIC 24 definisce le immobilizzazioni immateriali come attività caratterizzate dalla mancanza di tangibilità che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo⁷⁴. L'OIC ricomprende sia gli oneri pluriennali che i beni immateriali.

Se per i beni immateriali è abbastanza facile individuare una definizione in quanto presentano una propria individualità e sono tutelati dall'ordinamento giuridico (ad esempio il diritto di brevetto, il marchio ecc.), per gli oneri pluriennali invece sono più complicati da definire.

Secondo parte della dottrina⁷⁵, vi sono cinque caratteristiche degli oneri pluriennali che li distinguono dai beni:

- a) non vi è bene economico sottostante e pertanto gli oneri pluriennali capitalizzati non possiedono valore economico al di fuori dell'azienda;
- b) la loro esistenza deriva esclusivamente dall'esigenza del rispetto del principio di competenza economica, dato che il costo non esaurisce la propria utilità interamente nell'esercizio in cui è sostenuto;
- c) le scelte gestionali correnti e future non ne influenzano il valore di iscrizione nell'attivo;
- d) non è caratterizzato da un valore di recupero in quanto non ha valore autonomo in caso di trasferimento o di cessazione dell'attività dell'impresa;

⁷² Si segnala Luschi G., Stancati G., "Aspetti fiscali della cessione dei calciatori, con particolare riguardo al regime Irap", in Rassegna Tributaria n. 6/1999; Bianchi M. "Trasferimento dei calciatori", Contabilità, Finanza e Controllo n. 1/2000, p. 19 e ss.

⁷³ Come vedremo nel capitolo successivo.

⁷⁴ OIC, "Immobilizzazioni Immateriali. Principio contabile OIC 24", 2005, par. A.I., p.6.

⁷⁵ Teodori C. "L'economia ed il bilancio delle società sportive. Il caso delle società di calcio", Torino, 1995, p.33

- e) il criterio utilizzato per la ripartizione del valore originario nel tempo non può essere connesso allo svolgimento della gestione, ma risponde a convenzioni diffuse, tipicamente attraverso la distribuzione a quote costanti.

Arrivati a questo punto, se confrontiamo i DPC con le caratteristiche di cui sopra, vediamo che risulta molto difficile riconoscerli come oneri pluriennali.

I DPC, infatti, presentano delle caratteristiche peculiari⁷⁶:

- l'esistenza di un contratto che attribuisce alla società il diritto, tutelato dall'ordinamento giuridico, ad utilizzare in via esclusiva le prestazioni sportive di un atleta, lungo tutta la durata del contratto;
- la possibilità di essere trasferiti separatamente dal complesso dei beni dell'impresa, come qualsiasi altro bene immateriale;
- un distinto valore economico che può essere richiesto per la relativa cessione, qualora siano trasferiti prima della scadenza del contratto che lega l'atleta alla società;
- un criterio di ammortamento che, in linea teorica, potrebbe distaccarsi da quello a quote costanti e riflettere le modalità di utilizzo del calciatore lungo la relativa vita utile.

Per concludere, i DPC presentano le caratteristiche tipiche dei beni immateriali, coerentemente alla dottrina che vede l'acquisto dei diritti pluriennali come un investimento portatore di benefici economici e non come un mero onere pluriennale.

Ultima e di marginale interesse, la teoria⁷⁷ che vede i DPC come risconti attivi. Principalmente si basa sulla definizione della IV direttiva comunitaria che considera risconto anche le quote di costo o di ricavo sospese con manifestazioni finanziaria anticipata "comuni a due o più esercizi". Anche qui il fine di questa teoria era quella di escludere dalla base imponibile IRAP la cessione del risconto (la plusvalenza per intenderci). Vi sono però numerosi dubbi riguardo questa posizione. Una su tutti è il fatto che i risconti attivi traggono origine da costi relativi a servizi acquistati e non ancora consumati, destinati ad un impiego esclusivo e diretto nell'ambito dell'attività svolta dall'impresa, senza essere potenzialmente oggetto di trasferimento a terzi prima del completamento del loro consumo. Questa caratteristica non è riferibile anche ai DPC il cui costo misura il valore delle prestazioni

⁷⁶ Mancin M. *op. cit.*, p. 143.

⁷⁷ Si veda Bianchi M., " *Trasferimento dei calciatori*", Contabilità finanza e controllo, n.1, 2000, p.21 e Rusconi G., *op. cit.* pp. 315-316.

sportive sostenuto anticipatamente rispetto al loro apporto all'economia dell'impresa e, per loro natura, suscettibili di autonoma alienazione.

Rimane dunque la visione più corretta e condivisa, quella che vede i DPC come beni immateriali in senso proprio, così come vengono considerati nel bilancio riportato di Juventus FC.

2.1.2 I costi del vivaio

Una voce invece che rientra tra i costi pluriennali sono i costi del vivaio. Nello scenario moderno, l'investimento nel settore giovanile rappresenta una strategia di primaria importanza sia a livello sportivo che a livello economico poiché è sempre più affermato il business delle plusvalenze dei giovani giocatori, "a costo zero".

Un esempio pratico e attuale è quello dell'Atalanta Bergamasca Calcio, che negli ultimi anni ha cresciuto giocatori (o comprati a poche migliaia di euro ancora minorenni) e venduti incassando circa 210 milioni di euro, numeri record in tutte le competizioni europee.

Di contro, una società che si affida principalmente sui giovani, rischia di più rispetto a chi compra giocatori più affermati.

Dal punto di vista civilistico, la voce viene iscritta nella sua totalità e non diviso per singolo giocatore, questo principalmente per due motivi:

1. i singoli giocatori non svolgono attività professionistica e non vi è nessun contratto o vincolo di lavoro per cui non esiste un vero e proprio DPC.⁷⁸
2. Dal punto di vista prudenziale, risulta difficile attribuire un valore ad un giocatore che avrà numerose difficoltà nel percorso per il raggiungimento del mondo professionistico.

I costi del vivaio, dunque, vengono rappresentati come oneri pluriennali sospesi indifferenziati, in quanto considerano i costi relativi al mantenimento del settore giovanile nel suo complesso. È assimilabile al concetto dei costi per R&S, ma non viene inserito nella voce B.I.2 "Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità" ma in una voce apposita (che non vediamo nel bilancio di Juventus FC perché non presenti al 30.06.2020) B.I.7 "Costi del Vivaio".

Secondo la raccomandazione contabile 2 fornita dalla FIGC, indica quali sono i costi che possono rientrare tra quelli capitalizzati:

- il premio di formazione e di preparazione corrisposto per l'ingaggio di giovani

⁷⁸ Basile G., Brunelli M., Cazzulo G., "Le società di calcio professionistiche: aspetti civilistici, fiscali e gestionali", 1997, p.76

calciatori;

- vitto, alloggio e locomozione gare;
- rimborsi spese ai calciatori;
- allenatori, istruttori e tecnici del vivaio;
- assicurazione infortuni;
- spese sanitarie

Ritengo però non corretto inserire il premio di formazione e di preparazione corrisposto per l'ingaggio di giovani calciatori in quanto presenta a mio avviso le caratteristiche tipiche dei DPC. Questa voce consiste nel costo per acquisire i giovani calciatori provenienti da altre società. Nonostante l'acquisto si riferisca solo alla prestazione del calciatore, è anche vero però che si acquisisce il titolo per poter stipulare il primo contratto da professionista. Sembrerebbe dunque coerente inserirla tra i DPC.

2.1.2.1 Le implicazioni fiscali dell'ammortamento e capitalizzazione dei costi del vivaio

La capitalizzazione dei costi del vivaio porta a delle conseguenze anche dal punto di vista fiscale. I costi del vivaio, infatti, come sancito per i DPC, sono soggetti ad ammortamento per al massimo cinque esercizi. Dal punto di vista fiscale⁷⁹ la società potrà portare in deduzioni pro quota le spese di competenza⁸⁰ in ogni esercizio fino ad un massimo di cinque anni.

Vi sono poi alcune società che inseriscono una quota di questi costi nella voce A.4 del conto economico, *"Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni"*. Questa pratica, in sostanza, "storna" i costi che l'impresa ha sostenuto per la realizzazione interna di immobilizzazioni immateriali e materiali. Fiscalmente questa operazione prende il nome di *"Capitalizzazione dei costi del vivaio"* e concorre regolarmente alla formazione del reddito imponibile.

⁷⁹ Come vedremo nei capitoli successivi

⁸⁰ T.U.I.R. Art. 109 c.4 *"Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa. Sono tuttavia deducibili:*

a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;

b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi.

2.2 Le componenti economiche

Ora che abbiamo affrontato le principali voci caratteristiche patrimoniali del bilancio delle società sportive professionistiche, passiamo alle voci economiche che sono anche le più interessanti dal punto di vista tributario in quanto andranno a formare la base imponibile dell'IRES (e dell'IRAP). Portiamo sempre l'esempio del conto economico del 30.06.2020 di Juventus FC.

CONTO ECONOMICO

<i>importi in Euro</i>	Nota	Esercizio 2019/2020	Esercizio 2018/2019	Variazioni
Ricavi da gare	31	49.200.379	70.652.591	(21.452.212)
Diritti radiotelevisivi e proventi media	32	166.378.556	206.642.858	(40.264.301)
Ricavi da sponsorizzazioni e pubblicità	33	129.560.768	108.842.634	20.718.134
Ricavi da vendite di prodotti e licenze	34	31.725.193	44.026.765	(12.301.572)
Proventi da gestione diritti calciatori	35	172.020.621	157.186.818	14.833.803
Altri ricavi e proventi	36	24.538.574	34.104.728	(9.566.154)
Totale ricavi e proventi		573.424.092	621.456.394	(48.032.302)
Acquisti di materiali, forniture e altri approvvigionamenti	37	(3.207.790)	(3.733.793)	526.003
Acquisti di prodotti per la vendita	38	(12.142.221)	(17.501.352)	5.359.131
Servizi esterni	39	(71.126.279)	(81.236.433)	10.110.154
Personale tesserato	40	(259.273.661)	(301.334.879)	42.061.218
Altro personale	41	(25.065.396)	(26.416.512)	1.351.116
Oneri da gestione diritti calciatori	42	(31.123.416)	(15.521.017)	(15.602.399)
Altri oneri	43	(12.184.348)	(12.717.676)	533.328
Totale costi operativi		(414.123.111)	(458.461.662)	44.338.551
Ammortamenti e svalutazioni diritti calciatori	44	(193.475.910)	(149.440.966)	(44.034.945)
Ammortamenti altre attività materiali e immateriali	45	(17.417.474)	(11.722.391)	(5.695.083)
Accantonamenti, svalutazioni e rilasci di fondi	46	(15.468.313)	(17.160.672)	1.692.360
Risultato operativo		(67.060.716)	(15.329.297)	(51.731.419)
Proventi finanziari	47	4.217.342	3.429.230	788.112
Oneri finanziari	48	(17.706.544)	(14.496.878)	(3.209.666)
Quota di pertinenza del risultato di società collegate e joint venture		(1.107.177)	(500.891)	(606.287)
Risultato prima delle imposte		(81.657.094)	(26.897.835)	(54.759.259)
Imposte correnti	49	(7.971.802)	(11.738.088)	3.766.286
Imposte differite e anticipate	49	(53.210)	(1.259.871)	1.206.661
Perdita dell'esercizio		(89.682.106)	(39.895.794)	(49.786.312)
Perdita dell'esercizio per azione, base e diluito	50	(0,076)	(0,040)	(0,037)

Come per lo stato patrimoniale, anche lo schema del conto economico è quello previsto dal Codice civile, all'art 2425.

Le voci di conto economico, rispetto ai bilanci delle imprese tradizionali, presentano diverse voci peculiari sia dal lato ricavi che dal lato costi.

Principalmente possiamo individuare

- i ricavi da gare
- i diritti televisivi
- gli introiti pubblicitari e da sponsorizzazione
- i ricavi e i costi derivanti dalla gestione dei DPC
- i contributi C.O.N.I., federazioni sportive o altri enti
- le spese dei beni distribuiti gratuitamente

2.2.1 Gli introiti da gare

Le società sportive professionistiche svolgono un'attività imprenditoriale volta alla produzione di spettacoli sportivi periodici. Gli introiti derivanti da questi spettacoli sportivi, dunque, consistono in una voce molto importante del conto economico delle società professionistiche e sono divisi in due sottocategorie: i proventi dalla cessione dei biglietti e i proventi derivanti dagli abbonamenti.

Dal punto di vista fiscale, entrambe le entrate concorrono a formare il reddito di impresa, in quanto sono corrispettivi incassati dalla prestazione di servizi alla cui produzione è preordinata l'attività d'impresa⁸¹, ma vengono trattate in modo diverso tra loro. Come tutti i componenti del reddito d'impresa, le entrate in questione concorrono a formare la base imponibile nell'esercizio di competenza⁸², ossia quello in cui si sono verificati i fatti economici che li hanno generati. Risulta dunque facile comprendere che mentre per i biglietti non vi sono temi particolari poiché la prestazione viene ultimata in una sola partita, gli abbonamenti concorrono alla formazione del reddito d'impresa pro quota alla data di effettuazione delle singole manifestazioni a cui l'abbonamento si riferisce⁸³. Nel caso in cui la stagione sportiva si concludesse dopo la chiusura dell'anno civilistico, l'importo delle quote degli abbonamenti relativi a quelle partite andrebbe necessariamente scomputato dal conto economico e portato all'anno civilistico successivo.

⁸¹ Art. 85, c.1, T.U.I.R. *“Sono considerati ricavi:*

a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa”

⁸² Art.109, c.2 lettera b), T.U.I.R. *“I corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi”*

⁸³ Giovanardi A., *op.cit.* p. 58

Va ricordato però che uno dei principi dell'imponibilità dell'IRES è la certezza e determinabilità, per cui, i profitti derivanti dalla vendita dei biglietti o degli abbonamenti, è imponibile solo nell'esercizio in cui tali caratteristiche vengono ad esistere⁸⁴.

2.2.2 I proventi da diritti televisivi

Abbiamo trattato a lungo nei primi capitoli di questo elaborato di come è evoluta la scena nazionale ed europea dal punto di vista mediatico delle società sportive, soprattutto nel calcio. Abbiamo visto che i proventi da diritti televisivi sono aumentati di anno in anno⁸⁵ (eccetto qualche piccolo decremento) e oggi nei bilanci delle società comportano la voce più significativa dei ricavi.

Si riporta anche per confronto, l'estratto dei ricavi della squadra AC Milan⁸⁶.

GRUPPO MILAN

BILANCIO CONSOLIDATO AL 30 GIUGNO 2019

(valori in migliaia di Euro)

CONTO ECONOMICO

	Esercizio 2018/2019	Esercizio 2017/2018	Variazioni
A) VALORE DELLA PRODUZIONE			
1 Ricavi delle vendite e delle prestazioni			
a) ricavi da gare	21.182	22.819	(1.637)
b) abbonamenti	9.115	9.796	(681)
c) ricavi da altre competizioni	3.815	2.723	1.092
Totale	34.112	35.338	(1.226)
2 variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti	100	(125)	225
5 altri ricavi e proventi			
b) proventi da sponsorizzazioni	38.030	44.711	(6.681)
d) proventi commerciali e royalties	18.817	17.760	1.057
e) proventi da cessione diritti audiovisivi	105.048	100.578	4.470
f) proventi vari	9.090	8.927	163
g) ricavi da cessione temporanea prestazioni calciatori	5.245	2.454	2.791
h) plusvalenze da cessione diritti pluriennali prestazioni calciatori	12.621	35.956	(23.335)
i) altri proventi da gestione calciatori	7.670	3.652	4.018
l) ricavi e proventi diversi	10.385	6.482	3.903
Totale	206.906	220.520	(13.614)
TOTALE VALORE DELLA PRODUZIONE (A)	241.118	255.733	(14.615)

⁸⁴ Art. 109, c.1, T.U.I.R. "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni."

⁸⁵ Si veda capitolo 2

⁸⁶ <https://www.acmilan.com>

Come per l'esempio di Juventus FC, i ricavi derivanti dalla vendita televisiva sono ben superiori rispetto alle altre componenti di bilancio, e incidono con una percentuale elevata: 43,56% per AC Milan e 29,01% per Juventus FC. C'è da dire però che la seconda ha avuto importanti ricavi derivanti dalle entrate per la gestione dei DPC che "sporcano" questa analisi in quanto questa voce è fortemente variabile in ogni esercizio.

Dal punto di vista giuridico, i ricavi televisivi derivanti dalla vendita del diritto di immagine sono stati oggetto di dibattito in merito alla tipologia contrattuale con la quale dovevano configurarsi. Ci si chiedeva poi se potessero rientrare tra l'insieme dei diritti meritevoli di tutela. L'Art. 21⁸⁷ della Costituzione tutela la libertà di stampa e il diritto di cronaca, per cui si potrebbe pensare la trasmissione di una manifestazione sportiva possa rientrare in questa casistica.

In realtà ricollegandoci all'oggetto delle società sportive, cioè la produzione di spettacoli sportivi, risulta facile comprendere come una diffusione indiscriminata dell'evento sportivo possa arrecare notevoli danni economici all'impresa stessa. In giurisprudenza⁸⁸ si è sostenuto che il diritto delle società sulle partite da loro organizzate, in quanto loro oggetto sociale, è un diritto assoluto suscettibile di tutela, assimilabile al diritto di autore e alle opere di ingegno.

In merito a questa tesi, va ricordato che i presupposti⁸⁹ per l'applicazione per analogia sono:

1. assoluta non previsione del caso da parte della legge;
2. esistenza di un elemento di identità tra caso previsto e caso non previsto;
3. individuazione dell'identità nell'elemento in vista del quale il legislatore ha formulato la regola che disciplina il caso previsto.

⁸⁷ Art. 21 Cost. *"Tutti hanno diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione.*

La stampa non può essere soggetta ad autorizzazioni o censure. [...]"

⁸⁸ Pretura di Roma, ordinanza del 3 Luglio 1981: *"Le associazioni professionistiche affiliate alla F.I.G.C. e costituite in S.p.a. svolgono attività economica imprenditoriale di produzione di servizi ai fini di lucro, in quanto lo sfruttamento economico si realizza non solo nella forma primaria dell'offerta del biglietto di ingresso, ma anche con modalità secondarie e cronologicamente successive tra cui la trasmissione televisiva delle riprese filmate della partita. Il conseguente divieto per i terzi non legittimati NON viola il precetto costituzionale della libertà di manifestazione del pensiero.*

In caso di trasmissione non autorizzata, il pregiudizio di cui all'art. 700 del c.p.c. si concreta solo nel lucro cessante subito per la mancata alienazione dei diritti di trasmissione ma anche nella ulteriore conseguenza dannosa, indotta dalla indisciplinata e generalizzata teletrasmissione costituita dalla disaffezione del pubblico alla partecipazione diretta all'avvenimento sportivo quindi nella perdita numerica di spettatore paganti".

Pretura civile di Roma, 18 settembre 1987: *"[...] Configurato quindi il diritto delle società sulle partite da loro organizzate come un diritto assoluto, assimilabile a quello dell'autore di un'opera dell'ingegno, ne sarà vietata non solo la riproduzione, a norma dell'art. 13, ma anche la diffusione a mezzo radio o telefono. [...]"*

⁸⁹ Trabucchi A., *"Istituzioni di diritto civile"*, p.45, Ed. CEDAM, Padova, 1986.

L'art. 2575 c.c. sul diritto d'autore, però, si riferisce espressamente alle opere di ingegno di carattere creativo che appartengono alla scienza, musica, arti figurative, architettura, cinematografia. Secondo i presupposti per l'applicazione dell'analogia di cui sopra, l'articolo 2575 c.c. descrive dettagliatamente quali "opere" possono essere soggette a diritto d'autore. Risulta dunque difficile interpretare i diritti TV come tali.

Piuttosto che di diritto d'autore, si dovrebbe parlare più semplicemente di bene in senso giuridico, di proprietà dell'imprenditore sportivo.

Il contratto di cessione dei diritti televisivi è un contratto atipico, riconducibile alla compravendita, di cui si applicano dunque gli stessi principi poiché la causa è quella assimilabile alla causa del contratto di compravendita (scambio di cosa verso un corrispettivo in denaro).

Si applicano dunque tutte le tutele del caso sia nei confronti della società sportiva che nei confronti dell'emittente, ad esempio, caso atipico, se la squadra si mette d'accordo con l'avversario illecito per ottenere un risultato premeditato, l'emittente può richiedere il risarcimento danni per aver reso inidoneo lo spettacolo sportivo in quanto fa calare l'entusiasmo della competizione sportiva.

Dal punto di vista fiscale, infine, non vi è alcun dubbio sul fatto che i proventi derivanti dalla cessione dei diritti televisivi concorrano a formare il reddito imponibile in quanto rientrano tra i modi di sfruttamento del prodotto dell'attività di impresa. Sono importanti però le caratteristiche della certezza, esistenza e determinabilità dell'ammontare, non scontate per questa tipologia di ricavo. Si ricorda che a contrattare la vendita dei diritti, non sono le singole società ma la Lega Serie A la quale poi attribuisce alle società in base a determinati criteri i fondi ottenuti. È per questo motivo dunque che le caratteristiche di cui sopra non sono spesso così scontate.

2.2.3 I ricavi pubblicitari e i ricavi da sponsorizzazione

Gli introiti da pubblicità (in aggiunta a quelli di sponsorizzazione, spesso uniti in unico conto) sono la terza voce più sostanziosa di ricavo. La pubblicità in realtà però non trova una definizione unica e negli anni varie tesi hanno provato ad imporsi sulle altre.

È con il recepimento della Direttiva CEE 84/450 che il legislatore definisce la pubblicità⁹⁰ come "qualsiasi forma di messaggio che sia diffuso, in qualsiasi modo, nell'esercizio di un'attività commerciale, industriale, artigianale o professionale allo scopo di

⁹⁰ D.Lgs. 25 gennaio 1992, n.74.

promuovere la vendita di beni mobili o immobili, la costituzione o il trasferimento di diritti e obblighi su di essi oppure la prestazione di opere e servizi”.

Dal punto di vista contrattuale, però, non esiste una definizione di contratto di pubblicità previsto dal Codice civile, per cui è un contratto atipico stabilito in virtù dell'autonomia contrattuale prevista dall'art. 1322 c.c.

Si possono distinguere due tipologie di contratti, il primo ha per oggetto la “creazione” del messaggio e si può ricondurre all'appalto di servizio⁹¹ o alla prestazione d'opera intellettuale⁹²; il secondo invece ha per oggetto la vendita del messaggio, tipologia di contratto assimilabile alla compravendita.

Nel caso delle società sportive, difatti avviene una vendita degli spazi pubblicitari (cartelloni, insegne, immagini ecc.), contratto legato più alla compravendita e dunque alla seconda tipologia di cui sopra.

Passando al secondo tema del paragrafo, le sponsorizzazioni, possiamo subito definire questo strumento grazie al contributo del Centro di Ricerche Economico-Aziendali dell'Università Bocconi di Milano. Il C.R.E.A. definisce le sponsorizzazioni⁹³ come: “quelle attività che si avvalgono della notorietà o dell'immagine acquisita da determinate iniziative, attivabili indipendentemente dagli obiettivi di vendita delle imprese e alle quali è associabile pro tempore il nome di un'impresa, di un prodotto o di una marca, per stimolare un interesse attivo di definite audiences nei confronti di una comunicazione aziendale finalizzata, seppur di natura indiretta e mediata”.

La definizione ci permette di individuare quali sono le caratteristiche di una sponsorship e perché ad esempio, un semplice atto di liberalità non rientra tra gli sponsor. Le caratteristiche sono le seguenti:

- la sponsorizzazione è una comunicazione aziendale volta a migliorare l'immagine dell'impresa, associando il nome della stessa o di un suo prodotto ad eventi caratterizzati da grande notorietà
- è diretta a gruppi di potenziali acquirenti
- ha il fine di incrementare le vendite in maniera indiretta.

⁹¹ Art. 1655 c.c.: “L'appalto è il contratto con il quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro”.

⁹² Art. 2222 c.c.: “Quando una persona si obbliga a compiere verso corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV”.

⁹³ Riportata in Visconti G., “La sponsorizzazione sportiva”, Il fisco, n.27, 1986, p.4254.

Dal punto di vista civilistico si può dunque considerare lo sponsor come una forma di pubblicità, anche se quella “tradizionale” risulta più diretta.

Il contratto di sponsorizzazione non è anch'esso definito dal Codice Civile ma la Corte Suprema con la Sentenza n.6548/2012 indica che si *“ricomprende tutte quelle ipotesi nelle quali la società sponsorizzata si obbliga, dietro corrispettivo, a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificatamente marchiato, o anche a tenere determinati comportamenti di testimonianza in favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale”*.

Dal punto di vista tributario, non vi sono problemi in quanto questi ricavi formano la base imponibile delle società in quanto sono entrate riferite all'attività di impresa.

2.2.4 I ricavi e i costi derivanti dalla gestione dei DPC

Passiamo dunque alla voce più complessa da analizzare: la gestione dei diritti pluriennali sui calciatori.

Abbiamo già parlato nei capitoli precedenti e nei paragrafi precedenti, rispettivamente di cosa sono i DPC e come si contabilizzano a bilancio. Come si può evincere però dall'esempio di Conto economico riportato di Juventus FC, queste componenti patrimoniali hanno un forte impatto economico.

Facendo un breve riassunto, ricordo che fino alla stagione '78-'79, i DPC potevano essere trasferiti da una società all'altra senza consenso del giocatore, come un vero e proprio bene di cui la società dispone. Dopo la Sentenza Bosman (1996) vi sono due modalità: cessione del contratto previo consenso dell'atleta e trasferimento a scadenza del contratto con versamento dell'IPP nel caso di primo contratto da professionista⁹⁴.

È opportuno specificare che le società non acquistano la persona, in quanto vietato, ma acquistano il godimento della sua prestazione sportiva, da cui deriva “Diritto pluriennale alle prestazioni sportive”.

I ricavi derivanti dalla cessione sono rappresentati dalle plusvalenze mentre i costi riguardano gli ammortamenti dei DPC e le minusvalenze.

Passiamo ora a commentare i principali effetti economici dei DPC nei bilanci delle società sportive.

⁹⁴ Vedasi capitolo 2.

2.2.4.1 L'ammortamento dei DPC

Nel paragrafo in cui abbiamo affrontato la classificazione dei DPC, abbiamo definito come questi debbano essere considerati nei bilanci delle società come immobilizzazioni immateriali.

L'OIC 24 definisce che tutte le immobilizzazioni immateriali sono soggette ad ammortamento⁹⁵ sistematicamente in ogni esercizio, in relazione con la residua possibilità di utilizzazione. È necessario dunque individuare, soprattutto nelle immobilizzazioni immateriali, tre elementi fondamentali per il corretto calcolo dell'ammortamento:

- il valore da ammortizzare;
- la residua possibilità di utilizzazione;
- il criterio di ripartizione del valore da ammortizzare.

L'OIC 24 non dispone alcunché riguardo il valore da ammortizzare è dato dalla differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il suo presumibile valore di realizzo. Nella pratica però la valutazione è basata sul costo storico, calcolato come il costo d'acquisto più tutti i costi accessori, ossia collegati all'acquisizione del bene. Va però detto che in caso il bene, al termine dell'esercizio, risulti durevolmente inferiore al valore in bilancio, è necessario procedere alla svalutazione di tale bene. L'ammortamento decorre dal momento in cui l'obbligazione è disponibile e pronta all'uso (non si può dunque iniziare ad ammortizzare un DPC prima che questo sia effettivamente entrato a disposizione del club, anche se è già stato raggiunto un accordo per un futuro acquisto).

La residua possibilità di utilizzazione è direttamente correlata con la durata economica del bene, ossia il periodo in cui si prevede che il cespite porti utilità all'impresa. Per i DPC però non si applica questo criterio, ma si applica quello della "durata legale", ossia quella legata alla durata stabilita dalla legge. Ricordiamo come dopo la L. 91/1981, la durata massima del contratto applicato all'acquisto dei DPC è di cinque anni. La raccomandazione contabile n.1 della FIGC ribadisce questo concetto indicando come si debba ammortizzare il DPC durante la vita utile del contratto ma comunque non superiore a 5 anni.

Nonostante ciò non dobbiamo limitarci alla sola interpretazione letterale e vi sono delle fattispecie in cui la vita utile di un DPC possa essere inferiore o maggiore di 5 anni. Può

⁹⁵ OIC 24 "60. Il costo delle immobilizzazioni immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione."

diminuire in caso di abbandono dell'attività agonistica, di grave infortunio del calciatore e in caso si anticipi la cessione. Può invece aumentare solo in un caso, il rinnovo o prolungamento di contratto.

L'ultimo punto è il criterio da utilizzare per l'ammortamento del DPC. L'OIC ammette l'ammortamento a quote costanti, a quote decrescenti o per unità di prodotto. Nel nostro caso il più adatto è quello a quote costanti che si ottiene ripartendo il valore da ammortizzare negli anni di vita utile del bene.

Riportiamo dunque un esempio di ammortamento di un DPC. Immaginiamo l'acquisto di un DPC per un valore di 10 mln € con contratto di 5 anni ammortizzato a quote costanti.

Periodo	Valore iniziale	Ammortamento	Valore residuo
0	10.000.000	-	-
1	10.000.000	2.000.000	8.000.000
2	8.000.000	2.000.000	6.000.000
3	6.000.000	2.000.000	4.000.000
4	4.000.000	2.000.000	2.000.000
5	2.000.000	2.000.000	0

Capiamo ora invece come avviene un ammortamento nel momento in cui avviene un rinnovo del contratto al termine, per esempio, del terzo periodo.

Periodo	Valore iniziale	Ammortamento	Valore residuo
0	10.000.000	-	-
1	10.000.000	2.000.000	8.000.000
2	8.000.000	2.000.000	6.000.000
3	6.000.000	2.000.000	4.000.000
4	4.000.000	1.000.000	3.000.000
5	3.000.000	1.000.000	2.000.000
6	2.000.000	1.000.000	1.000.000
7	1.000.000	1.000.000	0

Vediamo come il valore residuo al termine del terzo anno non viene spalmato nei restanti 2 anni, come si evincerebbe da una interpretazione letterale della raccomandazione contabile n.1 ma viene spalmato fino al termine del contratto rinnovato.

Dal punto di vista fiscale, l'art. 103, c. 2, del T.U.I.R.⁹⁶ definisce che le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore alla durata prevista dal contratto o dalla legge. Prima dell'introduzione del limite temporale al contratto stipulato con il giocatore, le società riportavano in deduzione in ogni esercizio la quota di costo di competenza. Con l'introduzione della L. 91/1981 dunque le società possono portare in deduzione il costo per la massima durata del contratto (5 anni) ma nulla toglie la possibilità alle stesse di stipulare un contratto di durata inferiore, abbassando il carico fiscale.

Non vi sono dunque differenze tra l'ammortamento civilistico e quello fiscale.

2.2.4.2 Plusvalenza e minusvalenza da cessione dei DPC

Avendo dunque definito i DPC come immobilizzazioni immateriali, questi nel momento della vendita possono realizzare una plusvalenza o una minusvalenza. Il calcolo per capire se si è realizzata una plusvalenza o una minusvalenza è molto semplice, si parte dal prezzo di vendita e lo si sottrae con il valore iscritto in bilancio. Il valore iscritto in bilancio non è altro che il valore residuo di un bene ammortizzato. Se tale differenza è positiva avremo dunque una plusvalenza, se negativa una minusvalenza.

Si dice perciò che si consegue una plusvalenza nel caso in cui il valore di cessione dell'immobilizzazione sia maggiore del suo valore contabile netto (costo storico – fo.do ammortamento).

Se riprendiamo dunque il primo esempio del paragrafo 2.2.4.1, se immaginassimo di vendere l'immobilizzazione al termine del 3^a esercizio, se il prezzo di vendita è maggiore di 4.000.000 si realizzerà una plusvalenza, viceversa, si realizzerà una minusvalenza.

Fino a qualche anno fa vi era un dibattito acceso su dove collocare a conto economico tali voci, alcuni sostenevano che le plusvalenze andassero iscritte nella voce "A.5 Altri ricavi e proventi" mentre le minusvalenze nella voce "B.14 Oneri diversi di gestione". Altri invece ritenevano dovessero essere inseriti nella voce relativa ai proventi e oneri straordinari. Già prima però dell'abolizione della voce E) del conto economico, relativa alle componenti straordinarie di reddito, la mia personale opinione è che dovessero essere comunque inserite nelle voci ordinarie in quanto, per definizione, le plusvalenze (o minusvalenze) dovevano essere considerate straordinarie quelle derivanti:

- da operazioni di riconversione produttiva, ridimensionamento produttivo o

⁹⁶ T.U.I.R. Art. 103 c.2 "2. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge."

ristrutturazione;

- da alienazione di beni diversi da quelli strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi come, ad esempio, alienazione di immobili civili.

La vendita dei DPC con la seguente plusvalenza, anche se non è un vero e proprio “bene strumentale”, è riconducibile ad un bene impiegato per l’attività di servizi, assimilabile al bene strumentale. Non essendoci dunque una delle casistiche suddette, non mi sentirei di dire che le voci di plusvalenza o minusvalenza si possano classificare tra i proventi e oneri straordinari.

Questa differenza aveva però un impatto notevole in quanto, in base a come venivano contabilizzati, questi venivano inclusi o meno nella base imponibile dell'IRAP.

Oggi questo dibattito però si è risolto poiché dal 2016, è stata eliminata la voce E del conto economico, dunque, le suddette voci vanno inserite rispettivamente in “A.5 Altri ricavi e proventi” e “B.14 Oneri diversi di gestione”.

Il trattamento fiscale delle plusvalenza e minusvalenza

Abbiamo ormai affermato la natura di immobilizzazione immateriale del DPC e della loro capacità di produrre plusvalenze e minusvalenze, ma non abbiamo ancora affrontato le implicazioni fiscali di tali componenti economiche. Il T.U.I.R. all’art. 86⁹⁷ definisce le

⁹⁷ T.U.I.R. Art. 86 “1. Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85, concorrono a formare il reddito:

a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;

b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;

c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

2. Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato. Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso. Se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito.

3. Nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni.

4. Le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se

plusvalenze patrimoniali come “*tutte quelle plusvalenze diverse da quelle indicate nell’art. 85 del T.U.I.R. al comma 1⁹⁸*”. Se si legge quest’ultimo, non si trova la casistica della vendita di un DPC, è perciò definibile una plusvalenza (o minus) patrimoniale. Questo però a patto che vengano rispettate le lettere a), b) o c) del primo comma.

i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a un anno per le società sportive professionistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell’esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto. La predetta scelta deve risultare dalla dichiarazione dei redditi; se questa non è presentata la plusvalenza concorre a formare il reddito per l’intero ammontare nell’esercizio in cui è stata realizzata. Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, le disposizioni dei periodi precedenti si applicano per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; si considerano ceduti per primi i beni acquisiti in data più recente.

4-bis. Per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all’articolo 47 bis, comma 1, per i quali sussiste la condizione di cui al comma 2, lettera a), del medesimo articolo, al cedente controllante, ai sensi del comma 2 dell’articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle cedenti residenti sue controllate, spetta un credito d’imposta ai sensi dell’articolo 165 in ragione delle imposte assolte dall’impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione delle partecipazioni cedute e nei limiti dell’imposta italiana relativa a tali plusvalenze. La detrazione del credito d’imposta di cui al periodo precedente spetta per l’ammontare dello stesso non utilizzato dal cedente ai sensi dell’articolo 89, comma 3; tale ammontare, ai soli fini dell’applicazione dell’imposta, è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omesso soltanto il computo del credito d’imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere di ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell’imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi.

5. La cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo non costituisce realizzo delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento.

5-bis. Nelle ipotesi dell’articolo 47, commi 5 e 7, costituiscono plusvalenze le somme o il valore normale dei beni ricevuti a titolo di ripartizione del capitale e delle riserve di capitale per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni.”

⁹⁸ T.U.I.R. Art.85 c. 1 “1. Sono considerati ricavi:

- a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa;*
- b) 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;*
- c) i corrispettivi delle cessioni di azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all’articolo 73, che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, diverse da quelle 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. Se le partecipazioni sono nelle società o enti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera d), si applica il comma 2 dell’articolo 44;*
- d) 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;*
- e) i corrispettivi delle cessioni di obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa diversi da quelli di cui alla lettere c) e d) precedenti che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie, anche se non rientrano fra i beni al cui scambio è diretta l’attività dell’impresa;*
- f) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere;*
- g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;*
- h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.”*

In caso di vendita a titolo oneroso (a) o se sono realizzate mediante risarcimento per la perdita o danneggiamento del bene (b), l'art. 86 al comma 2 indica come viene calcolata la plusvalenza, ossia la differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato.

La plusvalenza fiscale, dunque, riprende il concetto della plusvalenza civilistica.

Il comma quattro poi indica come, una volta accertata la plusvalenza, le società possono farla concorrere alla formazione del reddito imponibile. Vi sono due possibilità:

- per l'intero ammontare nell'esercizio in cui viene realizzata
- in quote costanti negli esercizi successivi ma non oltre il quarto, solo se i beni che hanno generato la plusvalenza sono stati posseduti per tre anni.

Qui il legislatore ha introdotto una norma speciale per le società sportive professionistiche poiché ha ridotto il possesso da tre a un solo anno per ottenere il beneficio di spalmare le quote di plusvalenza. Tale scelta deve essere necessariamente indicata in sede di dichiarazione dei redditi, pena la automatica assegnazione della plusvalenza al reddito d'esercizio in cui si è formato il plusvalore.

Si ha dunque la facoltà di spalmare la plusvalenza con lo stesso criterio dell'ammortamento a quote costanti ma solo nel caso di possesso del bene per almeno 1 anno per le società sportive professionistiche. Questa norma che abbassa il requisito temporale, nasce principalmente per le caratteristiche peculiari del settore. La regola dei tre anni difatti precluderebbe alla società di ottenere tali benefici dopo l'esplosione del valore di un giocatore magari acquistato e tenuto solo un anno, casistica rara ma possibile. Non è banale però soffermarsi sulla *ratio* di tale norma, considerando che se fosse meramente agevolativa, in un contesto in cui si deroga alle tradizionali società di capitali, si potrebbe incappare in un giudizio di incostituzionalità. L'art. 3 Cost., tra le altre cose, garantisce anche l'uguaglianza in ordine economico e sociale, per cui risulterebbe difficile rendere costituzionale una norma agevolativa come quella suddetta.

È però la prima tesi, quella del legislatore che ha previsto e tutelato la necessità di tali società di procedere a rapidi investimenti e disinvestimenti di assets immateriali, che ha avuto il sopravvento.

Tornando infine all'art. 86 del T.U.I.R., al secondo comma viene anche affrontata la casistica della permuta. Difatti, in caso di scambio di beni ai quali è attribuito il medesimo valore, non genera alcun effetto fiscale. Al contrario, un eventuale conguaglio in denaro, genererà una plusvalenza, solo per la somma ricevuta.

Nel nostro specifico caso, se vengono scambiati due giocatori “alla pari”, non vi sarà alcuna plusvalenza, diverso il concetto invece se oltre allo scambio vi è un conguaglio in denaro, in questo caso, fiscalmente, risulterà una plusvalenza.

2.2.5 I Contributi

Una peculiarità delle società sportive è la presenza di contributi erogati da parte del C.O.N.I. che come abbiamo visto nel capitolo 1 è un ente pubblico a tutti gli effetti.

Perciò è possibile individuare due tipologie di contributo⁹⁹:

- contributi erogati in conto esercizio in base a norma di legge;
- contributi erogati in conto capitale o in conto esercizio ma non in base a norma di legge.

Nel primo caso vengono contabilizzati come ricavi e concorrono normalmente alla formazione del reddito d’esercizio nell’esercizio in cui sono stati conseguiti.

Nel caso di sopravvenienze attive, queste concorrono a formare il reddito in quote costanti nell’esercizio in cui sono stati conseguiti e nei successivi fino al quarto anno¹⁰⁰. Il D.P.R. del 29 settembre 1973, n.600 indica all’art. 28¹⁰¹ che gli enti pubblici devono applicare una ritenuta del 4% sull’ammontare dei contributi corrisposti a titolo d’acconto dell’IRES. La ritenuta deve essere operata se ricorrono le seguenti condizioni¹⁰²:

- a) i contributi sono erogati in conto esercizio: quelli versati per l’acquisto di beni strumentali non sono soggetti a ritenuta;
- b) i contributi sono corrisposti a imprese: l’attività delle società sportive di capitali è senza dubbio d’impresa, perciò sui contributi ad esse erogati deve essere effettuata la ritenuta da parte dell’ente pubblico erogatore.

Oltre ai contributi erogati dal CONI, vi sono i contributi incassati dalle Federazioni. Nel capitolo uno, abbiamo definito tali enti come soggetti di natura privata. Questi contributi

⁹⁹ Giovanardi A. op. cit., p 113

¹⁰⁰ T.U.I.R. Art. 88 c.3 “Sono inoltre considerati sopravvenienze attive:

a) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati alla lettera f) del comma 1 dell’articolo 85 e alla lettera b) del comma 1 dell’articolo 86(1);

b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell’articolo 85 e quelli per l’acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell’esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell’esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto. [...]

¹⁰¹ D.P.R. 600/1973 Art. 28 c.2 “Le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull’ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l’acquisto di beni strumentali.”

¹⁰² Giovanardi A., op. cit., pag. 115.

sono ottenuti tramite la firma di un contratto tra le società e la Federazione e, in questo caso, non vi è dubbio che questi contributi vengano considerati ricavi. Se però dal contratto tra le parti non viene indicata una destinazione di tali contributi, questi rientrano nella disciplina delle liberalità. Si applicherà dunque la disciplina delle sopravvenienze attive.

CAPITOLO 4

LE IMPOSTE DELLE SOCIETÀ PROFESSIONISTICHE: L'IRAP

1. L'imposta regionale sulle attività produttive

Nel capitolo precedente abbiamo affrontato l'IRES, una delle due maggiori imposte dirette sul reddito. La seconda che affrontiamo è l'Imposta regionale sulle attività produttive, l'IRAP.

L'imposta è stata introdotta dal D.Lgs. n.446/1997 con la finalità di attribuire alle regioni un gettito derivante dalle imprese, perseguendo l'obiettivo del federalismo fiscale¹⁰³. L'istituzione dell'IRAP portò anche una semplificazione tributaria in quanto furono contemporaneamente aboliti, l'ILOR, l'ICIAP, la tassa di concessione comunale, l'imposta sul patrimonio netto e i contributi per il Servizio Sanitario nazionale.

1.1 La questione delle imposte regionali

Prima di passare ad un'analisi approfondita dell'IRAP, ci soffermiamo sulle imposte locali in generale e la loro

Il federalismo fiscale vede come punto cardine la modifica del titolo V della Costituzione, avvenuto con legge costituzionale 3/2001. Questa riforma ha modificato gli artt. 117-118-119 della Costituzione, dove, in linea di massima, si delineano i rapporti tra Stato e Regioni. Nel dettaglio, l'art. 117 elenca le materie esclusive dello Stato nel secondo comma, tra cui ad esempio, difesa, immigrazione e politica estera¹⁰⁴. Per esclusività si

¹⁰³ Per approfondire la nascita e lo sviluppo del federalismo fiscale, si veda Brosio G., Piperno S. "Governo e finanza locale. Un'introduzione alla teoria e alle istituzioni del federalismo fiscale" Torino, 1998 e i lavori della Commissione di studio per il decentramento fiscale, Relazione finale, Il Fisco, 1996, pp. 5383 e ss.

¹⁰⁴ Cost. Art. 117 c.2 "Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

- a) politica estera e rapporti internazionali dello Stato; rapporti dello Stato con l'Unione europea; diritto di asilo e condizione giuridica dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione europea;
- b) immigrazione;
- c) rapporti tra la Repubblica e le confessioni religiose;
- d) difesa e Forze armate; sicurezza dello Stato; armi, munizioni ed esplosivi;
- e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; armonizzazione dei bilanci pubblici; perequazione delle risorse finanziarie;
- f) organi dello Stato e relative leggi elettorali; referendum statali; elezione del Parlamento europeo;
- g) ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali;
- h) ordine pubblico e sicurezza, ad esclusione della polizia amministrativa locale;
- i) cittadinanza, stato civile e anagrafi;
- l) giurisdizione e norme processuali; ordinamento civile e penale; giustizia amministrativa;
- m) determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;

intende che lo Stato ha la capacità di legiferare in determinati ambiti e che qualsiasi norma approvata da una Regione in questo ambito potrà essere dichiarata anticostituzionale. Nel terzo comma, invece, rientrano tutte quelle materie di legislazione concorrente tra Stato e Regione, tra cui, ad esempio, rientra il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario¹⁰⁵. Alle Regioni spetta dunque una potestà legislativa residuale, cioè tutto quello che non è esplicitato nei commi 2 e 3 dell'art.117. La modifica più rilevante, dal punto del visto del federalismo fiscale, è quella dell'art.119: questo infatti dice che *“le regioni e enti locali stabiliscono ed applicano tributi propri, in armonia con la costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario*

L'articolo 23 però suggerisce che *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*. Abbiamo dunque una contraddizione, un articolo indica che senza il coordinamento dello Stato non si può inserire tributi regionali, mentre altri due indicano che le Regioni possono.

C'è quindi molta confusione e si sono susseguiti diversi contenziosi, uno su tutti uno storico ricorso dello Stato contro la Regione Piemonte dove la Corte Costituzionale¹⁰⁶ ha sancito che l'IRAP non è una imposta regionale in senso proprio poiché è istituita e regolamentata da leggi statali. La Regione aveva infatti approvato una Legge regionale il 5 agosto 2002, n. 20 dove si prevedeva che *“a decorrere dall'anno 2001, l'Agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici [...] è esonerata dal versamento dell'imposta regionale sulle attività produttive”* e dagli obblighi inerenti a tale imposta¹⁰⁷. La Corte ha dunque dichiarato

n) norme generali sull'istruzione;

o) previdenza sociale;

p) legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;

q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale;

r) pesi, misure e determinazione del tempo; coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno;

s) tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali.”

¹⁰⁵ Cost. Art. 117 c.3 *“Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale. Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.”*

¹⁰⁶ Corte Cost. 26 settembre 2003, n.296

¹⁰⁷ Regione Piemonte, L. 20/2002 Art.1 *“A decorrere dall'anno 2001 l'Agenzia per lo svolgimento dei giochi olimpici, istituita con legge 9 ottobre 2000, n. 285 (Interventi per i Giochi olimpici invernali “Torino 2006”), è esonerata dal versamento dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive (IRAP).*

2. L'Agenzia è altresì esonerata dagli obblighi contabili inerenti l'IRAP, quali la presentazione periodica delle dichiarazioni.”

l'illegittimità costituzionale della Legge Regionale.

La Corte poi approdò ad una soluzione che comprende la possibilità per le Regioni di introdurre tributi con legge propria, ma solo se lo Stato emana una legge di coordinamento dell'esercizio della potestà legislativa da parte delle Regioni. La legge 5 maggio 2009, n.42 denominata "*Delega al Governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione*" provò a rispondere a questa necessità, partorendo un testo normativo molto complesso che ottenne il risultato di indebolire la potestà legislativa regionale. Tra le altre novità, la legge introduce sì la possibilità alle regioni di istituire tributi regionali e locali, ma con il vincolo di divieto di ogni doppia imposizione tra Stato e Regioni. Questo requisito limita notevolmente il potere delle Regioni in quanto i presupposti che formano la base imponibile (reddito, consumi, patrimonio ecc.) sono tutti già oggetto di tassazione da parte dello Stato, per cui si riduce di molto lo spazio impositivo per gli organi locali e le Regioni. Inoltre, è esclusa qualsiasi modifica alla disciplina dei tributi, anche se introdotti a favore delle Regioni.

In definitiva, si può constatare che, nonostante la volontà del legislatore di introdurre nell'ordinamento il federalismo fiscale, dal lato pratico, non si è raggiunto il risultato sperato, con la conseguenza che le Regioni non hanno ancora raggiunto l'autonomia finanziaria.

1.2 L'IRAP: presupposto, soggetti passivi, base imponibile e aliquota

L'art. 2 del D.Lgs. 446/1997¹⁰⁸ descrive il presupposto dell'IRAP indicando quattro caratteristiche:

- esercizio abituale dell'attività;
- attività autonomamente organizzata;
- attività diretta a produrre beni o prestare servizi;
- l'attività può anche essere non commerciale.

I soggetti passivi sono tutte le imprese, i lavoratori autonomi, le amministrazioni pubbliche e le società non residenti, ma con stabile organizzazione in Italia. Sono però esclusi¹⁰⁹ i

¹⁰⁸ D.Lgs. 446/1997 Art.2 "*Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.*"

¹⁰⁹ D.Lgs. 446/1997 Art.3 c.2 "*Non sono soggetti passivi dell'imposta:*

a) i fondi comuni di investimento di cui alle leggi 23 marzo 1983, n. 77, 14 agosto 1993, n. 344, e 25 gennaio 1994, n. 86;

b) i fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124;

c) i gruppi economici di interesse europeo (GEIE) di cui al decreto legislativo 23 luglio 1991, n. 240, salvo quanto disposto nell'articolo 13."

fondi comuni d'investimenti, i fondi pensione, i gruppi di interesse economico europeo (GEIE) e dal 1° gennaio 2016, anche i produttori agricoli¹¹⁰.

Il legislatore con questo tributo ha scelto di colpire la "produzione", in quanto l'IRAP non tiene conto del reddito creato, ma solo della capacità di produrre. Seguendo tale ratio, l'IRAP colpisce anche tutte le attività senza scopo di lucro, a patto che siano in grado di generarlo. La base imponibile dell'IRAP è descritta negli artt. dal 4 al 13 del D.Lgs. 446/1997 e prevede diverse regole in base alla tipologia di soggetto a cui si rivolge. Tra le attività previste dal Decreto, non è menzionato il settore sportivo ma, si può applicare per analogia, le regole previste dalle imprese industriali, mercantili e di servizi (art.5)¹¹¹. I metodi determinazione della base imponibile dell'IRAP si possono riassumere in tre gruppi:

- a) il primo metodo è quello di derivazione dal bilancio, destinato agli enti commerciali, società di capitali e di persone che scelgono per questa opzione
- b) il secondo è destinato alle società di persone e alle imprese individuali e prevede un calcolo dai dati reddituali/fiscali
- c) l'ultimo metodo, quello retributivo, è rivolto agli enti commerciali che svolgono attività di istruzione e alle amministrazioni pubbliche.

Alle società professionistiche si applica dunque il primo metodo, poiché trattasi di enti commerciali e società di capitali.

La base imponibile dell'IRAP è costituita dal "valore della produzione netta" realizzato nel territorio di ciascuna Regione¹¹². Se l'attività è esercitata in più Regioni, il valore della produzione si considera prodotto nel territorio di ciascuna regione. Utilizzando il primo metodo, la base imponibile è dettata dalla differenza tra i componenti positivi e quelli negativi di reddito inerenti alla gestione ordinaria, ad eccezione del costo del personale, delle svalutazioni e degli accantonamenti.

¹¹⁰ In realtà, i soggetti che svolgono unicamente attività agricole per le quali è prevista l'esclusione dall'imposizione ai fini IRAP, sono comunque tenuti a presentare la dichiarazione IRAP se determinano il diritto camerale annuale in base al "fatturato". Non si applica l'IRAP nel caso in cui il fatturato non superi i 7.000€.

¹¹¹ Le altre tipologie previste sono: banche e altri enti e società finanziarie (art. 6), imprese di assicurazione (art. 7), esercenti arti e professioni sia in forma individuale che in forma di società semplice ed equiparate (art. 8), produttori agricoli titolari di reddito agrario di cui all'art. 29 d.p.r. n. 917/86, di attività di allevamento di animali di cui all'art. 78 d.p.r. n. 917/86, nonché titolari di attività di agriturismo (art. 9), enti privati non commerciali anche relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate (art. 10, commi 1 e 2), società ed enti commerciali e non commerciali non residenti (art. 10, comma 4 e art. 12, commi 2 e 3), amministrazioni pubbliche, ivi compresi gli enti pubblici commerciali, e organi dello Stato (art. 10bis), soggetti residenti che realizzano valore della produzione fuori dal territorio dello Stato (art. 12), GEIE (art.13).

¹¹² D.Lgs. 446/1997 Art.4 c.1 "L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione"

Valore della produzione
- Costi della produzione
= Differenza tra valore e costi della produzione
+ B9) Costi del personale dipendente
+ B10 c & d) Svalutazioni immobilizzazioni & Svalutazione crediti
+ B12 & B13) Accantonamenti per rischi ed oneri
= Base imponibile IRAP

Non vengono dedotte nemmeno le spese per le prestazioni di collaborazione continuativa, la quota interessi delle locazioni finanziarie, le perdite sui crediti e per le attività commerciali e prestazioni di lavoro non esercitate abitualmente. Rimane invece la possibilità di dedurre fino a 1/18 i costi sostenuti per l'acquisizione di un marchio e dell'avviamento

Fin dalla sua introduzione, sono sorti forti dubbi sulla costituzionalità dell'imposta in quanto derogherebbe al principio di capacità contributiva all'art.53¹¹³ della Costituzione. La Corte Costituzionale ha però definito nella sentenza 156/2001 che il valore aggiunto è un'espressione della capacità produttiva dunque perfettamente rientrante nel principio sancito dall'art. 53.

Infine, l'aliquota dell'IRAP è del 3,9%, ma le Regioni hanno la facoltà aumentare o diminuire di 0,92%.

1.3 Le deduzioni IRAP

Nell'art. 11 del D.Lgs. vengono definite le deduzioni applicabili nella determinazione dell'imponibile IRAP. In particolare, vi sono sei differenti deduzioni:

- per contributi assicurativi obbligatori per infortuni sul lavoro¹¹⁴;

¹¹³ Cost. Art. 53 "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività."

¹¹⁴ Questo vale per gli enti non commerciali in quanto, per gli altri, i contributi sono già esclusi nel computo del calcolo della base imponibile.

- per spese relative agli apprendisti, disabili e personale di ricerca e sviluppo;
- per indennità di trasferta per le imprese autorizzate al trasporto merci;
- per il cuneo fiscale;
- per l'assunzione di lavoratrici svantaggiate;
- per il valore della produzione non eccedente alle soglie.

Per le spese relative agli apprendisti, disabili e personale di R&S, è permesso di dedurre dalla base imponibile i costi a loro riferiti. Se per gli apprendisti e i disabili non sono necessarie ulteriori analisi, i costi riferiti al personale R&S meritano un approfondimento. È possibile dedurre tali costi solamente se viene rilasciata un'attestazione di effettività dei costi da parte del Collegio sindacale o una società di revisione o revisore iscritto all'albo o, in alternativa, dal centro di assistenza fiscale.

Una ulteriore deduzione ammessa è quella relativa all'art. 11 comma 1-bis, riferito alle indennità di trasferta sostenute dalle imprese autorizzate al trasporto merci se previste contrattualmente e non eccedenti i limiti di importo per non concorrere a formare il reddito del lavoratore.

Relativamente alle deduzioni per il cuneo fiscale, è riconosciuta la deducibilità per 7.500€ per ogni lavoratore assunto a tempo indeterminato aumentato a 13.500€ per le lavoratrici e per i ragazzi di età inferiore a 35 anni¹¹⁵ e del 100% dei contributi assistenziali e previdenziali a carico del datore di lavoro relativi agli stessi contratti.

Infine, in merito all'ultimo punto, il comma 4-bis, riconosce la possibilità di dedurre dalla base imponibile alcuni importi parametrati a soglie specifiche di valore della produzione¹¹⁶. Il successivo comma 4-bis.1 riconosce poi una deduzione di 1850€ per ogni lavoratore dipendente fino ad un massimo di cinque dipendenti se il valore della produzione non supera i 400.000€.

¹¹⁵ Per i lavoratori assunti a tempo indeterminato nelle Regioni Abruzzo, Calabria, Basilicata, Puglia, Campania, Molise, Sardegna e Sicilia, è possibile ottenere la deduzione di 15.000 € e 21.100 se di sesso femminile e under 35 anni.

¹¹⁶ D. Lgs. 446/97, art. 11 c.4-bis "Per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), sono ammessi in deduzione, fino a concorrenza, i seguenti importi: a) euro 7.350 se la base imponibile non supera euro 180.759,91; b) euro 5.500 se la base imponibile supera euro 180.759,91 ma non euro 180.839,91; c) euro 3.700 se la base imponibile supera euro 180.839,91 ma non euro 180.919,91; d) euro 1.850 se la base imponibile supera euro 180.919,91 ma non euro 180.999,91."

1.4 La parziale deducibilità ai fini IRES

Dalla manovra finanziaria del 2008, c.d. “anticrisi”, è stata introdotta la possibilità di dedurre al 10% l'IRAP dall' IRES in riferimento alle spese per il personale e per gli oneri finanziari. La deduzione è ammessa per tutti i soggetti che calcolano la base imponibile secondo i criteri ordinari dunque società di capitali, delle società di persone e delle imprese individuali, delle banche e degli altri enti e società finanziari, delle imprese di assicurazione, delle persone fisiche, società semplici e quelle ad esse assimilate esercenti arti e professioni, compresi gli imprenditori agricoli, le pubbliche amministrazioni e gli enti privati non commerciali.

Nel 2011, con D.L. 201/11, viene modificata la disciplina della deducibilità dell'IRAP dall'IRES, introducendo la deduzione analitica dell'IRAP in relazione al costo del lavoro. Rimane, invece, invariata la deduzione forfettaria del 10% per gli oneri finanziari. In presenza di interessi e costi per il personale dipendente si applicano dunque due deducibilità: una forfettaria del 10% in presenza di interessi passivi maggiori degli interessi attivi e una invece analitica in presenza di personale dipendente.

2. La questione della assoggettabilità delle plusvalenze dalle cessioni dei diritti pluriennali dei calciatori

Una questione che si è dibattuta per tanti anni è quella relativa alle plusvalenze o minusvalenze generate dalla vendita dei DPC. Vi erano due scuole di pensiero, una sostenuta dall'Agenzia delle Entrate e una invece sostenuta dalla raccomandazione contabile n.1.

Partendo da quest'ultima, la raccomandazione contabile sosteneva che la vendita dei DPC costituisse un'operazione di carattere straordinario¹¹⁷, dunque non rientrasse nella base imponibile dell'IRAP, proprio perché rientranti tra le voci E, ricavi e oneri straordinari. Questa soluzione portava un vantaggio notevole per le società sportive proprio per il valore elevato che hanno in genere le plusvalenze nei conti economici delle società.

¹¹⁷ La raccomandazione contabile n.1 al punto C.IV recitava: *“L'oggetto economico---tecnico (gestione ordinaria) delle società di calcio è costituito dalla formazione, dalla preparazione e dalla gestione di squadre di calcio, dall'organizzazione dei tornei, gare e manifestazioni calcistiche nel rispetto delle norme e delle direttive fissate dalla F.I.G.C. La compravendita dei diritti alle prestazioni dei calciatori rientra nelle operazioni di gestione straordinaria. [...]”*

Nonostante l'esplicita definizione prevista dalla raccomandazione contabile, l'Agenzia delle Entrate, attraverso la risoluzione 213/E del 2001¹¹⁸, ritenne che la plusvalenza derivante dalla cessione rientrasse tra le componenti ordinarie di reddito.

Proviamo a ricostruire il caso relativo all'Internazionale FC, che fu un esempio di come si è arrivati oggi a preferire la tesi proposta dall'Agenzia delle Entrate. Nel corso degli anni 2001-2002-2003 l'AdE iniziò ad emettere avvisi di accertamento per le squadre professionistiche in merito all'IRAP non versato relativo alla cessione delle plusvalenze degli anni in questione. Una di queste società fu proprio l'Internazionale FC che, dopo aver ricevuto l'avviso, fece ricorso poiché riteneva che nella cessione del DPC non vi fossero i presupposti della plusvalenza in quanto non si realizzava né una cessione di beni, né una cessione di diritti reali, rifacendosi dunque alla Raccomandazione contabile n.1.

Nel 2004, la Cassazione stabilisce che con riferimento all'attività imprenditoriale di intrattenimento sportivo, una società che si avvale della prestazione del calciatore, deve considerarla come un bene immateriale strumentale, dunque la plusvalenza generata deve essere classificata come componente ordinaria di reddito¹¹⁹. Questa tesi, avallata anche dalle CTR Lombardia e Piemonte¹²⁰, non ha però convinto la CTR Lazio che nel 2012 ha sostenuto che la plusvalenza non potesse provenire da beni strumentali in quanto la società cessionaria ha solo il diritto di concludere un nuovo contratto con il giocatore e, non costituendo una funzione produttiva, l'accordo tra le due società, senza il successivo accordo con il giocatore, non consente di affermare la realizzazione di una plusvalenza in capo alla società cedente, non derivando dalla cessione di un bene strumentale, con conseguente assoggettamento all'IRAP¹²¹.

Si conclude il caso con la Corte di Cassazione che, con le ordinanze nn.2144-2145-2146 del 12 luglio 2018, afferma la correttezza della interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, rigettando dunque il ricorso dell'Internazionale FC. Questo perché, difatti, la stessa FIGC quando parlava di trasferimento di un calciatore, faceva esplicitamente riferimento alla cessione del contratto, dunque la sentenza della CTR Lazio non pare condivisibile.

¹¹⁸ AdE Risoluzione 213/E 2001 “[...] Tale diritto [il DPC] costituisce un bene immateriale, strumentale all'esercizio dell'impresa, sia fiscalmente, perché ammortizzabile ai sensi dell'art. 68 del TUIR, sia civilisticamente, perché necessario per conseguire l'oggetto sociale. La plusvalenza, o la minusvalenza, realizzate su tale diritto a seguito della cessione del contratto di prestazione sportiva, sono relative ad un bene strumentale e devono essere considerate componenti ordinari e non straordinari di reddito, classificabili rispettivamente nelle voci di conto economico A) – 5), ovvero B) – 14).”

¹¹⁹ Cass. Sez. civile, sentenza 3545/2004 del 23 febbraio 2004.

¹²⁰ Vedi CTR Lombardia sentenza 3625/45/2015 e CTR Piemonte 825/5/2017

¹²¹ CTR Lazio, sentenza 92/28/2012 dep. Il 21/05/2012

Va, inoltre, effettuata un'ulteriore analisi sull'iscrizione delle plusvalenze in generale nelle voci straordinarie. Secondo l'OIC 29, era¹²² possibile iscrivere all'interno delle suddette voci, solo gli *“Oneri, plusvalenze e minusvalenze da operazioni con rilevanti effetti sulla struttura dell'azienda”*. Per quanto dal punto di vista dei risultati sportivi la vendita di un giocatore possa rappresentare un'operazione rilevante (immaginiamo un giocatore particolarmente importante per la squadra), dal punto di vista aziendale non possiamo parlare di *“operazione rilevante sulla struttura”*¹²³. Era dunque improprio in ogni caso inserire tali plusvalenze o minusvalenze nei componenti straordinari.

Ad oggi però il problema non sussiste più in quanto, come si diceva nel capitolo precedente, è stata eliminata la voce E del conto economico e, unitamente alle numerose sentenze dettate, la conseguenza è che le plusvalenze e le minusvalenze vengono contabilizzate come componenti ordinari di reddito, dunque soggetti a IRAP, tesi tra l'altro che si condivide pienamente.

¹²² Ora non esistono più le voci di reddito “straordinario”.

¹²³ Diversa situazione potrebbe essere in caso di “evento extra-sportiva” in cui una società per motivi diversi debba vendere la maggior parte dei DPC, per esempio a seguito di una retrocessione dovuta ad illeciti sportivi. In questo caso, poteva essere possibile l'iscrizione nelle voci straordinarie.

CAPITOLO 5

L'IVA NELLE SOCIETA' SPORTIVE PROFESSIONISTICHE

1. L'IVA: i requisiti d'imponibilità e aliquote

Dopo aver trattato nei precedenti capitoli le principali imposte dirette, IRES e IRAP, passiamo ora ad esaminare l'IVA.

L'IVA è una delle imposte più conosciute e si tratta dell'imposta sul valore aggiunto, ossia sul valore che si aggiunge in ogni fase di lavorazione dei beni e servizi. È un'imposta plurifase cumulativa, ma rimane neutra per gli intermediari in quanto pesa esclusivamente sul consumatore finale.

La principale fonte normativa della disciplina dell'IVA è il DPR n.633/1972 del 26 ottobre 1972. Dall'art.1 del decreto¹²⁴ è possibile trarre il requisito oggettivo e quello soggettivo del tributo. Nell'art. 7¹²⁵ invece viene descritto il requisito territoriale.

Il requisito oggettivo

Il requisito oggettivo consiste nella cessione di beni o prestazione di servizi. Lo stesso Decreto esplicita cosa si intende per "cessione di bene", ossia *"gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere"*. Vi sono poi diverse particolari transazioni che costituiscono cessione di beni soggetti a IVA¹²⁶, ad esempio le cessioni a titolo gratuito di beni la cui produzione e il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa.

Per i servizi invece, l'art. 3 dispone che *"Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, quale ne sia la fonte"*. Anche per i servizi, l'art. 3 dispone alcune casistiche

¹²⁴ L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese e sulle prestazioni di servizi a imprese effettuate nell'esercizio di arti e professioni. L'imposta si applica, inoltre, secondo le disposizioni del titolo quinto, sulle importazioni da chiunque effettuate.

¹²⁵ Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono soggette all'imposta se ed in quanto effettuate nello Stato. Si considerano effettuate nello Stato le cessioni che hanno per oggetto beni immobili ivi esistenti e quelle che hanno per oggetto beni mobili nazionali, nazionalizzati o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio doganale. Le cessioni fatte da soggetti residenti nello Stato si presumono ivi effettuate, salvo prova contraria. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nello Stato quando sono utilizzate nel territorio doganale e si presumono ivi utilizzate, salvo prova contraria, quando sono rese da soggetti residenti nello Stato. Le prestazioni di servizi indicate al n. 2) dell'art. 3 si presumono effettuate nello Stato, salvo prova contraria, anche quando sono rese da soggetti residenti all'estero a soggetti residenti nello Stato. Si considerano residenti nello Stato i soggetti che vi hanno la residenza, il domicilio o una stabile organizzazione.

¹²⁶ Si rimanda all'Art.2 del DPR 633/1972

particolari alle quali si applica il regime IVA, ad esempio le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio o simili e le somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e mense aziendali.

Il requisito soggettivo

Il decreto poi definisce il c.d. requisito soggettivo, indicando che solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi “*effettuate nell’esercizio di imprese e sulle prestazioni di servizi a imprese effettuate nell’esercizio di arti e professioni*” sono soggette ad IVA. L’art. 4 del DPR 633/1972¹²⁷ si addentra nel dettaglio dell’espressione “esercizio di impresa”. Si considerano dunque sempre effettuate da un’impresa quelle cessioni poste in essere dalle società che svolgono attività commerciali di qualsiasi tipologia, e le cessioni o prestazioni poste in essere dagli Enti pubblici e privati, diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole. Per l’esercizio delle arti e professioni, è invece l’art. 5 che definisce quale tipologie di attività sono soggette al regime IVA¹²⁸.

Il requisito territoriale

In ultima battuta, l’art. 7¹²⁹ affronta il complesso tema della territorialità dell’imposta.

¹²⁷ DPR 633/1972 Art. 4 “*Si considerano effettuate nell’esercizio di imprese le cessioni di beni relativi all’impresa e le prestazioni di servizi rientranti nell’attività propria dell’impresa fatte da imprenditori, compresi i piccoli imprenditori di cui all’art. 2083 e gli imprenditori agricoli di cui all’art. 2135 del codice civile. Si considerano in ogni caso effettuate nell’esercizio di imprese:*

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società indicate negli articoli 2200, 2507 e 2546 del codice civile e nell’art. 278 del codice della navigazione;

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da enti pubblici o privati diversi dalle società, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole.

Per gli enti di cui al n. 2), che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l’esercizio delle attività ivi indicate, si considerano effettuate nell’esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell’esercizio di attività commerciali o agricole mediante una distinta organizzazione. Non si considerano effettuate nell’esercizio di imprese, in deroga alle disposizioni dei precedenti commi, le prestazioni di servizi rese da società o associazioni costituite fra artisti o professionisti esclusivamente per l’esercizio in forma associata di arti o professioni intellettuali e da società fiduciarie e di revisione aventi per oggetto esclusivamente le attività indicate nell’art. 1 della legge 23 novembre 1939, n. 1966.”

¹²⁸ Art. 5 “*l’esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l’esercizio in forma associata delle attività stesse*”.

¹²⁹ Art. 7 “*Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono soggette all’imposta se ed in quanto effettuate nello Stato. Si considerano effettuate nello Stato le cessioni che hanno per oggetto beni immobili ivi esistenti e quelle che hanno per oggetto beni mobili nazionali, nazionalizzati o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio doganale. Le cessioni fatte da soggetti residenti nello Stato si presumono ivi effettuate, salvo prova contraria. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nello Stato quando sono utilizzate nel territorio doganale e si presumono ivi utilizzate, salvo prova contraria, quando sono rese da soggetti residenti nello Stato. Le prestazioni di servizi indicate al n. 2) dell’art. 3 si presumono effettuate nello Stato, salvo prova contraria, anche quando sono rese da soggetti residenti all’estero a soggetti residenti nello*

Secondo il decreto, un'operazione è rilevante ai fini IVA se svolta all'interno del territorio dello Stato. È necessario perciò capire cosa si intende per territorio dello Stato e quali sono le casistiche di applicazione del regime IVA nelle operazioni conseguenti.

Oltre all'art. 7 del DPR 633/72, ai fini della territorialità, è necessario prendere in considerazione anche il D.L. 331/1993 che tratta all'art. 40 le operazioni intracomunitarie. La disciplina prevista per la determinazione della territorialità nelle cessioni di beni mobili prevede che la vendita è considerata effettuata in Italia se si verificano le seguenti condizioni:

- il bene si trova in Italia al momento dell'operazione (art.6);
- si tratta di un bene nazionale, nazionalizzato, comunitario o vincolato al regime della temporanea importazione.

Si considerano beni nazionali quelli prodotti in Italia; nazionalizzati sono invece quelli importati definitivamente in Italia; comunitari sono i beni prodotti in un altro Paese dell'Unione Europea o da esso importati da un Paese Extra-UE; infine, i beni soggetti a regime di temporanea importazione sono quelli provenienti da uno Stato extra-UE introdotti in Italia temporaneamente per essere lavorati e poi successivamente spediti fuori dall'Unione Europea.

Per le merci che sostano temporaneamente in Italia e destinati a un Paese estero o in deposito presso luoghi sottoposti a vigilanza doganale, si considerano in sospensione iva, perciò non si applica l'IVA.

In merito invece alla territorialità delle prestazioni di servizi, nel 2010 sono state introdotte nuove regole, recependo la Direttiva 2008/8/CE del Consiglio.

Le prestazioni di servizi generiche, per le quali non sono previste specifiche deroghe, rese a soggetti passivi (business to business) si considerano effettuate nel territorio se realizzate verso soggetti stabiliti in Italia¹³⁰. Un esempio di alcune prestazioni che seguono il principio del *"luogo del committente"* sono le prestazioni pubblicitarie, prestazioni di locazioni finanziarie e non, prestazioni di consulenza e, importante ai fini del presente elaborato, le cessioni dei contratti relativi alle prestazioni di sportivi professionisti.

Per le prestazioni generiche rese a consumatori finali (Business to consumer), si

Stato. Si considerano residenti nello Stato i soggetti che vi hanno la residenza, il domicilio o una stabile organizzazione. Non si considerano effettuate nello Stato le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui ai successivi articoli 8 e 9"

¹³⁰ Direttiva 2006/112/CE del 28 Novembre 2006, art.44 *"Il luogo delle prestazioni di servizi effettuate da un intermediario che agisce in nome e per conto terzi, diverse da quelle di cui agli articoli 50, 54 e 56, paragrafo 1 è il luogo di effettuazione dell'operazione principale, in conformità delle disposizioni della presente direttiva."*

applica invece il c.d. criterio del *“luogo del prestatore”*, ossia sono rilevante se effettuate da soggetti stabiliti in Italia.

Per definire dove un soggetto è stabilito, si considera il domicilio fiscale per le persone fisiche e la sede legale per le società commerciali.

Vi sono poi delle deroghe ai due principi generali, riferite a peculiari servizi che, per le loro caratteristiche, necessitano di criteri che si diversificano dai precedenti. Le prestazioni che derogano al principio del *“luogo del committente”* sono¹³¹:

- periti o concessione di diritti di utilizzazione dei beni immobili o altre prestazioni relative a immobili. Tali operazioni si considerano territorialmente rilevanti se l'immobile è situato in Italia (art. 47);
- prestazioni di trasporto passeggeri, dove l'IVA si applica in proporzione alla distanza percorsa all'interno del territorio (art. 48);
- prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili. L'IVA si applica dove l'evento viene svolto (art. 53);
- servizi di ristorazione e catering dove l'IVA si applica solo se materialmente svolte in Italia (art. 55); per i servizi offerti all'interno di mezzi di trasporto, si considerano rilevanti solo se la partenza è situata in Italia (art. 57);
- locazioni a breve termine¹³² di mezzi di trasporto. Per tali servizi, assumono rilevanza territoriale quando sono messi a disposizioni di soggetti nel territorio italiano (art. 56).

Le prestazioni che derogano al criterio del *“luogo del prestatore”*, applicate di norma al B2C, sono invece:

- le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente si considerano effettuate nel territorio italiano se l'operazione oggetto dell'intermediazione è effettuata all'interno del territorio (art. 46);
- il trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, per il quale si applica lo stesso principio dei trasporti visto precedentemente (art. 49);
- il trasporto intracomunitario di beni prevede l'applicazione dell'IVA solo se partiti dall'Italia (art. 50);
- lavorazioni, perizie e altre prestazioni relative a beni mobili si considerano rese nel territorio quando sono materialmente eseguite nel territorio (art. 54);
- servizi resi attraverso mezzi elettronici si considerano rese nel territorio se il committente è domiciliato o residente in Italia (art. 58);

¹³¹ Direttiva 2006/112/CE del 28 Novembre 2006, art.46 e ss.

¹³² Fino a 30 giorni o 90 se si tratta di barche e simili.

- infine, le prestazioni di telecomunicazione e radiodiffusione rese da soggetti non residenti, si considerano effettuate nel territorio se rese a soggetti abitualmente residenti in Italia (art. 59 ter).

Le aliquote

Le aliquote IVA previste sono quattro. L'aliquota ordinaria è il 22% mentre le altre, 4%, 5%, 10% sono aliquote c.d. "ridotte" o "agevolate". Per comprendere quale aliquota deve applicarsi, è necessario utilizzare le tabelle allegate al DPR 633/1972. La *ratio* sottostante alle aliquote agevolate è quella di ridurre la tassazione dei beni di maggiore utilità sociale, ad esempio beni di prima necessità, ma non solo. Il regime agevolativo del 4%, per esempio, si applica anche nelle mense aziendali e scolastiche, oppure nelle automobili provviste di attrezzature per superare le barriere architettoniche.¹³³

2. Esenzione, esclusione e non imponibilità IVA

Abbiamo affrontato in linea generale la disciplina dell'applicazione dell'IVA e dunque individuato le cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili IVA. Una operazione si deve considerare imponibile solo se tutti e tre i requisiti, soggettivo, oggettivo e territoriale, coesistono.

In caso contrario, ci si trova "fuori dal campo IVA", operazioni c.d. escluse che difettano di almeno un requisito fondamentale descritto nel primo paragrafo oppure sono escluse per forza di legge. Queste operazioni non concorrono dunque a formare l'imponibile IVA e per cui non danno la possibilità di applicare il meccanismo della rivalsa, oggetto del prossimo paragrafo. Un esempio può essere la vendita di un bene tra privati, oppure la cessione di crediti.

Diversa è la questione dell'esenzione. Sono esenti tutte quelle operazioni che rientrano perfettamente nei requisiti fondamentali dell'applicazione IVA, ma che per scelta del Legislatore, motivata da caratteri di utilità sociale o politica economica, non viene applicata l'IVA. L'art. 10 del DPR 663/1972 fa espressamente menzione di tutte le operazioni esenti, ad esempio le prestazioni mediche, le pompe funebri e le prestazioni didattiche, attività meritevoli di tutela secondo il legislatore.

A contrario della esclusione, le operazioni esenti, essendo potenzialmente

¹³³ Si rimanda al DPR 633/1972 per la lista completa delle transazioni con le diverse aliquote.

imponibili devono rispettare gli obblighi formali derivanti dalla cessione di bene o prestazione di servizio, come se effettivamente nascesse un debito d'imposta. Vi è per esempio l'obbligo di fattura, sulla quale tra l'altro deve esserci espressamente menzione dell'esenzione dettata dall'art. 10. Come per le operazioni escluse, non è possibile detrarre l'IVA pagata sui beni o servizi utilizzati per la cessione o prestazione esente. Per fare un esempio, un prelievo sanguigno in ospedale è esente IVA per la disposizione dell'art. 10. L'azienda ospedaliera ha però acquistato la siringa e l'ago su cui avrà pagato l'IVA, questa non potrà essere detratta¹³⁴.

Infine, abbiamo le operazioni "non imponibili". Queste operazioni rispettano il requisito soggettivo e quello oggettivo, ma non la territorialità. Sono considerate non imponibili le "cessioni all'esportazione" previste dall'art. 8 del DPR, le operazioni assimilate e i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali previsti dall'art.9.

L'art. 8 descrive le tipologie di operazioni non imponibili come l'esportazione diretta dentro e fuori il territorio della Comunità Europea e le cessioni c.d. "triangolari", ossia di un soggetto residente che vende ad un altro soggetto residente il quale poi cede i beni al di fuori della Comunità Europea¹³⁵. L'articolo 9 invece fa un elenco di tutte le operazioni che costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali¹³⁶. I soggetti che

¹³⁴ Affronteremo nel prossimo paragrafo il meccanismo della rivalsa.

¹³⁵ Art. 8 "Costituiscono cessioni all'esportazione le cessioni eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni, a cura o a nome del cedente, all'estero o comunque fuori del territorio doganale. Le cessioni di beni destinati ad essere esportati dal cessionario nello stato originario non sono soggette all'imposta a condizione che l'esportazione avvenga nel termine di sei mesi e risulti da un duplicato della fattura vidimato dall'ufficio doganale. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ad esportatori abituali possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta, su dichiarazione scritta e sotto la responsabilità del cessionario o committente, nei limiti dello ammontare complessivo dei corrispettivi delle esportazioni fatte dal medesimo nell'anno solare precedente. È considerato esportatore abituale chi nell'anno o nella media del triennio solare precedente ha effettuato esportazioni per un ricavo complessivo superiore rispettivamente al quaranta o al trenta per cento del volume di affari, determinato a norma dell'art. 20. I contribuenti che intendono avvalersi della qualità di esportatore abituale devono darne comunicazione scritta al Ministero delle finanze entro il 31 gennaio, indicando il volume d'affari dell'anno o del triennio precedente e l'ammontare dei ricavi derivanti dalle esportazioni effettuate nel periodo stesso. Sono assimilate alle cessioni all'esportazione le cessioni di navi, le cessioni di aeromobili ad imprese di navigazione aerea o ad amministrazioni statali e le cessioni ad imprese di navigazione marittima o aerea o ad amministrazioni statali di beni destinati a dotazione o provvista di bordo delle navi o degli aeromobili. Per gli acquisti fatti dal cedente si applicano le disposizioni del secondo e del terzo comma. Le prestazioni di servizi relativi alla costruzione, manutenzione, riparazione, modificazione, trasformazione, allestimento e arredamento delle navi e degli aeromobili e dei loro apparati motori, ivi compreso l'uso dei bacini di carenaggio, nonché le cessioni di beni destinati ad essere impiegati in tali lavori dall'acquirente o per suo conto, non sono soggette all'imposta a condizione che i lavori risultino effettivamente eseguiti nel termine di un anno, prorogabile per giustificati motivi."

¹³⁶ Art. 9 "Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali:

1) i trasporti internazionali di persone o di cose, considerando tali quelli eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto; 2) i trasporti relativi a beni in esportazione eseguiti nel territorio dello Stato; 3) i noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, containers e cabine-letto, adibiti ai trasporti di cui ai numeri precedenti; 4) i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui ai numeri precedenti e i servizi relativi alle operazioni doganali; 5) i servizi di carico, scarico, trasbordo, manutenzione, stivaggio, disstivaggio, pesatura, misurazione, controllo,

effettuano operazioni non imponibili secondo l'art. 8 non potranno detrarre l'imposta a monte sugli acquisti di beni e servizi poiché le loro prestazioni non sono assoggettabili all'IVA.

3. La rivalsa e la detrazione

I soggetti passivi IVA sono coloro che effettuano cessioni di beni e/o servizi soggetti ad IVA. Tali soggetti sono però i contribuenti di diritto in quanto, come abbiamo già detto l'IVA è un'imposta neutra per i produttori dei beni e servizi poiché grava solo sul consumatore finale. Questo avviene grazie al meccanismo della rivalsa e della detrazione. La normativa di riferimento è ancora una volta il DPR 633 del 1972 dove all'art. 18¹³⁷ descrive a somme linee il meccanismo della rivalsa. In sostanza, i soggetti devono addebitare il valore dell'imposta al cessionario al fine di recuperare l'IVA relativa alla transazione. Le caratteristiche principali della rivalsa sono:

- l'obbligatorietà della rivalsa. Il venditore è infatti obbligato ad addebitare l'IVA e ogni patto contrario è nullo. Non è possibile dunque prevedere contrattualmente che l'IVA sia a carico del venditore¹³⁸;
- l'autonomia rispetto all'operazione di vendita;
- l'insorgenza dell'operazione all'atto della fatturazione.

Il secondo strumento utilizzato contemporaneamente alla rivalsa è la detrazione. L'articolo 17 infatti dice che i soggetti passivi devono versare all'erario *“cumulativamente per tutte le operazioni effettuate al netto della detrazione prevista nell'art.19...”* l'IVA

refrigerazione, magazzinaggio, deposito, custodia e simili, relativi a beni in importazione o in esportazione; 6) i servizi portuali, aeroportuali ed autoportuali; 7) i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione o in esportazione, a trasporti internazionali di persone, ad attività turistiche internazionali ed ai noleggi e locazioni di cui al n. 3); 8) i servizi relativi a beni in transito doganale; 9) i trattamenti di cui all'art. 1 del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1969, n. 1133, eseguiti per conto di soggetti residenti all'estero su beni di provenienza estera non importati definitivamente; 10) i servizi relativi alle telecomunicazioni internazionali, con esclusione delle comunicazioni telefoniche in partenza dallo Stato. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte ai soggetti che esercitano i servizi indicati nel comma precedente si applicano, quando ne ricorrano le condizioni, le disposizioni del terzo comma dell'art. 8.”

¹³⁷ Art. 18 *“Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente. La rivalsa non deve essere esercitata per le operazioni effettuate senza emissione di fattura e per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) dell'art. 2. È nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti. Il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli articoli 2758 e 2772 del codice civile”.*

¹³⁸ Vi è però una deroga per le cessioni gratuite e per l'autoconsumo. Per tali operazioni è possibile indicare in fattura la non applicabilità della rivalsa.

dovuta¹³⁹. L'IVA dovuta è dunque: IVA sulle vendite – IVA sugli acquisti.

Per capire il funzionamento vediamo un esempio numerico.

A vende un bene a 100 € più il 22% di IVA a B dunque la fattura totale che pagherà B sarà di 122€. A sarà contemporaneamente debitore verso l'erario per 22€ e creditore verso B di 122€ (di cui 22€ a titolo di rivalsa). A dunque non avrà nessun costo relativo all'IVA ma verserà all'erario i 22 € di IVA.

Immaginiamo ora che B venda a C (consumatore finale) il bene a 150€ + 22% IVA, per un totale di 183€. B dunque applica la rivalsa per 33€, ma non versa l'intero importo poiché può detrarre i 22€ già versati ad A. B verserà dunque solamente la differenza di 11€. L'IVA a saldo però non rappresenta un costo per B poiché in realtà è C (il consumatore finale) che paga l'imposta, questo infatti ha pagato interamente i 33 euro di imposta (22+11).

Non è possibile però detrarre l'IVA relativa all'acquisto in operazioni esenti, o comunque non soggette all'imposta, anche se vi sono numerose eccezioni come per le cessioni intracomunitarie. In questo caso anche per il soggetto IVA l'imposta sarà un onere, al pari dei consumatori finali. Se un soggetto effettua sia operazioni imponibili che non imponibili o esenti, questo potrà usufruire del diritto di detrazione in proporzione alle operazioni imponibili.

Per riprendere l'esempio di prima, se l'operazione di vendita tra B e C, fosse esente IVA, B dovrà emettere la fattura con la dicitura *“Esente IVA secondo Art. 10 DPR 633/1972”* con il totale di 150€. Per B quindi, i 22 euro versati ad A rappresentano un costo.

4. L'IVA e i proventi delle società sportive

Abbiamo trattato nel precedente paragrafo la disciplina IVA in generale, senza però fare riferimento al mondo delle società sportive. Dal punto di vista della disciplina IVA, riprendendo i concetti di requisito oggettivo, soggettivo e territoriale, non vi sono dubbi sul fatto che le società calcistiche professionistiche, in qualità di società di capitali che effettuano un'attività imprenditoriale legata al mondo dello spettacolo nel territorio italiano, vedano applicarsi il regime IVA. Analizziamo ora le principali attività delle società sportive, non solo per capire se si debba applicare l'IVA o meno, ma anche quale aliquota applicare in caso di operazioni assoggettabili.

¹³⁹ Art. 19 *“Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17 è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa, o da lui dovuta a norma del secondo comma dell'art. 17, in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione [...]”*

4.1 I diritti televisivi

Come abbiamo visto nei precedenti paragrafi, la società incassa denaro dalla vendita derivante alla cessione dei diritti televisivi. Per comprendere però la natura del ricavo, è necessario ricondursi alla L. 663/1941 del 22 aprile, la quale considera i diritti televisivi alla stregua dei diritti di autore¹⁴⁰, rendendoli perciò assoggettabili ad IVA, in virtù di quanto sancito nell'art. 3 c.2 del DPR 633/1972. Non vi sono dubbi quindi sul fatto che ai diritti televisivi si debba applicare l'aliquota ordinaria del 22% per le partite che si svolgono nel territorio italiano (Serie A, Serie B, Lega Pro, Coppa Italia).

La questione però è diversa nelle competizioni europee.¹⁴¹ I diritti televisivi sono disciplinati dal "*Regolamento UEFA in materia di trasmissione radiotelevisiva*" del 1988, ma poi modificato numerose volte a causa di violazioni in materia di concorrenza¹⁴². Le modifiche però non hanno cambiato il ruolo centrale dell'UEFA nella gestione dei diritti televisivi: l'art. 24 infatti dispone che l'UEFA detiene l'esclusiva sui diritti di trasmissione radiotelevisiva delle partite ed è responsabile delle trattative e della conclusione dei contratti di cessione di tutti i diritti di sfruttamento economico degli eventi sportivi nei confronti di terzi.¹⁴³ Le società dunque, quando si iscrivono alla competizione europea, accettano il

¹⁴⁰ L. 633/1941 Art. 79 "1. Senza pregiudizio dei diritti sanciti da questa legge a favore degli autori, dei produttori di fonogrammi, dei produttori di opere cinematografiche o audiovisive o di sequenze di immagini in movimento, degli artisti interpreti e degli artisti esecutori, coloro che esercitano l'attività di emissione radiofonica o televisiva hanno il diritto esclusivo:

a) di autorizzare la fissazione delle proprie emissioni effettuate su filo o via etere: il diritto non spetta al distributore via cavo qualora ritrasmetta semplicemente via cavo le emissioni di altri organismi di radiodiffusione; di autorizzare la riproduzione diretta o indiretta, temporanea o permanente, in qualunque modo o forma, in tutto o in parte, delle fissazioni delle proprie emissioni;

c) di autorizzare la ritrasmissione su filo o via etere delle proprie emissioni, nonché la loro comunicazione al pubblico, se questa avviene in luoghi accessibili mediante pagamento di un diritto di ingresso;

d) di autorizzare la messa a disposizione del pubblico in maniera tale che ciascuno possa avervi accesso nel luogo o nel momento scelti individualmente, delle fissazioni delle proprie emissioni, siano esse effettuate su filo o via etere;

e) di autorizzare la distribuzione delle fissazioni delle proprie emissioni. Il diritto di distribuzione non si esaurisce nel territorio della Comunità europea, se non nel caso di prima vendita effettuata o consentita dal titolare in uno Stato membro;

f) I diritti di cui alle lettere c) e d) non si esauriscono con alcun atto di comunicazione al pubblico o di messa a disposizione del pubblico.

2. I soggetti di cui al comma 1 hanno altresì il diritto esclusivo di utilizzare la fissazione delle proprie emissioni per nuove trasmissioni o ritrasmissioni o per nuove registrazioni.

3. L'espressione radio-diffusione ha riguardo all'emissione radiofonica e televisiva.

4. L'espressione su filo o via etere include le emissioni via cavo e via satellite

¹⁴¹ Per approfondimento, si veda M. Longobardi, "*Profili Iva della cessione in ambito internazionale dei diritti radiotelevisivi delle partite di calcio*" in Rivista di diritto ed economia dello sport, Vol. I, Fasc. 2, 2005

¹⁴² Si rimanda alla Commissione Europea 2001/478/CE n. 171 del 26 giugno 2001.

¹⁴³ Inoltre, l'UEFA ha disposto alle società il divieto di pubblicare su internet contenuti delle partite nell'ora e mezza successiva del termine della gara oppure prima di mezzanotte.

regolamento in questione e rinunciano al diritto di sfruttamento economico a favore della UEFA. Attenzione però che le società rimangono comunque titolari del diritto, ma questo viene gestito dall'ente europeo. Proprio per questo motivo, l'art. 26 del Regolamento, definisce che l'UEFA distribuisce una percentuale dei proventi derivanti dalla vendita dei diritti TV alle società sportive.

Dal punto di vista dell'applicazione del regime IVA, per il requisito soggettivo e oggettivo in quanto sono valide le assunzioni dette in precedenza, c'è però la mancanza del requisito territoriale in quanto le società cedono i propri diritti alla UEFA, ente svizzero con sede a Nyon. L'art. 7 del DPR lett. f) dice che in caso di servizi resi nei confronti di soggetti non residenti in uno stato membro della Comunità europea, *“si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.”*. Il legislatore non ha però fornito una definizione di “luogo di utilizzo” lasciando dunque dubbi sul criterio da utilizzare per individuare la territorialità.

I criteri individuati dalla disciplina¹⁴⁴ sono quello giuridico, dove è rilevante il luogo di acquisizione del diritto, dunque la residenza o il domicilio del committente; quello economico dove è rilevante il luogo della percezione dei profitti; e quello materiale dove invece è rilevante il luogo di effettiva attuazione della prestazione.

Secondo i primi due principi di applicazione, non viene rispettato il requisito di territorialità in quanto la vendita avverrebbe al di fuori del territorio italiano. L'Amministrazione Finanziaria si è mossa in tal senso, rispondendo a una richiesta di una società di calcio¹⁴⁵, e ha precisato che non sono assoggettate a IVA in quanto *“lo sfruttamento commerciale dei diritti televisivi si realizza al momento della vendita dei diritti da parte dell'UEFA, che ha sede in Svizzera”*.

Secondo l'Agenzia delle Entrate non risulta ragionevole ipotizzare che il loro utilizzo avvenga negli Stati in cui il servizio commercializzato perviene al fruitore finale. Sarebbe infatti impossibile identificare la quota spettante al mercato italiano, in virtù anche del fatto che gli acquirenti sono spesso intermediari e non gli utilizzatori finali.

Con il criterio materiale, la cessione è invece assoggettabile ad imposta nel caso che questa avvenga nel territorio italiano. La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna ha ritenuto prevalente tale criterio facendo intendere¹⁴⁶ che la prestazione di un servizio di un'impresa domiciliata in Italia a soggetti stranieri extracomunitari è soggetta ad

¹⁴⁴ S. Arnella, *“Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi”*, Corriere Tributario, n.20 del 21 maggio 2001, pp.147 e ss.

¹⁴⁵ AdE, risoluzione n. 174/E del 8 agosto 2003

¹⁴⁶ CTR Emilia-Romagna, sentenza n. 42 del 9 giugno 1999

imposta solo se l'utilizzo è avvenuto nel territorio italiano. La Commissione si è dunque conformata all'interpretazione sul luogo di utilizzazione dettata dalla Corte di Cassazione¹⁴⁷, la quale descrive come *“per luogo di utilizzazione deve intendersi quello in cui l'attività è concretamente esplicata e non quello in cui il committente realizza il risultato finale economico della prestazione”*.

In conclusione, la mancanza di una definizione per “luogo di utilizzo” da parte del legislatore ha creato molta confusione e incertezza e, inoltre, non c'è una regola generale di applicazione dei criteri.

Per il caso specifico dei diritti televisivi, nella prassi, si ritiene opportuno applicare la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate per la complessità a identificare l'utilizzo nel territorio italiano, anche perché le società, accettando il regolamento UEFA, non gestiscono i successivi passaggi. Dunque, non viene applicata l'IVA poiché lo sfruttamento commerciale avviene nel momento della rivendita a cura della UEFA, ente extracomunitario.

Nell'opinione di chi scrive, la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate risulta una soluzione di “comodo”, dettata dalle difficoltà di cui sopra, ma che sostanzialmente non è condivisibile in quanto avviene un'effettiva fruizione nel mercato italiano e dunque una cessione che rispetta tutti i requisiti fondamentali dell'IVA.

4.2 Gli introiti delle gare

Come abbiamo visto nel capitolo 3, la vendita dei biglietti e degli abbonamenti delle gare è una delle principali fonti di ricavo delle società sportive professionistiche.

Per la vendita di biglietti singoli, non v'è dubbio che la cessione di un titolo per usufruire di uno spettacolo rientri tra le operazioni assoggettabili a IVA con aliquota ordinaria (22%). Anche gli abbonamenti sono soggetti ad IVA, come i biglietti singoli, ma con alcune precisazioni riguardo la possibilità di scomputare i diritti di prevendita dall'ammontare dei corrispettivi annotati e la valenza del titolo di accesso. Per il primo punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i diritti di prevendita non possono essere scomputati dai registri anche se questi vengono riversati ai venditori a titolo di remunerazione¹⁴⁸. Per il secondo punto, sempre l'Agenzia delle Entrate stabilisce che l'abbonamento costituisce sia un titolo che legittima l'accesso allo spettacolo che un documento fiscale in quanto deve sempre indicare il corrispettivo versato.

¹⁴⁷ Cassazione civile, sentenza n. 11141 del 13 dicembre 1996, in Giust. Civ., 1996, p. 1735 ss.

¹⁴⁸ Agenzia delle Entrate, Risoluzione 21/E del 25 gennaio 2002

4.3 I proventi pubblicitari e commerciali e i ricavi da sponsorizzazione

I proventi pubblicitari, tra cui i ricavi da sponsorizzazione, rientrano tra i servizi assoggettabili all'IVA con aliquota ordinaria. I proventi di natura pubblicitaria generici riguardano la vendita di spazi pubblicitari negli stadi, nei siti e in qualunque spazio di proprietà della società.

Le sponsorizzazioni, invece, sono contratti particolari di provento pubblicitario e generano qualche dubbio sulla loro assoggettabilità all'IVA. Gli sponsor solitamente vengono raffigurati nell'abbigliamento, nelle borse e zaini, nei mezzi di trasporto e così via. Se per le partite che si svolgono all'interno del territorio non vi sono problemi, in quanto sono chiaramente riconducibili ai classici proventi pubblicitari, per le gare che si svolgono al di fuori dell'Italia, si dovrebbe applicare lo stesso concetto che abbiamo trattato nel capitolo dei diritti TV. In questo caso però la cessione della sponsorizzazione avviene nel territorio italiano e non scomputa (come invece la tesi affermerebbe) la parte relativa alle gare fuori dall'Italia, per cui, la sponsorizzazione è sempre soggetta ad IVA.

4.4 Il trasferimento dei diritti pluriennali e l'IVA

In ultima battuta, affrontiamo la cessione dei DPC tra società professionistiche¹⁴⁹.

L'art. 5 della L. 91/1981 stabilisce che la vendita del diritto pluriennale consiste in una cessione di un contratto, dalla precedente società a quella nuova, perciò non viene stipulato un nuovo contratto tra la nuova società e il giocatore. Questo assunto è fondamentale ai fini IVA, in quanto, trattandosi di cessione di contratto, è ricompresa tra le operazioni assoggettabili ad IVA dall'art.3 c. 2, n. 5 del DPR 633/1972¹⁵⁰. La vendita di un diritto pluriennale di un giocatore è dunque assoggettata ad aliquota IVA ordinaria. Nel caso in cui il cessionario sia di un altro Paese, l'operazione risulta essere priva del requisito di territorialità, dunque, secondo l'art. 7ter del DPR, la vendita deve essere tassata nel luogo in cui questa avviene.

Pur non trattandosi di un vero e proprio DPC, come abbiamo affrontato nei capitoli precedenti, l'acquisto di un giocatore da una squadra dilettantistica, comporta il pagamento del "Premio di addestramento e formazione tecnica". Tale premio, nato dopo l'abrogazione

¹⁴⁹ Vedremo nei prossimi capitoli la tassazione delle società dilettantistiche.

¹⁵⁰ DPR 633/1972, art. 3, c.2, n.5 "Costituiscono inoltre prestazioni di servizi: 5) le cessioni di contratti di ogni tipo e oggetto."

dell'Indennità di promozione e preparazione, eredita anche alcune caratteristiche, tra cui l'esenzione ai fini IVA¹⁵¹.

¹⁵¹ L.91/1981, Art.15 c.4 *“Le somme versate a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica, ai sensi dell'articolo 6, sono equiparate alle operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.”*

CAPITOLO 6

LE SOCIETA' SPORTIVE E LE ASSOCIAZIONI DILETTANTISTICHE

1. Le associazioni riconosciute e non

Abbiamo trattato nei capitoli precedenti la natura giuridica delle società sportive professionistiche, il loro bilancio e le principali imposte.

In questa seconda parte dell'elaborato, si analizzeranno le società dilettantistiche, e le loro differenze con quelle professionistiche dal punto di vista giuridico e fiscale.

Per comprendere la natura delle società sportive, è necessario prima approfondire l'associazione in generale.

Dal punto di vista giuridico, il diritto di associazione è previsto dall'art.18 della Costituzione e tutelato dall'art.2 in quanto diritto inviolabile dell'uomo. Le sue caratteristiche sono poi trattate nel libro I del Codice civile, in particolare negli artt. 14-46.

Non vi è una definizione generale di "associazione", ma, secondo la dottrina¹⁵², si è in presenza di un fenomeno associativo solo laddove la collettività organizzata prende vita da un atto di autonomia contrattuale. Un'ulteriore caratteristica tipica delle associazioni, e che le distingue da una società, è il carattere ideale e socialmente utile del loro obiettivo. Tale caratteristica però non preclude che questi enti non possano esercitare attività in forma di impresa al fine di poter svolgere le attività istituzionali e/o devolvere gli utili in beneficenza¹⁵³.

I conferimenti degli associati possono essere apportati solo a fondo perduto e senza obiettivi di ritorno economico, concettualmente in armonia con le caratteristiche ideali delle associazioni che non prevedono una pretesa risarcitoria. Anche in fase di liquidazione, mentre per le società commerciali al termine del processo liquidatorio, se è ancora presente patrimonio, questo deve essere liquidato ai soci, per le associazioni invece dovrà essere devoluto ad altri enti con obiettivi simili.

Esistono poi due tipologie di associazioni, quelle riconosciute e quelle non riconosciute.

Le associazioni riconosciute sono disciplinate dagli artt. 14-35 c.c. e sono quelle che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica¹⁵⁴. Per ottenerla, è

¹⁵² A. Propersi e G. Rossi, *"Le associazioni riconosciute e le non riconosciute"*, Giuffrè, Milano, 2015.

¹⁵³ G. Campobasso, *"Diritto commerciale"* UTET 2012, Torino, p.8

¹⁵⁴ Per personalità giuridica si intende la capacità delle persone giuridiche ad essere titolare di situazioni giuridiche attive e passive, ed a godere di una autonomia patrimoniale perfetta per le obbligazioni eventualmente contratte.

necessario che avvenga una formale richiesta in Prefettura nella quale si dimostri la disponibilità di un patrimonio idoneo al raggiungimento dello scopo. Inoltre, è obbligatoria la costituzione mediante atto pubblico. L'atto costitutivo deve contenere, secondo il Codice civile, la denominazione dell'ente, la sede, le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione, l'indicazione dello scopo e del patrimonio, i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni di ammissione¹⁵⁵. La conseguenza del riconoscimento è l'autonomia patrimoniale perfetta, ossia la condizione per la quale delle obbligazioni associative e societarie, risponde l'associazione esclusivamente nei limiti del patrimonio.

Le associazioni non riconosciute sono invece quelle che non hanno richiesto il riconoscimento, sono in attesa di essere riconosciute o la loro richiesta è stata respinta. Si configurano dunque come gruppi di soggetti che si impegnano a svolgere attività di comune interesse¹⁵⁶, senza però l'osservanza delle formalità presenti nelle associazioni riconosciute, difatti è sufficiente la presenza di un regolamento interno, un'organizzazione e mezzi patrimoniali idonei allo scopo.

La principale differenza, rispetto alle associazioni riconosciute, risiede nell'assenza dell'autonomia patrimoniale. Il mancato riconoscimento comporta che le associazioni non riconosciute non sono dotate di personalità giuridica dunque il patrimonio non è perfettamente separato a quello dei soci/associati. I soci e gli associati che agiscono in nome e per conto della società, rispondono perciò illimitatamente alle obbligazioni¹⁵⁷. È però possibile, da parte del socio/associato colpito, esercitare l'azione di regresso nei confronti dell'ente¹⁵⁸. L'autonomia patrimoniale imperfetta è sancita anche dall'art. 37, la quale, oltre a definire che il "patrimonio" delle associazioni non riconosciute prende il nome di "*Fondo comune*", indica che i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo e la loro quota in caso di recesso¹⁵⁹.

Tornando sulla distinzione tra associazioni riconosciute e non, entrambe presentano tre caratteristiche fondamentali:

- lo scopo;
- il patrimonio;

¹⁵⁵ Codice Civile, Art.16, c.1

¹⁵⁶ Si veda paragrafo successivo

¹⁵⁷ Codice civile, art. 38.

¹⁵⁸ Cass., sez. III, sentenza n. 13033/1999.

¹⁵⁹ Codice civile, art. 37 "*I contributi degli associati e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo comune dell'associazione.*

Finché questa dura, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretenderne la quota in caso di recesso."

- la pluralità di persone.

Lo scopo deve essere lecito, determinabile e ideale, ossia deve essere un obiettivo avente utilità generale¹⁶⁰. Nel caso che lo scopo fosse di natura lucrativa, l'associazione verrebbe considerata una società commerciale a tutti gli effetti.

Il patrimonio è necessario per il raggiungimento dello scopo, ma non vi sono particolari obblighi relativi alla forma giuridica per quanto riguarda le non riconosciute. Per le associazioni riconosciute, le entità che compongono il patrimonio dell'associazione possono provenire da apporti dei soci in sede di costituzione, attraverso conferimenti di denaro o di singoli beni, ma possono anche altresì provenire da donazioni fatte da imprese e soggetti privati, contributi raccolti mediante l'organizzazione di eventi o di raccolte fondi, ma anche corrispettivi legati ad un'eventuale parallelo, seppur non principale, esercizio di attività commerciale. Sono inoltre previsti alcuni obblighi come l'esistenza del Consiglio direttivo, organo preposto ad amministrare il patrimonio per il raggiungimento dell'obiettivo.

È utile approfondire il ruolo del patrimonio nelle associazioni. In aggiunta all'art. 16 del C.c., il legislatore ha specificato nel DPR n. 361 del 10 febbraio 2000, il procedimento per l'acquisto della personalità giuridica, indicando prima, all'art. 1 c. 3, che *“ai fini del riconoscimento è necessario [...] che lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla sua realizzazione”* e poi, al c. 4, che *“la consistenza del patrimonio deve essere dimostrata da idonea documentazione allegata alla domanda”*¹⁶¹. Il legislatore ha voluto, dunque, subordinare il riconoscimento di un'associazione ad una valutazione preventiva sia dello scopo che del patrimonio.

Viene da chiedersi perché si è voluto introdurre una valutazione preventiva solo per gli enti no profit mentre, per altre forme di organizzazione che prevedono l'autonomia patrimoniale perfetta, non è richiesta tale verifica a parità di scopo. Si deduce dunque che il controllo preventivo dell'autorità amministrativa non consiste nella valutazione dell'idoneità a perseguire e conseguire l'obiettivo, ma è connessa direttamente al fatto che, a seguito del riconoscimento, l'ente no profit acquista la personalità giuridica, dunque, l'autonomia patrimoniale perfetta¹⁶². Si condivide la tesi per la quale il patrimonio rileva in ragione alla sola funzione di *“assicurare, altrimenti che con la responsabilità illimitata di costoro, il*

¹⁶⁰ Si rimanda ai capitoli seguenti per la descrizione di “utilità sociale”

¹⁶¹ DPR n. 361 del 10 febbraio 2000

¹⁶² F. Galgano, *“Persone giuridiche”* in Comm. Cod. civ. Scialoja Branca, Bologna-Roma, 2006, p.244 e ss.

soddisfacimento delle ragioni dei creditor”¹⁶³. L’analisi del patrimonio netto è distinguibile in tre diverse applicazioni:

- dal punto di vista quantitativo, l’adeguatezza si traduce nella capacità del patrimonio iniziale di raggiungere lo scopo concreto;
- la verifica qualitativa vuole assicurarsi che il patrimonio non preveda entrate *“puramente eventuali, non suscettibili di attribuire all’ente una sicura consistenza economica”*¹⁶⁴;
- infine, vi è una ulteriore limitazione sui beni che compongono il patrimonio e che sono presenti nell’atto costitutivo. Per questi beni, l’alienazione o la costituzione di diritti reali richiede sia la delibera assembleare che modifica l’atto costitutivo, che una ulteriore verifica dei beni rimanenti secondo i primi due criteri.

Ne consegue che la necessità di tutelare il ceto creditorio ipotica in modo gravoso la possibilità di effettuare scelte gestionali da parte dell’amministrazione sul patrimonio delle associazioni riconosciute.

Per quanto riguarda l’ultimo punto, la pluralità dei soggetti, l’art. 27 c.c. disciplina che le associazioni si estinguono quando tutti gli associati sono venuti a mancare. Si intuisce dunque che se rimane almeno un associato, l’associazione si considera esistente.

Le altre cause di estinzione delle associazioni sono il raggiungimento dello scopo prefissato o sopravvenuta impossibilità di conseguirlo.

1.1 Il “comune interesse”

Più volte abbiamo menzionato nel paragrafo precedente l’oggetto e il fine delle associazioni che deve essere di *“comune interesse”* o di *“pubblico interesse”*. Risulta necessario, perciò, approfondire di più questa espressione usata dal legislatore¹⁶⁵ e dai giuristi per individuare una serie di azioni mosse da un movente di tipo ideale, di benessere collettivo e in contrapposizione all’interesse privato.

¹⁶³ F. Galgano, *op. cit.* p. 247

¹⁶⁴ F. Galgano, *op. cit.* p. 251

¹⁶⁵ Ad esempio, Art. 82 Cost. *“Ciascuna Camera può disporre inchieste su materie di **pubblico interesse**. A tale scopo nomina fra i propri componenti una Commissione formata in modo da rispecchiare la proporzione dei vari gruppi.”*

Il suo significato, oggetto di dibattito tra gli studiosi¹⁶⁶, si confonde spesso espressioni simili come “interesse sociale”¹⁶⁷, “interesse collettivo”¹⁶⁸, “pubblica utilità”, “utilità generale”, ecc., tutte locuzioni che a volte sono usate come sinonimi, a volte invece ampliano o circoscrivono le ipotesi di applicazione. Senza soffermarsi nello specifico per ogni formula utilizzata dai diversi soggetti, risulta necessario definire un punto di raccordo tra tutte le locuzioni, allo scopo di poter estrarre una definizione di “interesse pubblico” sul quale poi si fondano le associazioni.

Una prima definizione fornita da Bentham¹⁶⁹ individua l’interesse pubblico come “*la somma degli interessi di una comunità*”. Tale descrizione risulta però troppo vaga e non esprime nulla in merito alla sua natura e né i modi con cui può essere individuato e utilizzato. È necessario dunque ricercare dei criteri per definire in modo più puntuale l’interesse pubblico. Partendo da un criterio “soggettivo”, si può ricondurre il carattere “*pubblico*” al suo proprietario e definire dunque l’“interesse pubblico” come quello proprio dello Stato e degli altri enti pubblici. L’utilizzo di tale criterio porta però ad un ragionamento circolare che non riesce dunque a fornire una definizione più puntuale del concetto.

Si potrebbe, invece, ricercare un metodo oggettivo che possa essere strumentale alla realizzazione di una convivenza armoniosa tra i consociati. Con l’utilizzo di un criterio simile, si potrebbe considerare “interesse pubblico” quello cui provvedono le norme di organizzazione¹⁷⁰ e quelle tendenti alla risoluzione dei conflitti tra gli interessi individuali¹⁷¹. La definizione condotta secondo questo criterio porta però delle criticità relative al fatto che “*l’interesse pubblico*” non potrebbe tener conto di ipotesi in cui interessi di tipo individuale

¹⁶⁶ Si vedano le diverse impostazioni date dalle tre scuole di pensiero create nel tempo: la prima composta da studiosi statunitensi, i quali coinvolgendo anche economisti, filosofi e sociologi, danno una lettura interdisciplinare del concetto di pubblico interesse (si veda ad esempio la raccolta di Friedrich C. J., “*The public interest*”, New York, 1962); una seconda scuola di pensiero di origine tedesca invece fornisce un’impostazione giuridica del concetto (si veda, tra gli altri, Haberle P., “*Offentliches interesse als Juristisches Problem*”, Bad Homburg, 1970); l’ultima scuola, quella italiana, che invece studiano l’interesse nazionale come limite delle competenze regionali (si veda Martines T., “*L’interesse nazionale come limite alle leggi regionali*”, Milano, p.182 e ss.).

¹⁶⁷ L’utilizzo della locuzione “interesse sociale” potrebbe essere frainteso ed essere ricondotto all’interesse di una società commerciale. In questo caso però interesse sociale si configura come sinonimo di “pubblico interesse” nell’ottica di una sua qualificazione come interesse necessario al progresso della società dunque al perseguimento delle pari opportunità, uguaglianza ecc.

¹⁶⁸ Anche l’espressione “interesse collettivo” è utilizzata comunemente come sinonimo di “pubblico interesse” ma rappresenterebbe di più l’interesse di una comunità di riferimento. Tale condizione sembra più riconducibile all’interesse pubblico se lo si guarda dal punto di vista della comunità minore; nell’ottica di una comunità più grande, invece assume una posizione simile all’interesse privato. Viene usata l’espressione proprio con questo significato da Cesarini Sforza in “*Preliminari sul diritto collettivo*”, 1935 in riferimento alle categorie di lavoratori.

¹⁶⁹ Bentham J., “*An introduction to the Principles of Moral and Legislation*”, Oxford, 1960, p. 126

¹⁷⁰ R. Pound “*Introduzione alla filosofia del diritto*”, Firenze, 1963, pp. 281-282

¹⁷¹ E. Betti, “*Interesse (teoria generale)*, *Noviss. Dig. It., VIII*”, Torino, 1962, p. 840

sono comunque sottoposti ad un trattamento pubblicistico¹⁷² oppure non comprendere i casi in cui uno Stato assuma come “*pubblici interessi*” di un determinato tipo (come leggi razziali, relative alla comunità LGBTQ o religiose) sulla base di una scelta ideologica e non per esigenza organizzativa¹⁷³.

Sembrerebbe, dunque, che una soluzione univoca e riconducibile alla realtà, non possa emergere in alcun modo. Se questo è vero per la locuzione “*al singolare*”, nella realtà è possibile individuare una pluralità di “*interessi pubblici*” che sono facilmente definibili come “*interessi la cui tutela, nell’ambito di un determinato ordinamento giuridico, è ritenuta opportuna per il progresso materiale e morale della società*”¹⁷⁴.

Rimane da affrontare il processo di identificazione degli interessi pubblici. L’ipotesi più lineare e semplice è quella in cui l’identificazione di un “interesse pubblico” da tutelare avvenga contestualmente all’approvazione della legge che lo tutela. Si contrappone però un’ulteriore ipotesi secondo la quale un atto tutela interessi fissati in precedenza attraverso altri fatti o atti giuridici. Le due ipotesi rimangono però valide solo a livello teorico in quanto, nella realtà, il procedimento di formazione di un atto giuridico è influenzato dalle scelte passate compiute in relazione a un caso concreto¹⁷⁵.

Ne consegue che qualunque atto giuridico diretto alla tutela di interessi pubblici implica un’attività di identificazione di essi sia attraverso la recezione di indicazioni derivanti da atti o fatti compiuti in passato che dalla valutazione diretta del problema che si è presentato. L’assunto appena descritto ci indica, perciò, che non vi è un’unica individuazione di interessi che avviene una volta sola per tutte ma è in costante evoluzione in base a diversi giudizi di valore che variano con il contesto sociale in cui l’ordinamento opera.

Quanto detto porta dunque alla conclusione che il diritto di fare attività sportiva da parte di tutti i soggetti di una comunità, per il bene psico-fisico della persona, rientri tra uno dei tanti “*interessi pubblici*” che meritano di essere tutelati dall’ordinamento.

1.2 L’attività sportiva dilettantistica

¹⁷² Ad esempio, leggi di tutela su invalidi, profughi, perseguitati ecc.

¹⁷³ A. Pizzorusso, “*Le minoranze nel diritto pubblico*”, Milano, 1967, p. 341 e ss.

¹⁷⁴ M. S. Giannini, “*Diritto amministrativo*”, p. 451 e ss.

¹⁷⁵ L’influenza può essere di tipo prescrittivo riferito alle leggi emanate (si veda P. Haberle in “*öffentliches Interesse als juristisches Problem*”) oppure di tipo persuasivo, cioè derivanti da precedenti giudiziari o di altro tipo (a tal proposito si veda Pizzorusso in “*Stare decisis e Corte costituzionale*”)

Prima di affrontare le differenti tipologie di associazioni e società dilettanti, dobbiamo definire cos'è l'attività sportiva dilettantistica. Al contrario dell'attività sportiva professionistica, il dilettantismo non è definito direttamente da nessuna norma ma si può desumere dalla L. 91/1981 come tutte le attività sportive al di fuori di quelle professionistiche.

Si differenzia dal professionismo dal punto di vista della finalità e della tipologia di rapporto che intercorre tra atleta e società. In particolare, mentre i professionisti mettono a disposizione le loro prestazioni sportive a fronte di denaro, i dilettanti perseguono finalità ludiche e di benessere. Nell'attività professionistica sono poi contemplati i contratti di lavoro subordinato tra atleta e società mentre ai dilettanti viene versato al un rimborso spese relativo alle trasferte, vitto ecc.

È dunque la stessa L.91/1981 che traccia la linea di confine tra sport professionistico e dilettantistico, individuando nel dettaglio quali siano i criteri per definirsi professionisti.

Se dal lato del professionismo abbiamo la L. 91/1981, come normativa chiave, in quanto regola il mondo delle società professionistiche, dal lato dilettantistico, abbiamo diverse disposizioni in materia tributaria, volte soprattutto ad agevolare le società che operano in questo ambito¹⁷⁶. Le società che operano nel settore dilettantistico possono svolgere la loro attività in competizioni a livello agonistico o solo a livello ricreativo, per esempio nel caso dei settori giovanili. La disposizione tributaria fondamentale è la L. 398 del 16 dicembre 1991 dove vengono emanate le principali disposizioni tributarie agevolative, modificato poi in alcuni punti dalla L. 133/1999.

2. Le associazioni sportive (ASD) e le società sportive dilettantistiche (SSD)

I destinatari della L. 398/1991 sono, tra le altre, anche le organizzazioni sportive dilettantistiche. Con la L. 289/2002 però sono stati identificati quali sono i requisiti necessari per rientrare tra i soggetti agevolati, dunque le organizzazioni dilettantistiche. Secondo la suddetta Legge, la denominazione sociale deve indicare la finalità sportiva e la ragione, e la denominazione sociale dilettantistica. Secondo l'AdE¹⁷⁷, le organizzazioni sportive dilettantistiche possono assumere le seguenti forme:

- Associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e

¹⁷⁶ Tratteremo nel capitolo successivo le agevolazioni

¹⁷⁷ Agenzia delle Entrate, circolare n.18/E del 1^ agosto 2018

seguenti del c.c. (ASD non riconosciuta);

- Associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato (ASD riconosciuta);
- Società sportiva di capitali, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro (SSD)

Vi sono poi ulteriori caratteristiche previste dal c. 18 dell'Art. 90: sia le ASD che le SSD devono essere costituiti con un atto scritto nel quale si deve indicare la sede legale e lo statuto. Su questo, deve essere indicato l'oggetto sociale, le norme sull'ordinamento interno e le modalità di scioglimento dell'organizzazione. In caso di scioglimento, il patrimonio non può essere distribuito ai soci, ma deve essere devoluto ai fini sportivi¹⁷⁸. Lo statuto, inoltre, deve uniformarsi alle direttive del CONI e delle Federazioni nazionali.

Gli enti poi dovranno essere iscritti in un apposito registro suddiviso per forma giuridica. Il CONI ha la funzione di organismo certificatore¹⁷⁹ e valuta le caratteristiche dell'ente in base al suo statuto. Solo nel caso in cui il CONI attesti l'attività dilettantistica, l'organizzazione potrà ottenere le agevolazioni fiscali di cui alla L.398/1991.

Vi sono però delle differenze tra ASD e SSD. In primis, quando si parla di associazione, queste sono, come precedentemente detto, una forma di aggregazione di persone con uno scopo. Le società sportive invece sono società di capitali in tutto e per tutto, ma vengono assimilate alle associazioni in virtù delle disposizioni fiscali. Una prima differenza riguarda dunque la natura giuridica. Le associazioni sono soggetti che non svolgono in via esclusiva o in modo prevalente attività commerciale, rientrando dunque come soggetti passivi secondo l'art. 73 del T.U.I.R. come enti non commerciali. Inoltre, l'art. 149 del T.U.I.R. al comma 4 specifica chiaramente che le disposizioni previste dallo stesso articolo ai commi 1 e 2¹⁸⁰, non si applicano per le associazioni sportive dilettantistiche. Le

¹⁷⁸ Digregorio Natoli S., "Enti associativi e sportivi dilettantistici: differenza tributarie", in Il Fisco, anno 2010, fascicolo 44 – p. 7119

¹⁷⁹ D.L. 136 del 28 maggio 2004 convertito in L. 186 del 27 luglio 2004

¹⁸⁰ T.U.I.R. Art. 149 c.1 "Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta."

e c.2 "Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;

b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;

c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;

d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese."

società sportive professionistiche invece, essendo società di capitali, sono soggetti di natura commerciale anche se queste società non hanno uno scopo di lucro.

Per concludere, la differenza significativa tra associazione e società risiede nell'art. 149 del T.U.I.R. Le associazioni non possono perdere la qualifica di ente "non commerciale" mentre le società possono perdere i benefici derivanti dall'agevolazione fiscale.

È stata proposta nella Legge di bilancio 2018 la possibilità di introdurre una tipologia di società sportiva dilettantistica lucrativa. Tali società sarebbero state una via di mezzo tra le società professionistiche e le società dilettantistiche e avrebbero ottenuto alcune agevolazioni, come la deduzione del 50% del reddito imponibile ai fini IRES. Queste norme però non hanno mai visto la luce e la motivazione risiede principalmente nel concetto chiave delle società dilettantistiche, ossia l'obiettivo che dovevano perseguire. Tali società sono nate per rispondere ad un'utilità sociale di permettere di svolgere attività fisica ed educativa e risultava dunque contrastante il perseguimento della distribuzione degli utili.

2. Le differenze tra associazioni e società sportive dilettantistiche e le società professionistiche

Le differenze tra le associazioni/società dilettantistiche e le società professionistiche sono dovute alla contrapposizione tra la L. 91/1981 e leggi successive¹⁸¹ e gli artt. 143 e seguenti del T.U.I.R. che, pur avendo carattere tributario, hanno delineato la fattispecie degli enti non commerciali.

Innanzitutto, vi è una prima differenza riguardante le forme giuridiche ammesse: mentre le società di capitali sono ammesse in entrambi gli ambiti (dilettantismo e professionismo), l'associazione non è prevista in ambito sportivo professionistico. La motivazione consiste nel fatto che per le società professionistiche si è voluto evitare l'utilizzo di forme associative troppo poco strutturate¹⁸².

La seconda differenza risiede nella possibilità o meno di distribuire utili tra i soci, e in generale, lo scopo di lucro. Come abbiamo detto, alle società professionistiche è permesso perseguire lo scopo di lucro, mentre alle società dilettantistiche no.

Il sistema di controllo poi risulta molto più approfondito e accurato nelle società professionistiche rispetto a quelle dilettantistiche a causa della loro struttura molto più elaborata, nonché alla maggiore consistenza in termini numerici.

¹⁸¹ Come la L. 586/1996 in seguito alla sentenza Bosman

¹⁸² Si veda per ulteriori dettagli il capitolo 2 del presente elaborato.

Il CONI infatti ha cercato di implementare controlli sempre più accurati per monitorare la regolarità degli adempimenti economici e fiscali. Lo stesso Comitato ha la possibilità di sostituirsi in prima persona alle Federazioni in caso riscontri irregolarità per effettuare indagini. Soprattutto negli ultimi anni caratterizzati da una crisi per le medio piccole società, più volte le Federazioni e il CONI si sono trovate a prendere provvedimenti per alcune irregolarità delle squadre, portando anche alla cancellazione di alcune squadre dai maggiori campionati¹⁸³. I controlli degli organismi dilettantistici sono invece molto più blandi anche a causa della minore difficoltà strutturale di questi enti.

In tal senso si configurano anche le disposizioni in merito alle regole di costituzione, dei requisiti statuari e al funzionamento in generale delle società sportive professionistiche. Ricordiamo che queste hanno l'obbligo di configurarsi come società di capitale, perciò si applicano le disposizioni in merito del c.c., come l'obbligo di avvalersi di un Collegio Sindacale, di un Consiglio di Amministrazione e, nel caso specifico, anche di una società di revisione contabile esterna. Tali obblighi non sono previsti per le associazioni dilettantistiche e sono molto più blandi nelle società sportive dilettantistiche.

Un' ultima differenza risiede nei rapporti di lavoro tra le diverse organizzazioni e gli atleti, i dirigenti e le altre figure che prestano attività di lavoro¹⁸⁴.

In generale, possiamo affermare che il legislatore ha voluto soffermarsi molto di più sulle società professionistiche, illustrando in dettaglio l'intera dottrina del mondo professionistico e lasciando molto spazio a quello dilettantistico. Una delle lacune risulta essere la distinzione tra sportivo professionista e sportivo dilettante, in quanto non vi è una definizione chiara e concreta di quest'ultimo, lasciando intendere che siano tutti sportivi dilettanti esclusi quelli professionisti¹⁸⁵.

2.1 I rapporti di lavoro

Una delle maggiori differenze tra le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive professionistiche, è l'insieme dei rapporti tra l'ente e i lavoratori.

¹⁸³ Un esempio, tra gli altri, il caso della non ammissione dell'iscrizione del Palermo calcio per la stagione 2019-2020 a causa del mancato deposito di una Fidejussione necessaria ai fini dell'iscrizione stessa. Un altro caso, questa volta protagonista il Chievo Verona AC, che secondo i giudici sportivi era colpevole di plusvalenze fittizie effettuate per rientrare tra i parametri richiesti dalla FIGC. In quel caso la società rimase in Serie A ma con una maxi multa, la squalifica del presidente e i punti di penalizzazione.

¹⁸⁴ Argomento che affronteremo nel prossimo paragrafo

¹⁸⁵ Dentici L. M. *"Il lavoro sportivo tra professionismo e dilettantismo: profili di diritto interno e comunitario"*, in Europa e diritto privato, 2009, p. 1059

Gli sportivi professionisti sono gli atleti, gli allenatori e i suoi collaboratori che offrono la propria attività di lavoro a titolo oneroso in modo continuo in un settore dichiarato professionistico dalla Federazione sportiva¹⁸⁶. Il rapporto di lavoro di uno sportivo professionista è riconducibile alla fattispecie del lavoro subordinato, così come disposto dall'art. 3 della L. 91/1981, ma ci sono dei casi espressamente menzionati in cui invece deve essere considerato alla stregua di un lavoratore autonomo¹⁸⁷.

La stessa L. n. 91/1981, all'art. 4, disciplina il lavoro subordinato sportivo, illustrando alcune caratteristiche tipiche di questa particolare tipologia di contratto. Secondo tale articolo, il rapporto si costituisce attraverso la stipula di un contratto in forma scritta che deve essere depositato presso la federazione sportiva per l'approvazione. Inoltre, il contratto deve costruirsi sulla base di un accordo collettivo che deve essere aggiornato ogni tre anni. Tale accordo regola il trattamento normativo ed economico dei contratti degli sportivi professionisti, così come avviene in tutti gli altri settori. Una peculiarità di questa tipologia di contratto collettivo è che, a differenza delle altre tipologie di lavoratori, non è possibile applicare pattuizioni non incluse nel contratto collettivo, nemmeno in positivo¹⁸⁸.

Per tutto ciò che non viene espressamente delineato nell'art. 4, si applica la disciplina del lavoro subordinato in generale. Secondo l'art. 2094 del c.c. è prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore. L'art. 2222, invece, disciplina il lavoro autonomo affermando che sussiste un lavoro autonomo laddove il lavoratore si obbliga a compiere un'opera o un servizio con un lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti di un committente.

Con gli atleti professionisti però ci si potrebbe trovare in difficoltà sulla loro appartenenza a causa del loro particolare livello di competenza nel loro campo e dell'attività svolta. È però la stessa L. 91 del 1981 che stabilisce una presunzione assoluta di rapporto

¹⁸⁶ L. 91/1981, Art. 2

¹⁸⁷ L. 91/1981, Art. 3 *“La prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella presente legge. Essa costituisce, tuttavia, oggetto di contratto di lavoro autonomo quando ricorra almeno uno dei seguenti requisiti:*

a) l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;

b) l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento;

c) la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno.

¹⁸⁸ Così come dettato dalla Cassazione, sentenza n. 1855 del 4 Marzo 1999

di lavoro subordinato con la società di capitali con la quale l'atleta ha firmato destinata a decadere solamente nei casi previsti dal comma 2 dello stesso articolo¹⁸⁹.

Come abbiamo già detto in precedenza, il legislatore ha offerto nella L. 91/81 la definizione di sportivo professionista, ma non ha mai trattato lo sportivo dilettante. Le Federazioni sportive che attualmente riconoscono un settore professionistico sono il calcio, il basket, il ciclismo e il golf. Questo significa che tutti gli sportivi che giocano al di fuori delle suddette Federazioni o che non rispettano i requisiti imposti da queste, è considerato uno sportivo dilettante. Si può dunque definire "atleta dilettante" lo sportivo che non svolge attività professionistica ai sensi della L. 91/81 e pratica, previo tesseramento, una disciplina sportiva associata al CONI¹⁹⁰. Il rapporto che si instaura tra il giocatore e l'associazione o società sportiva solo in rari casi si riconduce ad un rapporto di lavoro subordinato o autonomo. I redditi derivanti dall'attività sono generalmente rimborsi spese, premi o indennità e vengono classificati come redditi diversi.

3. Gli enti non commerciali

Prima di affrontare il particolare regime fiscale agevolativo concesso alle associazioni e società sportive dilettantistiche, disposto dalla L. 398 del 1991, analizziamo i soggetti sui quali si applica tale disposizione. La disposizione si applica ai c.d. "enti non commerciali" disciplinati dall'art. 143 del T.U.I.R., il quale rimanda alla lettera c) comma 1 dell'art.73¹⁹¹. Nell'art.73 c.c. non si fa menzione alla possibilità di intraprendere fini lucrative né tantomeno come essi possano essere destinati. È rilevante invece l'oggetto che le società intendono perseguire. Ciò significa che l'ente non commerciale può essere definito tale solo quando il suo oggetto non è di natura commerciale e/o non opera con mezzi riconducibili alla sfera commerciale. Non vi è un divieto assoluto in merito all'attività commerciale, ma questa non deve essere prevalente¹⁹².

L'art. 149 del T.U.I.R. c. 2 dispone quali sono i criteri da tenere conto per qualificare un ente commerciale:

¹⁸⁹ M. De Cristofaro, "Legge 23 Marzo 1981, norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti – Commentario" in Nuove Leggi civ. comm., 1982, 577.

¹⁹⁰ A cura di Alessandra Magliaro, "Sport e Fisco", Università degli studi di Trento, 2018, p. 36

¹⁹¹ Art. 73 c.1 lettera c "c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato";

¹⁹² MARTINELLI Guido, "Qualificazione degli enti non commerciali", in Euroconference news, edizione di mercoledì 18 marzo 2015.

- a) *“prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;*
- b) *prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;*
- c) *prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;*
- d) *prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.”*

Nel caso in cui sussista almeno uno di questi requisiti, l'ente non può più essere classificato come *“non commerciale”*, dunque non rientrante nella casistica delle agevolazioni.

4.1 L'attività commerciale

Per attività commerciale si intende tutte quelle attività che producono un reddito d'impresa, ossia quelle rientranti nell'art.2195 del c.c.¹⁹³. Il secondo comma dello stesso articolo invece ribadisce che una qualsiasi altra attività non rientrante tra quelle al comma 1, ma svolta in forma d'impresa di cui all'art. 2082 del c.c., sia assimilata alla natura commerciale. Per esclusione, tutte le attività che non rientrano tra le fattispecie previste dagli artt. 2195 e 2082, si possono riconoscere come non commerciali.

Per quanto riguarda l'attività non commerciale, questa non deve essere svolta con organizzazione d'impresa e comunque non deve rientrare tra le attività ricomprese nell'art. 2195 c.c. Come abbiamo detto, l'ente non commerciale può svolgere diverse tipologie di attività, quindi è necessario individuare quale sia quella fondamentale per capire se l'ente può essere o meno classificato come *“commerciale”*. L'attività a cui si deve fare riferimento è quella essenziale per la vita dell'ente e quella più importante per il perseguimento dello scopo preposto.

¹⁹³ C.c. Art.2195 *“Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:*

- 1) *un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;*
- 2) *un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;*
- 3) *un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;*
- 4) *un'attività bancaria o assicurativa;*
- 5) *altre attività ausiliarie delle precedenti.*

Le disposizioni della legge che fanno riferimento alle attività e alle imprese commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate in questo articolo e alle imprese che le esercitano.

Al fine di classificare l'ente, si deve poi verificare se vi sia o meno prevalenza dell'attività commerciale, secondo le disposizioni dell'art.149 del T.U.I.R., ossia le caratteristiche di cui al paragrafo precedente. Tale verifica viene effettuata nell'arco di un esercizio e nel caso che le attività commerciali siano prevalenti, si avrà un mutamento di qualifica dell'ente. In questo caso, l'ente non commerciale dovrà rispettare gli obblighi dell'ente commerciale come la redazione dell'inventario e la tenuta dei libri contabili¹⁹⁴.

Tuttavia, per le associazioni sportive dilettantistiche la L.289/2002 ha definito che non si applicano i parametri dell'art.149 T.U.I.R. ai commi 1 e 2.

Alle ASD è permesso dunque avere entrate di carattere commerciale anche superiori a quelle istituzionali, ossia quelle relative ai contributi CONI o delle Federazioni.

Le attività che non sono considerate commerciali negli enti non commerciali, sono espresse dal comma 1 e 3 dell'art. 148 del T.U.I.R. In particolare, *“Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.”* e per *“[...] le associazioni sportive dilettantistiche [...] non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati”*.

La decommercializzazione di cui ai due commi precedenti si applica solo nel caso in cui vengano inserite alcune clausole nell'atto costitutivo o nello statuto:

- 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;

¹⁹⁴ Serafini A., *“I nuovi enti non commerciali nell'imposizione diretta”* in Fisco, 1998, fascicolo 1.

- 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 stessa¹⁹⁵.

3.2 Il reddito degli enti non commerciali

Approfondiamo ora come si forma il reddito degli enti non commerciali. Gli articoli del T.U.I.R. a cui facciamo riferimento sono l'art.143 e seguenti.

Il reddito degli enti non commerciali è formato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e i redditi diversi. Sono invece esclusi i redditi esenti e quelli soggetti a ritenuta alla fonte.¹⁹⁶ Il comma 3 dell'art. 143 poi delinea quali altri redditi non concorrono alla formazione del reddito, in particolare i fondi ottenuti tramite raccolte pubbliche in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione e i contributi corrisposti da Amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

¹⁹⁵ T.U.I.R., Art. 148, c. 8

¹⁹⁶ T.U.I.R., Art. 143, c. 1

Nella formazione del reddito rientra dunque anche l'attività d'impresa, per la quale gli enti non commerciali devono tenere una rendicontazione separata dove devono essere indicati tutti i proventi e le spese relative all'attività svolta¹⁹⁷.

Non rientrano ancora nel reddito imponibile le somme versate dai soci a titolo di quote o contributi e tutte le attività de commercializzate di cui al capitolo precedente. Tali attività infatti sono connesse allo scopo prefissato. Vi è dunque un notevole vantaggio fiscale per le società sportive dilettantistiche riconosciuto da legislatore, voluto principalmente per agevolare gli enti non commerciali, le quali perseguono finalità di interesse sociale.

La differenza con il reddito degli enti commerciali risiede nel fatto che, per questi, tutte i redditi proveniente dalle attività svolte dall'impresa, vengono inglobati nel reddito d'impresa. In particolare, rientrano tra il reddito tutte le attività previste dall'art. 2195 del Codice Civile¹⁹⁸.

Le ASD sono un esempio di ente non commerciale alle quali si applicano le suddette disposizioni in quanto associazioni che hanno come oggetto la promozione dell'attività sportiva e che svolgono attività commerciali col fine di perseguire tale oggetto¹⁹⁹.

Agli enti non commerciali²⁰⁰ si applicano dunque le agevolazioni fiscali dettate dalla L. 398/1998 che affronteremo nel prossimo capitolo.

¹⁹⁷ T.U.I.R., Art. 144, c. 2

¹⁹⁸ Codice Civile, art. 2195 c.1 *“Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione, nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:*

- 1) un'attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi;*
- 2) un'attività intermediaria nella circolazione dei beni;*
- 3) un'attività di trasporto per terra, per acqua o per aria;*
- 4) un'attività bancaria o assicurativa;*
- 5) altre attività ausiliarie delle precedenti.”*

¹⁹⁹ Digregorio Natoli S., *“Scritture contabili degli enti non commerciali”*, Fisco, anno 2010, fascicolo 31 – parte 1, pag. 4961

²⁰⁰ Si applicano anche alle società sportive dilettantistiche

CAPITOLO 7

IL REGIME AGEVOLATO DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETA' DILETTANTISTICHE

1. La Legge 398/1991

La legge 398/1991 introduce il regime fiscale che le Associazioni sportive dilettantistiche possono adottare²⁰¹. Come abbiamo detto le ASD sono delle associazioni che possono essere riconosciute o non riconosciute, per le quali il legislatore ha previsto un regime fiscale agevolativo. Nella legge di bilancio del 2003²⁰², è stata allargata la possibilità di ottenere le agevolazioni previste anche per le Società sportive dilettantistiche. Anche se questi soggetti sono società di capitali, il legislatore ha voluto far rientrare le SSD in quanto enti che avevano come fine il perseguimento della promozione dell'attività sportiva, al pari delle ASD.

La disciplina offerta dalla L. 398/91 non è obbligatoria, bensì facoltativa. Come dall'art.1 della legge, sono gli enti destinatari dell'agevolazione a esercitare l'opzione, comunicando all'Agenzia delle Entrate e alla SIAE²⁰³ il voler avvalersi della disciplina in oggetto. Se l'opzione non è esercitata si applicano:

- senza termini di scadenza: i normali regimi IRES, IVA ed IRAP previsti per gli enti non commerciali oppure,
- fino al 31 dicembre 2020: la disciplina tributaria delle ONLUS se l'associazione sportiva dilettantistica ha acquisito tale qualifica disciplinata dal Decreto Legislativo 460/97 (sostituita, a partire dall'anno di imposta 2021, da quella di ETS – Ente del terzo settore)
- ovvero, a partire dal 1° Gennaio 2021: la disciplina tributaria degli ETS o quella prevista per l'impresa sociale disciplinate, rispettivamente, dai Decreti Legislativi 117/17 e 112/17, sempre che l'ASD abbia assunto una di queste due qualifiche o la SSD abbia assunto quella di impresa sociale, visto che quella di ETS le è preclusa dalla legge in quanto società²⁰⁴.

²⁰¹ Gli altri enti che potevano agevolare fino al 1° gennaio 2021, data in cui ha preso applicazione la riforma del terzo settore, erano le associazioni Pro-loco senza fine di lucro e le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica o danza popolare.

²⁰² L. 289/2002

²⁰³ Società Italiana Autori ed Editori

²⁰⁴ G. Visconti, "La disciplina fiscale delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche", ebook di approfondimento in FiscoeTasse.com, 2020 pp. 6-7

In tali casi si applica dunque anche la disciplina delle ETS²⁰⁵ e delle imprese sociali. Il riconoscimento di ETS comporterà l'inapplicabilità della L. 398/91 e troverà invece applicazione il Codice del terzo settore, la cui disciplina è entrata in funzione, come detto, dal primo gennaio.

Gli enti che intendono esercitare l'opzione dovranno dunque comunicare espressamente, in sede di dichiarazione annuale IVA, la loro intenzione. Entrambi gli enti possono esercitare l'opzione anche senza esplicita richiesta, ma attraverso un "comportamento concludente", ossia applicando di fatto il regime agevolativo, per esempio tenendo le scritture contabili così come previsto dalla disciplina²⁰⁶. L'opzione è valida per cinque anni fino a quando non è revocata dall'interessato o quando vengono meno i requisiti previsti.

1.1 I requisiti

L'accesso al regime agevolativo previsto dalla L.398/1991 necessita il rispetto di alcuni criteri:

- assenza del fine di lucro;
- affiliazione alle Federazioni sportive nazionali e il riconoscimento "sportivo" da parte del CONI, il quale comunica periodicamente all'Agenzia delle Entrate l'elenco di tutte le ASD e SSD riconosciute;
- in caso di scioglimento, obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente ad un'altra associazione con fini analoghi;
- obbligo di redigere e di approvare un rendiconto economico
- intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte;²⁰⁷
- la realizzazione, nel periodo di imposta precedente, di proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali inferiori a 400.000 €, iva esclusa.

Il plafond dei 400.000 € include tutte le attività commerciali intraprese dall'ente, ad esclusione delle sopravvenienze attive, alle plusvalenze patrimoniali, il premio di

²⁰⁵ Solo per le ASD in quanto dalla disciplina degli ETS è esclusa per le società, a patto che non siano imprese sociali o cooperative sociali.

²⁰⁶ Cotto A, Minchillo R, Negro M., *"Manuale delle associazioni sportive"*, 2009, pp. 202-204

²⁰⁷ T.U.I.R., Art. 48, c. 5.

addestramento e di formazione tecnica e tutti i proventi che non costituiscono reddito ai fini IRES²⁰⁸.

Nel caso in cui questi requisiti non vengano rispettati, entrambi gli enti non potranno più usufruire del regime agevolativo. L'ASD però non perderà la qualifica di "ente non commerciale" mentre la SSD verrà considerata alla stregua di una qualsiasi società di capitale. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito²⁰⁹ che in caso di superamento del limite dei 400.000€, il regime agevolato si applica fino al mese in cui tale plafond viene superato, mentre, per il restante periodo di imposta, viene applicato il regime ordinario.

1.2 Il regime dell'IRES

Il regime fiscale applicabile alle ASD e SSD e società cooperative che svolgono attività sportive dilettantistiche, disciplinato dall'art. 2 della L. 398/1991, prevede diverse agevolazioni.

In primis, tali enti sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili e dagli obblighi previsti dal DPR 633/1972.

In particolare, non vi è l'obbligo di fatturazione delle prestazioni effettuate, di registrazione delle fatture, dell'emissione di scontrini o ricevute fiscali e della presentazione delle dichiarazioni IVA. Vige comunque l'obbligo di redigere due tipologie di rendicontazione annuale: una sull'andamento della gestione economica dell'ente e una separata, per ogni raccolta pubblica di fondi, sulla gestione di tali fondi. La L. 544/1999 però ha integrato la precedente norma, in quanto al comma 3 dell'art., si introducono gli obblighi di cui sopra, ma solo per le attività commerciali²¹⁰. L'articolo dispone anche che l'ammontare dei corrispettivi devono essere annotati nel modello del Decreto del Ministro delle Finanze del

²⁰⁸ G. Visconti, *op. cit.*, p. 9

²⁰⁹ AdE, circolare n.18/E del 2018 "L'anzidetta norma [La L. 398] prevede, in sostanza, la cessazione dell'applicabilità delle disposizioni recate dalla stessa legge n. 398 del 1991 in capo ai soggetti che durante il periodo d'imposta abbiano conseguito proventi per un importo superiore a 400.000 euro, con effetto dal mese successivo a quello in cui detto limite è superato, senza distinguere, a tal fine, fra il regime agevolativo IVA e quello delle imposte sui redditi."

²¹⁰ L. 544/1999, art. 9 c.3, "I soggetti di cui all'articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133, in luogo degli adempimenti previsti dall'articolo 2, comma 2, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, devono conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto e annotare, anche con una 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, nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, opportunamente integrato. Gli stessi soggetti effettuano il versamento trimestrale dell'imposta entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con le modalità e nei termini previsti dall'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997."

11/02/1997, vale a dire il modello per i contribuenti minori. Nello stesso, vanno annotati le raccolte pubbliche di fondi, le plusvalenze patrimoniali e le operazioni intracomunitarie.²¹¹ La mancata tenuta di tali registri o la mancata annotazione delle operazioni, non comporta la decadenza del regime agevolato previsto, ma una sanzione amministrativa pecuniaria.

In seconda battuta, la L. 398/91, disciplina il reddito imponibile ai fini IRES. Tale reddito, per le ASD, è calcolato applicando una deduzione del 97% ai proventi commerciali, più le eventuali plusvalenze patrimoniali²¹². Non rientrano poi nella base imponibile le raccolte pubbliche di fondi fino a un massimo di 2 volte l'anno, per un totale complessivo di 51.646 €. Sono esclusi, infine, dall'imponibile IRES, tutti gli eventuali redditi fondiari, di capitale e redditi diversi.

Il reddito imponibile delle SSD, essendo difatti una società di capitali, non ha questa distinzione, in quanto tutte le tipologie di reddito vengono incorporate al reddito d'impresa, il quale, non deve superare i 400.000 € per ottenere le agevolazioni suddette.

1.2.1 Le entrate escluse dal reddito imponibile

Abbiamo visto nel paragrafo precedente qual è la norma generale applicabile alle ASD e SSD in merito al regime IRES. Abbiamo detto che tali agevolazioni sono applicabili solo se gli enti rispettano il limite di ricavi di 400.000 € derivante da attività commerciale.

Al limite di cui sopra, si devono escludere le plusvalenze patrimoniali²¹³ e le entrate che non costituiscono reddito imponibile per disposizione di legge. In primo luogo, sono esclusi i ricavi ottenuti da prestazioni effettuate nei confronti degli associati in conformità alle finalità istituzionali degli enti sportivi dilettantistici e le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi²¹⁴.

In deroga al comma 2 dell'art. 148 del T.U.I.R. non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti dei propri associati, delle altre associazioni che fanno parte della stessa organizzazione e dei loro associati. Vi è però un'eccezione a questa deroga: il comma 4 dello stesso articolo, indica che l'agevolazione *“non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica o vapore, per le*

²¹¹ G. Visconti, *op. cit.*, p.16

²¹² Si avrà dunque, nel caso in cui si raggiunga il plafond dei 400.000€, una base imponibile di 12.000 € ai quali andranno prima sommate le eventuali plusvalenze e poi applicata l'aliquota del 27,5%.

²¹³ Le quali comunque compongono la base imponibile

²¹⁴ T.U.I.R. Art. 148, c.1 e 2

prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito, per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali e per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- a) gestione di spacci aziendali e di mense;*
- b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;*
- c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
- d) pubblicità commerciale;*
- e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari”*

Queste attività sono sempre considerate commerciali a patto che vi sia un pagamento di uno specifico corrispettivo.

La seconda tipologia di entrata, che non rientra nel limite dei 400.000 €, sono gli introiti realizzati mediante raccolta pubblica di fondi, purché avvengano al massimo due volte l'anno e che non superino la somma di 51.646 €. Tali somme sono inoltre esenti IVA a patto che nell'evento di raccolta non siano esercitate attività commerciali. In caso di superamento della somma sopracitata, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la parte eccedente viene inclusa nel reddito imponibile ai fini IRES, ma rimane la non imponibilità ai fini IVA. A partire dalla terza raccolta pubblica di fondi, tutte le somme incassate vengono considerate attività commerciali con la conseguenza della loro inclusione sia ai fini IRES che ai fini IVA, anche se le prime due non avevano raggiunto il totale di 51.646²¹⁵.

Come dicevamo nel paragrafo precedente, vi è l'obbligo di redigere un rendiconto per ogni raccolta fondi effettuata, con l'illustrazione della destinazione di tali fondi. Questo obbligo non è solo formale, al quale la società può rimediare pagando una multa, ma è un requisito richiesto dall'amministrazione finanziaria per beneficiare dell'esenzione IRES di tali fondi. Se non viene redatto il rendiconto, la circolare 18/E dell'Agenzia delle Entrate ha specificato che il denaro raccolto rimane di natura non commerciale solo se risultano dalla contabilità della società o associazione e dalla documentazione in merito alle attività effettuata come le ricevute. Rimane comunque una sanzione pecuniaria da 1.000 € a 8.000 €. Se invece la società non ha nulla di quanto richiesto dall'amministrazione finanziaria, queste somme perderanno la qualifica di “*attività non commerciale*” venendo dunque ricomprese nel plafond dei 400.000€.

Un introito meno comune rispetto alle precedenti casistiche, ma che viene comunque disciplinato ai fini IRES è il premio di addestramento e formazione tecnica previsto dalla L. 91/1981. Ricordiamo che tale premio deve essere versato nelle casse di una società o

²¹⁵ L 133/1999, art. 25, c. 2

associazione dilettantistica quando quest'ultima cede un diritto pluriennale dell'attività di un giocatore ad una squadra professionistica. Tale premio viene escluso dal limite dei 400.000€ secondo l'art.3 della L. 398/1991²¹⁶. È però fatto obbligo all'ente che ha ricevuto il premio, di reinvestire l'intera somma per perseguire fini di carattere sportivo dilettantistico.

Infine, non rientrano nel plafond i contributi corrisposti dalle Pubbliche Amministrazioni per lo svolgimento di attività sportive dilettantistiche. Quest'ultima agevolazione è valida soltanto per le ASD in quanto qualificabili come enti non commerciali. L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i contributi ricevuti non rientrano nella base imponibile dell'IRES, sia se devoluti "a fondo perduto" sia se si trattano di corrispettivi per l'attività sportiva dilettantistica.

Riassumendo, vi sono tre macrocategorie di entrate che non compongono la base imponibile dell'IRES:

- 1) i ricavi non commerciali e quelli commerciali derivanti dalle attività svolte nei confronti degli associati, soci o partecipanti;
- 2) gli introiti derivanti dalla raccolta pubblica di fondi, a patto che avvengano in massimo 2 eventi e con un importo massimo di 51.646 €;
- 3) Il premio di addestramento, che ricordiamo essere deciso dalla federazione e non dalle parti, e i contributi ricevuti dalle PA²¹⁷.

Vediamo infine un esempio numerico di calcolo del reddito imponibile di una ASD o SSD. Ipotizziamo che i ricavi di Alfa A.s.d. siano così suddivisi:

- entrate commerciali pari a 320.000 €;
- redditi fondiari per 90.000 €;
- plusvalenze per 25.000 €.

Trattandosi di una ASD, il plafond è formato solamente dai ricavi commerciali che non superano i 400.000€, dunque, Alfa A.s.d. può agevolare del regime previsto dalla L.398/1991.

In questo caso il reddito sarà di 345.000 (320.000 + 25.000) al quale si applicherà la deduzione del 97%. Al reddito imponibile di 10.350€ verrà infine applicata l'aliquota con il risultato che l'IRES da versare è 2.846,25 €.

²¹⁶ L. 398/1991 art. 3, "L'indennità di preparazione e promozione di cui all'articolo 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91, percepita dai soggetti di cui all'articolo 1, non concorre alla determinazione del reddito dei soggetti stessi."

²¹⁷ Solo per le ASD

Per le SSD invece sarebbe diverso in quanto, come detto in precedenza, nel plafond confluiscono tutte le tipologie di reddito. Il totale dei redditi per una SSD sarebbe stato di 320.000 + 90.000 + 25.000, cioè 435.000 €, superiore al limite dei 400.000.

In questo caso, il reddito imponibile sarebbe 12.000 (il 3% di 400.000) + 35.000 (l'eccedenza).

È lecito dunque domandarsi perché scegliere una SSD invece di una ASD, a parità di attività svolta. Se a prima vista, le ASD sembrano più avvantaggiate, in realtà vi sono due buoni motivi per preferire la natura di società sportiva piuttosto che di associazione. In primis, le SSD, essendo società di capitali, sono proprietarie di personalità giuridica, dunque i soci sono limitatamente responsabili rispetto alle obbligazioni societarie. Questa differenza si potrebbe colmare con il riconoscimento giuridico dell'associazione ma, nella pratica, questo non avviene quasi mai. In seconda battuta, è più facile per le SSD ottenere finanziamenti da terzi in quanto generalmente sono enti più strutturati rispetto alle ASD.

1.3 Il regime dell'IRAP

Come abbiamo visto nei capitoli precedenti, il presupposto dell'IRAP è *“l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta.”*²¹⁸ Le ASD e le SSD dunque rientrano nei soggetti passivi IRAP, ma la disciplina è diversa a seconda che si tratti di società o associazione.

1.3.1 La disciplina IRAP delle ASD

La disciplina delle ASD è normata dall'art. 10 del D.Lgs. 446/1997 che prevede due modalità differenti di determinazione del reddito imponibile ai fini IRAP, a seconda che le associazioni svolgano o meno attività commerciali. Il comma 1 dell'art. 10²¹⁹ indica che l'ammontare della base imponibile relativa alle attività istituzionali è determinata dal totale

²¹⁸ Art. 2 D.Lgs. 446/1997

²¹⁹ D.Lgs. 446/1997 “Per gli enti privati non commerciali di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del citato testo unico n. 917 del 1986.

dei compensi per lavoro dipendente e quelli assimilati a questi, dei compensi per le collaborazioni coordinate e continuative e di quelli per le attività di lavoro autonomo occasionale. Questa modalità di calcolo è applicabile solo per le attività non commerciali e prende il nome di “sistema retributivo”. Qualora l’ente svolga anche attività commerciali, la base imponibile relativa è determinata secondo il dettato dell’art. 5 del D.Lgs. 446/1997, cioè la differenza tra valore e costi della produzione, ad esclusione dei costi per il personale dipendente e assimilato, delle collaborazioni coordinate e continuative, delle prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, gli utili degli associati in partecipazione, la quota interessi sui canoni di leasing e le perdite su crediti²²⁰ e prende il nome di “sistema misto”.

Il “sistema retributivo”

Come abbiamo detto in precedenza, il “sistema retributivo” è ammesso solo per le associazioni che non svolgono attività commerciale. La base imponibile si determina attraverso la somma di queste voci²²¹:

Base imponibile IRES
+
compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative
+
altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
+
compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale
-
costi deducibili ai sensi dell’art. 11 del D.Lgs. 446/1997
-
redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti ai ricercatori e docenti
-
Ulteriori deduzioni
=
Valore della produzione netta (base imponibile IRAP)

²²⁰ D.Lgs.446/1997, art. 5 c.1 “Per i soggetti di cui all’articolo 3, comma 1, lettera a), non esercenti le attività di cui agli articoli 6 e 7, la base imponibile è determinata dalla differenza tra la somma delle voci del valore della produzione di cui al primo comma lettera A) dell’articolo 2425 del codice civile e la somma dei costi della produzione indicati nei numeri 6, 7, 8, 10, lettere a) e b), 11 e 14 della lettera B) del medesimo comma.”

²²¹ Carena M., Fornero L., “Manuale delle associazioni sportive”, 2009, pp. 279 e seguenti.

Per quanto riguarda la prima voce, le retribuzioni del personale dipendente devono essere imputate per competenza, ad eccezione degli arretrati, e non devono essere ricomprese le somme relative ai dipendenti che svolgono la loro attività all'estero nel caso in cui tale attività si protragga per più di tre mesi. I compensi erogati ai collaboratori invece seguono il principio di cassa, ma non devono essere ricompresi nel computo i rimborsi spesa, i compensi, le indennità di trasferta e i premi erogati ai collaboratori che esercitano funzioni amministrative e gestionali. I costi deducibili ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 446/1997 sono i contributi, le spese per gli apprendisti, i collaboratori disabili ed i compensi, i premi, le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spese erogati agli sportivi dilettanti in relazione all'esercizio dell'attività sportiva.

Il valore della produzione netta che si ottiene è dunque la base imponibile IRAP alla quale si deve applicare l'aliquota del 3,9% (modificabile dalle Regioni per un massimo di +/- 0,92%).

Il “sistema misto”

Come già accennato in precedenza, Il sistema misto viene applicato alle associazioni che svolgono sia attività istituzionali che commerciali. La disciplina sancita dall'art. 10, co.2 del D.Lgs. 446/1997 prevede che le associazioni che svolgono entrambe le tipologie di attività, devono indicare separatamente le basi imponibili per entrambe.

Il valore di produzione netta relativo all'attività istituzionale si determina secondo il metodo retributivo che abbiamo visto precedentemente, mentre la base imponibile relativa alle attività commerciali si determina secondo le modalità ordinarie previste per le società di capitali. Inoltre, laddove sia possibile distinguere i costi riferibili alle due attività, questi devono essere imputati all'una o all'altra attività. In caso non sia possibile distinguere i costi, la base imponibile dell'attività commerciale viene determinata assumendo i costi deducibili per un ammontare corrispondente al rapporto tra i proventi relativi alle attività commerciali e i ricavi complessivi²²². In questo caso, l'ammontare dei compensi riconducibili all'attività istituzionale sono determinati per differenza.

²²² D.Lgs. 446/1997, art. 10 c.2 “Se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali la base imponibile a queste relativa è determinata secondo la disposizione dell'articolo 5, comma 2 o, ricorrendone le condizioni, comma 3, computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La base imponibile relativa alle altre attività è determinata a norma del precedente comma 1, ma l'ammontare delle retribuzioni e dei compensi è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali o, in difetto, dell'importo a queste imputabili in base al predetto rapporto.”

1.3.2 La disciplina IRAP nelle SSD

Abbiamo visto la disciplina IRAP delle associazioni in quanto enti non commerciali che però possono svolgere anche attività commerciali. Le SSD invece, rientrano tra gli enti commerciali che però, come abbiamo detto, hanno la facoltà di beneficiare del regime agevolativo. In funzione della scelta se applicare o meno il regime dettato dalla L. 398/1991 vi sono due regimi IRAP diversi: il regime forfetario o regime ordinario. Se per quello ordinario, non vi sono modifiche rispetto alla disciplina applicata alle società di capitali in generale²²³, il regime forfetario è molto simile a quello visto per le ASD.

Base imponibile IRES
+
compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative
+
altri redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente
+
compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale
+
Interessi passivi
-
costi deducibili ai sensi dell'art. 11 del D.Lgs. 446/1997
-
Ulteriori deduzioni
=
Valore della produzione netta (base imponibile IRAP)

Nel caso delle SSD, la base imponibile IRAP si forma come per le ASD ad eccezione della voce "interessi passivi" che devono essere imputati per cassa e vanno a formare il reddito imponibile.

²²³ Tema affrontato nel capitolo 4

1.4 L'IVA

1.4.1 Gli enti non commerciali e l'IVA

Prima di analizzare il regime IVA applicabile alle associazioni e società sportive dilettantistiche, vediamo in dettaglio il regime in generale applicabile agli enti non commerciali. L'art. 4 DPR 633/72 afferma che per gli enti che non hanno per oggetto l'attività commerciale, si considerano effettuate nell'esercizio di impresa le attività svolte nell'esercizio di attività commerciali e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari ad eccezione delle attività istituzionali. Il legislatore ha voluto derogare al comma 1 dello stesso articolo, dando origine ad una esclusione ai fini IVA di tutte le attività istituzionali. Per evitare però un abuso della possibilità di escludere le attività istituzionali dal computo dell'imponibile IVA, l'Agenzia delle Entrate ha ristretto il campo di applicazione della norma affermando che sono escluse solo le attività svolte nei confronti dei soci o associati che *"partecipano attivamente alla vita associativa dell'ente"*²²⁴.

Rimangono invece imponibili IVA le operazioni commerciali, ossia quelle che abbiamo affrontato nei precedenti capitoli e quelle definite dal comma 5²²⁵ che sono sempre considerate commerciali.

Per le suddette attività, gli enti non commerciali devono osservare gli obblighi imposti dal DPR 633/1972 tra cui la tenuta di un registro dove numerare progressivamente le fatture di acquisto e annotare i corrispettivi relativi alle attività commerciali.

Anche per gli enti non commerciali si applica il meccanismo delle detrazioni, ma solo per la parte relativa alle attività commerciali. Le associazioni che svolgono soltanto attività istituzionali dunque non possono detrarre l'IVA sugli acquisti²²⁶. Riguardo invece alla

²²⁴ C.M. 25/1979

²²⁵ In particolare: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati; b) erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; e) trasporto e deposito di merci; f) trasporto di persone; g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio; h) servizi portuali e aeroportuali; i) pubblicità commerciale; l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

²²⁶ DPR 633/1972, Art. 19 *ter* "è ammessa [in detrazione] a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali e agricole"

fattispecie in cui vi sia un ente non commerciale che svolge entrambe le attività, la regola che si applica per il calcolo della detrazione è quella del “*pro rata*”. Secondo tale regola, la detrazione spetta solo in proporzione alle operazioni imponibili, risulta dunque necessario applicare una % di detrazione alle attività dell’ente. Tale coefficiente si calcola con il rapporto tra le operazioni che hanno diritto alla detrazioni e il totale delle operazioni poste in essere nell’anno:

$$\frac{\text{Operazioni Imponibili + Operazioni Assimilate}^{227}}{\text{Operazioni Imponibili + Operazioni Assimilate + Operazioni Esenti}}$$

Operazioni Imponibili + Operazioni Assimilate + Operazioni Esenti

Tuttavia, nel caso in cui un soggetto ponga in essere operazioni per lo più esenti e solo occasionalmente operazioni imponibili (e viceversa), non è possibile applicare il “*pro rata*”²²⁸. Per definire il carattere dell’*“occasionalità”* possiamo fare riferimento alla sentenza della Cassazione n. 8813 del 29.03.2019 con la quale specifica che ai fini dell’inclusione nel calcolo della percentuale di Iva detraibile in relazione al compimento di operazioni esenti, e – in particolare – per verificare se una determinata operazione attiva rientri, o meno, nel calcolo del *pro rata*, occorre avere riguardo all’attività prevalente concretamente svolta dall’impresa²²⁹. Per qualificare un’attività come “principale” la Cassazione ha chiarito che quest’ultima va “*verificata in relazione a ciò che viene effettivamente esercitato dal soggetto passivo, a prescindere dall’oggetto sociale individuabile nello statuto societario*”²³⁰. Se ne ricava, perciò, che si devono considerare attività proprie tutte quelle legate al raggiungimento del fine istituzionale delle associazioni o società e, invece, vanno escluse dal computo tutte quelle che, “*pur se previste nell’atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell’attività propria d’impresa*”²³¹. Non rileva invece alcun significato l’importo della transizione occasionale. Secondo la Corte di Giustizia, l’importo elevato dell’operazione può costituire al più un indizio, in quanto – anche nell’ipotesi in cui un’unica operazione esente determini da sola un rilevante volume d’affari rispetto alla diversa attività imponibile caratteristica dell’impresa

²²⁷ Al numeratore deve essere sottratta la somma delle cessioni di beni ammortizzabili, dei passaggi interni tra più attività e le operazioni non soggette.

²²⁸ CM 328/1997

²²⁹ Cassazione, sentenza n. 8813 del 29.03.2019.

²³⁰ Cassazione, sentenza n. 19484 del 10.09.2009

²³¹ Cassazione, sentenza n. 6484 del 16.03.2008

– la stessa dovrà in ogni caso essere esclusa dal calcolo del pro rata nell'ipotesi in cui essa sia meramente "occasionale"²³².

1.4.2 Il regime IVA delle ASD e SSD

Abbiamo visto nel paragrafo precedente il regime IVA degli enti non commerciali ai quali si applica il regime IVA previsto dall'articolo 4 del DPR 633/1972. Nel caso in cui però le ASD e SSD abbiano le caratteristiche idonee per l'applicazione del regime agevolato previsto dalla L. 398/1991, ai fini IVA si applica il dettato previsto dall'art. 6 del suddetto decreto. Prima di analizzare però in modo specifico il regime IVA applicabile alle società e associazioni sportive dilettantistiche, si ricorda che la loro attività istituzionale, la pratica sportiva dilettantistica è fuori campo IVA secondo il DPR 633/1972 perché non è una cessione di bene o servizio effettuato nell'esercizio di impresa. Infatti, anche se viene applicato un articolo diverso rispetto a quello previsto normalmente, tali associazioni e società non perdono la qualifica di "ente non commerciale", per cui rimane applicabile il regime ordinario. Anche le SSD che sono società di capitali, ma senza scopo di lucro, vedono l'inapplicabilità dell'IVA per la loro attività istituzionale.

Le uniche attività che rientrano nel campo IVA sono dunque le attività commerciali, alle quali è dedicato il comma 3 dell'art. 2 della L. 398/1991, che però rimanda all'articolo 74 comma 6 del DPR 633/1972. La grande differenza dunque, tra i due regimi, è che nel caso della L. 398, l'IVA si determina forfettariamente anche per le operazioni che, nel regime ordinario, sono considerate operazioni imponibili.

Secondo il comma 6, alle attività commerciali si applicano tre diverse tipologie di detrazioni forfettarie:

- a) 50% per le prestazioni di sponsorizzazioni;
- b) 33,3% per i diritti televisivi e radiofonici;
- c) 50% per proventi commerciali vari.²³³

²³² Corte di Giustizia UE, sentenza n. C/77/01 del 29.04.2004

²³³ DPR 633/1972, art. 74 c.6 "[...] La detrazione di cui all'articolo 19 è forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. Se nell'esercizio delle attività incluse nella tariffa vengono effettuate anche cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, comunque connesse alle attività di cui alla tariffa stessa, l'imposta si applica con le predette modalità ma la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un terzo per le cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica. I soggetti che svolgono le attività incluse nella tariffa sono esonerati dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie; [...]"

Per quanto riguarda le sponsorizzazioni, è solo dalla fine del 2014 che le società possono detrarre nella misura del 50%. Prima del D.Lgs. 175/2014 infatti le società e associazioni sportive dilettantistiche potevano beneficiare della detrazione solo nel limite del 10% della spesa.

È però possibile beneficiare di un secondo regime previsto dal DPR 544/99, il quale disciplina l'imposta sugli intrattenimenti, ma tale disciplina è applicabile solo se il volume d'affari non supera i 25.823 € annui. In questo secondo caso, la base imponibile IVA viene determinata nella misura del 50% dei corrispettivi riscossi, senza poter operare la detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuati²³⁴. Il plafond dei 25.823 deve essere calcolato tenendo conto delle sole attività derivanti dalle attività di intrattenimento sportivo, senza sommare gli altri proventi che sono soggetti al regime ordinario.

Sorge però un problema nella disciplina generale in quanto non viene mai fatta menzione all'aliquota applicabile alla base imponibile IVA derivante dall'attività spettacolistica. Possiamo esaminare dunque due ipotesi, la prima vede l'applicazione dell'aliquota secondo i criteri dell'imposta sugli intrattenimenti mentre la seconda alternativa prevede l'applicazione dell'aliquota ordinaria.

Riguardo alla prima ipotesi, si pone subito il problema di quale aliquota adottare. Il DPR 633/1972 rimanda al DPR 640/1972, il quale specifica in una tabella le aliquote IVA applicabili.

²³⁴ G. Visconti, *op. cit.*, p.32

Punto tariffa	Genere di attività	Aliquota
1	Esecuzioni musicali di qualsiasi genere ad esclusione dei concerti e strumentali, e trattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo quando l'esecuzione di musica dal vivo di durata inferiore al cinquanta per cento dell'orario complessivo di apertura al pubblico dell'esercizio.	16%
2	Utilizzazione dei bigliardi, degli elettrogrammofoni, dei bigliardini e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, a moneta o scheda, da divertimento o trattenimento, anche se automatico o luoghi pubblici o aperti al sia in circoli o associazioni di qualunque specie; utilizzazione ludica di strumenti multimediali: gioco del bowling; noleggio go-kart.	8%
3	Ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificatamente riservati all'esercizio delle scommesse.	60%
4	Esercizio del gioco nelle case da gioco e negli altri luoghi a ciò destinati.	10%

Tabella 6. Tariffe previste dal DPR 640/1972

Vi sono poi tre note che specificano alcuni ambiti di applicazione di tali tariffe²³⁵ tra cui la prima che specifica che in caso di intrattenimenti diversi, ma analoghi a quelli previsti, si debba applicare l'aliquota stabilita per quelli previsti.

²³⁵ Note: 1. Gli intrattenimenti diversi da quelli espressamente indicati nella tariffa, ma ad essi analoghi, sono soggetti all'imposta stabilita dalla tariffa stessa per quelli con i quali, per la loro natura, essi hanno maggiore analogia. 2. Per gli intrattenimenti e le altre attività soggetti ad imposta organizzati congiuntamente ad altri non soggetti oppure costituiti da più attività soggette a tassazione con differenti aliquote, l'imponibile sarà determinato con ripartizione forfettaria degli incassi in proporzione alla durata di ciascuna componente. 3. Per l'utilizzazione degli apparecchi da divertimento e intrattenimento di cui all'articolo 14-bis, comma 1, l'aliquota

Risulta quindi facile comprendere che la cessione dei biglietti, che costituiscono la base imponibile, non rientri, nemmeno in via analogica, nelle casistiche di cui alla tabella del DPR 640/1972. È difficile dunque percorrere questa strada per comprendere quale sia l'aliquota applicabile.

La seconda ipotesi, teoricamente condivisibile, è quella di applicare l'aliquota ordinaria del 22% in quanto la cessione dei biglietti non rientra tra le casistiche esplicitate dal DPR 633/1972 riguardo alle attività meritevoli di aliquota agevolata (4% e 10%).

Fortunatamente però è venuto in soccorso il legislatore che nel comma 11 dell'art. 6 della L. 133/1999, ha definito che l'aliquota applicabile agli spettacoli sportivi è pari al 10% nel caso che il prezzo del biglietto sia minore di 12,91 €. In caso contrario, l'aliquota applicata è quella ordinaria, cioè 22%.

Infine, per quanto riguarda il regime previsto dalla L. 398, l'ultimo dettato riguarda la cessione dei diritti alle prestazioni sportive dei giocatori, alla quale si applica il regime di IVA agevolata al 9%²³⁶.

L'applicazione del regime agevolato comporta poi l'esonero di alcuni obblighi contabili ordinari previsti dal DPR 633/72, ma le società e associazioni hanno comunque alcuni oneri semplificati. In particolare, vi è l'obbligo di:

- conservare e numerare progressivamente le fatture d'acquisto;
- annotare l'ammontare dei corrispettivi e di tutti gli altri proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali;
- annotare gli altri proventi che non costituiscono reddito imponibile;
- conservare copia della documentazione relativa agli incassi e ai pagamenti;
- emettere fattura nel caso che il cliente lo richieda.

Un ulteriore esonero previsto per le SSD e le ASD riguarda la fatturazione elettronica. La L. 136/2018 infatti prevede che le associazioni e società suddette sono esonerate dall'emissione delle fatture elettroniche specificando però due casistiche:

- il caso in cui i proventi commerciali non superino i 65.000 euro: gli enti non hanno obbligo di emettere fattura elettronica;
- il caso in cui i proventi superino i 65.000 euro. In questo caso, le SSD e le ASD devono assicurarsi che la fattura elettronica sia emessa per loro conto dal cessionario o dal committente, cioè dall'acquirente dei beni o dei servizi venduti dall'ASD o SSD

è fissata al 6 per cento.

²³⁶ L. 398/1991, Art. 4

che non hanno mai quindi l'obbligo di emettere in proprio la fattura elettronica.

In ultima battuta, l'Agenzia delle Entrate ha regolamentato la certificazione dei corrispettivi incassati dagli spettatori che assistono alle partite. Come abbiamo visto, gli eventi sportivi rientrano tra le attività di spettacolo, per le quali è previsto un sistema di certificazione dei corrispettivi costituito da titoli di accesso con valenza fiscale, le cui caratteristiche sono disciplinate dal Ministero delle finanze con il decreto del 13 luglio 2000²³⁷.

Le ASD e SSD che scelgono il regime agevolativo previsto dalla L. 398, sono esonerate dall'obbligo di utilizzare i titoli di accesso di cui sopra, per le attività sportive svolte in favore dei propri associati o soci. Sono inoltre esonerate dall'emettere fattura o scontrino, ma solo per le attività sportive. Rimane dunque l'obbligo di emettere una certificazione fiscale per tutte le attività commerciali e diverse da quelle di intrattenimento. In alternativa ai titoli di accesso previsti dal Decreto del Ministero delle Finanze, gli enti sportivi dilettantistici possono certificare i corrispettivi mediante biglietti o abbonamenti certificati dalla SIAE.

1.5 L'imposta di registro, di bollo e la tassa di concessione governativa

Se per le società sportive professionistiche non vi sono agevolazioni particolari, se non quelle viste nei capitoli 3, 4 e 5, diversamente gli enti sportivi dilettantistici hanno agevolazioni anche in sede di imposta di registro e bollo e, come vedremo, anche in sede di IMU e TASI.

Per le ASD e SSD, l'imposta di registro è applicata nella misura fissa di 200 euro da versare al momento del deposito dell'atto costitutivo e in caso di operazioni di trasformazioni. Per le società professionistiche invece si applica il regime ordinario che

²³⁷ Decreto del Ministero delle Finanze, 13 luglio 2000, art. 3 comma 1: "1. I titoli di accesso di cui all'art. 2 riportano, oltre ai dati previsti dall'art. 12, primo e secondo comma, del decreto del Ministro delle finanze 23 marzo 1983, le seguenti indicazioni: a) natura dell'attività esercitata; b) data ed ora dell'evento; c) luogo, impianto e sala dell'evento; d) numero ed ordine di posto; e) natura, titolo ed ogni altro elemento identificativo dell'evento; f) corrispettivo per l'attività di spettacolo o di intrattenimento; g) ingresso gratuito, riduzione del prezzo e relative causali, avvenuto pagamento dell'imposta, dicitura "abbonato" ed estremi dell'abbonamento a data libera; h) ammontare del corrispettivo incassato a titolo di prevendita; i) natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto delle prestazioni accessorie, complementari o comunque connesse, con separata indicazione dei corrispettivi; l) dicitura "emesso per la vendita da parte di" con i dati identificativi del terzo, nell'ipotesi di cui all'art. 6, comma 2; m) stampa del sigillo fiscale avente le caratteristiche di cui al successivo art. 5."

prevede il versamento dell'imposta in relazione alla natura del conferimento dell'atto di costituzione.

È prevista poi l'esenzione della tassa di concessione governativa e, solo in caso di riconoscimento dell'ente da parte del CONI, anche dell'imposta di bollo.

1.6 L'IMU, la TASI

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, nello svolgere le loro attività, possono essere proprietari di immobili o comunque usufruire di locali attraverso un contratto di locazione o usufrutto. Questo rende dunque le ASD e le SSD dei soggetti passivi IMU e TASI, oggi riuniti in un'unica imposta, l'Imposta unica municipale (IUC), che ingloba IMU, TASI e TARI.

Prima dell'introduzione dell'IMU, era già prevista l'esenzione dell'ICI, l'imposta comunale sugli immobili, per gli enti non commerciali e, con il passaggio all'IMU, TASI, e dunque IUC, si è confermata l'agevolazione per gli enti non commerciali²³⁸.

Per quanto riguarda gli enti sportivi dilettantistici, bisogna fare una distinzione tra ASD e SSD. Secondo le disposizioni, le agevolazioni di cui sopra in merito alla IUC, sono applicabili solo alle associazioni in quanto si parla esclusivamente di enti non commerciali. Nonostante le SSD possano usufruire della disciplina agevolativa della L. 398, non ci si deve dimenticare che comunque sono enti di natura commerciale.²³⁹

Nello specifico, la disciplina agevolativa riguardo la IUC è applicabile solo ed esclusivamente alle ASD e agli enti che rientrano tra enti non commerciali del Terzo settore.

In merito, invece, alla disciplina vera e propria, prima dell'introduzione dell'IMU, era permessa l'esenzione dell'ICI per gli *"immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, sportive, di ricerca"*²⁴⁰. Con la vecchia norma, il legislatore pone enfasi sul carattere dell'esclusività della finalità dell'immobile, che, doveva essere solo ai fini non commerciali per agevolare dell'esenzione. Con la riforma dell'ICI, ora IMU, l'agevolazione è stata mantenuta e ha previsto che per gli immobili destinati ad un utilizzo misto (sia per attività commerciali che non), l'esenzione si applica *"solo alla frazione di unità immobiliare in cui si*

²³⁸ D.L. 1/2012, art. 91.

²³⁹ In aggiunta, sono escluse esplicitamente dal decreto ministeriale 200/2012 e non sono ammesse tra gli enti del Terzo settore.

²⁴⁰ D.Lgs. 504/1992, art. 7 c.1 lettera i)

svolge l'attività di natura non commerciale"²⁴¹, estendo il campo di applicazione della normativa. Gli enti non commerciali dovranno identificare gli immobili (o una parte di essi) sulla quale viene svolta attività commerciale, la quale non avrà diritto all'esenzione dell'IMU. Se questa identificazione non è possibile da parte dell'ente, l'esenzione si applica solo in proporzione all'utilizzo non commerciale dell'immobile, la quale risulta da una dichiarazione resa dall'ente. Per tale dichiarazione, l'ente dovrà tenere conto dei seguenti criteri:

- tempo di utilizzo dell'immobile per lo svolgimento delle attività commerciali;
- spazio, intesa come superficie, sul quale viene svolta attività commerciale;
- numero di soggetti nei cui confronti si sono esercitate le attività commerciali in relazione al totale dei soggetti verso i quali sono state svolte attività sia commerciali che non²⁴².

Successivamente al D.lgs. 1/2012, venne emanato il DM 200/2012 il quale pone approfondimenti e chiarimenti della suddetta normativa. All'art. 1, lettera m), il decreto indica che l'attività sportiva svolta dall'associazione sportiva deve rientrare tra quelle riconosciute dal CONI. La disposizione esclude dunque le SSD dall'agevolazione²⁴³.

Il decreto poi specifica che se gli spazi dedicati alle attività commerciali siano utilizzati a tal fine solo per brevi periodi durante l'anno, si dovrà determinare l'utilizzo in base al numero di giorni in cui si esercita l'attività commerciale.

Se dal lato teorico il calcolo sembra di facile comprensione, l'applicazione dei criteri offerti dal Decreto includono una forte componente valutativa e arbitraria che può generare problemi in sede di controlli per la veridicità delle dichiarazioni degli enti. Nelle disposizioni finali, il Ministero, prevedendo il problema, ha inserito l'obbligo per gli enti non commerciali, di mettere a disposizione ai comuni verso i quali l'imposta è dovuta, tutta la documentazione utile ai fini del calcolo dei rapporti percentuali tra attività commerciale e non²⁴⁴.

A parere di chi scrive, rimane però un problema legato alla forte arbitrarietà dei dati e si condivide il parere di alcuni autori che ritengono che sarebbe forse più efficace modificare

²⁴¹ D.L. 1/2012, art. 91-bis

²⁴² Visconti G., "La disciplina fiscale delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche", in Fisco e Tasse, anno 2020, p.37.

²⁴³ D.M. n. 200/2012, art. 1, lettera m), "Ai fini del presente regolamento si intende per: [...] m) attività sportive: attività rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289".

²⁴⁴ DM n. 200/2012, art. 7, c.2 "Gli enti non commerciali tengono a disposizione dei comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo, dalla quale risultano gli elementi rilevanti ai fini della individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del presente regolamento."

la disciplina applicando un coefficiente fisso²⁴⁵, grazie al quale gli enti e l'Amministrazione finanziaria vedrebbero i loro compiti semplificati²⁴⁶.

2. Il Terzo settore

Abbiamo accennato in questo capitolo alla riforma del Terzo settore, introdotta dal D.Lgs. n. 117/2017 che ha voluto fornire una disciplina dettagliata riguardo gli enti no profit. Il Codice del Terzo settore prevede numerose agevolazioni che sono entrate in vigore immediatamente dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, ma che doveva produrre i suoi effetti fiscali dal 2018. La normativa ha subito però una serie di ritardi per cui, la riforma non ha ancora trovato applicazione.

L'obiettivo di questa riforma era quella di dare vita ad una disciplina fiscale che sostituisse il T.U.I.R. e la vecchia normativa in merito alla disciplina tributaria delle ONLUS del 1997. Sono dunque state abrogate le disposizioni precedenti al Codice del Terzo settore, ma per alcune tipologie di enti, è rimasta la possibilità di scegliere quale disciplina adottare, tra questi le Associazioni sportive dilettantistiche.

È lo stesso D.Lgs. n. 117/2017 che definisce i soggetti che rientrano nella disciplina in oggetto includendo, tra le altre, le associazioni di promozione sociale, le organizzazioni di volontariato, le associazioni riconosciute e le fondazioni²⁴⁷. Facile comprendere che tra le forme possibili non rientrano le società, espressamente vietate. Si ricava dunque che, al fine del presente elaborato, solo le ASD hanno la facoltà di scegliere se applicare la disciplina del Terzo settore, mentre le SSD sono escluse. In realtà, le SSD possono farsi riconoscere come "imprese sociali"²⁴⁸ e, in tal caso, possono rientrare nel novero dei soggetti inclusi nel Terzo settore.

²⁴⁵ Il coefficiente sarebbe una percentuale fissa applicata sugli enti che svolgono entrambe le attività. Rimarrebbe perciò l'esenzione totale per le associazioni che non svolgono attività commerciali.

²⁴⁶ Visconti G., *"Le agevolazioni per gli immobili di proprietà o utilizzati dalle associazioni e società sportive dilettantistiche"*, in immobili e proprietà, anno 2019, p. 242.

²⁴⁷ D.Lgs. 117/2017, Art. 4 c.1 *"Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore."*

²⁴⁸ D.Lgs. 112/2017, Art. 2 c.1 *"L'impresa sociale esercita in via stabile e principale una o più attività d'impresa di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Ai fini del presente decreto, si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività d'impresa aventi ad oggetto:*

[...]

u) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche; [...]"

Un ulteriore approfondimento va fatto sull'ultima parte dell'art. 4 c.1 del D.Lgs. 117/2017 che recita “[...] ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore”. Risulta dunque determinante e obbligatoria l'iscrizione al RUNTS per assumere la qualifica di ente del Terzo settore e dunque ottenere le agevolazioni previste.

2.1 Il terzo settore: società e associazioni sportive dilettantistiche.

Come abbiamo accennato, gli enti sportivi dilettantistici hanno la facoltà di acquisire la natura di Ente del Terzo settore (ETS), scegliendo di uniformarsi alle norme del suddetto Codice. L'ente successivamente ha la facoltà di scegliere quale disciplina adottare, se quella prevista dalla L.398/91 o quella del Terzo settore. Nel caso in cui l'ente scelga di avvalersi della disciplina degli ETS, la ASD o SSD deve iscriversi al RUNTS²⁴⁹, ma non senza sottoporsi ad un'analisi dei requisiti da parte dell'ufficio competente. Lo stesso ufficio, in caso di esito positivo, iscriverà l'ente al registro. Dopo aver ottenuto il consenso da parte dell'ufficio competente, l'ente deve indicare la sezione in cui intende iscriversi tra le sette disponibili²⁵⁰.

Una volta dunque iscritto l'ente nel RUNTS, questo è considerato a tutti gli effetti un ETS e può ottenere le agevolazioni fiscali conseguenti. Il Registro unico nazionale del Terzo Settore è un registro dove gli Enti avranno l'obbligo di iscriversi per essere riconosciuti come ETS. Tale registro è nato con l'obiettivo di semplificare l'attuale sistema di iscrizione degli enti in molteplici registri gestiti dalle Regioni.

Come dicevamo prima, solo per le SSD e ASD però vi è la possibilità di scegliere il regime fiscale, in quanto le due discipline sono alternative. Gli enti dovranno dunque decidere in base ad un'analisi dei benefici e dei costi, quale delle due discipline adottare. In particolare, gli amministratori delle SSD o ASD dovranno valutare il regime forfettario, la de-commercializzazione, le deduzioni/detractions e gli eventuali bonus presenti²⁵¹.

²⁴⁹ Registro unico nazionale del Terzo settore.

²⁵⁰ Le 7 sezioni disponibili sono quelle previste dal D.Lgs. 117/2017:

- Organizzazioni di volontariato;
- Associazioni di promozione sociale;
- Enti filantropici;
- Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- Reti associative;
- Società di mutuo soccorso;
- Altri enti del Terzo settore.

²⁵¹ Come vedremo successivamente, ci sono delle differenze in merito al regime forfettario sul calcolo della base imponibile tra la riforma del Terzo settore e quello della L. 398. Vi sono poi anche diverse deduzioni e detrazioni in relazione alle loro caratteristiche di ETS.

Oltre ad effettuare una valutazione prettamente economica, le società e le associazioni possono tenere conto anche di altri fattori extra-economici, come la reputazione, la facilità di accesso ai finanziamenti privati e le modalità di accesso ai contributi pubblici. La valutazione deve essere fatta anche nell'ottica che, in caso di riconoscimento come ETS, l'ente sportivo dilettantistico non potrà più beneficiare della L.398/91.

Dal punto di vista della convenienza, la disciplina ritiene che, nel caso delle società e associazioni dilettantistiche, sia più conveniente la disciplina della L.398/91 rispetto a quella degli ETS²⁵², ma solo in senso generico. Questo perché si ritiene che l'analisi debba essere fatta di caso in caso in quanto, ad esempio, se un ente fa spesso uso di finanziamenti privati e pubblici, potrebbe preferire la disciplina degli ETS, in quanto potrebbe beneficiare del "Social Bonus".

2.2 Le norme agevolative del Codice del Terzo settore: il Decreto 112/2017

Il Codice del Terzo Settore, insieme al D.Lgs. n. 112/2017, contiene una serie di norme agevolative, specifiche per gli ETS, che hanno l'obiettivo di rendere più agevole l'esistenza di tali enti in quanto di utilità pubblica. Ai fini del presente elaborato, vediamo ora le agevolazioni previste dalla disciplina degli ETS per comprendere le principali differenze con la L.398/91, al fine di evidenziare quale possa essere il regime più conveniente.

2.2.1 Il regime forfettario

Una prima agevolazione tributaria concessa agli ETS è il regime forfettario per determinare il reddito commerciale imponibile. Secondo il Codice del Terzo settore²⁵³, ai redditi commerciali si applica una percentuale diversa in base alla tipologia del ricavo e dell'importo complessivo. In particolare, per le prestazioni di servizi i coefficienti che si applicano sono:

- 7% per ricavi fino a 130.000€;
- 10% per ricavi da 130.001 € a 300.000 €;

²⁵² Mazzullo A., "Enti sportivi dilettantistici qualificabili come enti del Terzo settore: valutazioni di convenienza", in Fisco, anno 2018, fascicolo 2, pag. 145.

²⁵³ D.Lgs. 117/2017, Art. 80.

- 17% per ricavi superiori a 300.000€.

Per tutte le altre attività di natura commerciale, si applicano invece differenti coefficienti:

- 5% per ricavi fino a 130.000€;
- 7% per ricavi da 130.001€ a 300.000€;
- 14% per ricavi superiori a 300.000€.

Nel caso in cui le attività svolte dall'ente abbiano come oggetto sia la prestazione di servizi che la vendita di beni, per determinare quale regime adottare, si deve considerare la tipologia prevalente. Infine, vengono aggiunti i proventi relativi agli articoli 86, 88, 89 e 90 del TUIR, rispettivamente, plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi e proventi immobiliari.

Per ottenere l'agevolazione del regime forfettario, l'ente deve farne richiesta in sede di dichiarazione dei redditi e, se ne ha diritto, il regime rimane in vigore per 3 anni, a patto che non vengano meno i presupposti. Infatti, se l'ente svolge prevalentemente attività commerciale, a discapito di quella istituzionale, perde la qualifica di "ente non commerciale" e non avrà diritto al regime forfettario. Rimane però comunque iscritto al registro degli ETS.

Una volta determinato il reddito, sia per gli ETS non commerciali che commerciali, si applicherà l'aliquota IRES del 24% sul reddito imponibile.

Confrontando questo regime agevolativo con il regime offerto dalla L. 398/1991, possiamo già trarre alcune conclusioni. Il regime forfettario della L.398/1991 risulta notevolmente più vantaggioso in quanto offre una deduzione del 97% (coefficiente di redditività pari al 3%), fino ad un plafond di 400.000€. Il codice del Terzo settore invece dà la possibilità di dedurre al massimo fino al 93% (o 95% in caso di beni) con un plafond massimo ben più basso rispetto a quello della L.398.

Vi è però una ulteriore agevolazione che, ai fini del presente elaborato, prende forma solo nel caso delle ASD. Le associazioni sportive dilettantistiche infatti possono rientrare tra le associazioni di promozione e sviluppo (categoria di ETS) nel caso sia costituita da più di sette persone fisiche. Alle APS si applica infatti l'art. 86 del Codice del terzo settore che prevede un coefficiente di redditività pari al 3% per le associazioni che hanno ricavi inferiori a 130.000 €. La vera differenza però con la L. 398 è l'esenzione ai fini IRES delle plusvalenze patrimoniali. Risulta dunque, per le ASD più piccole, un regime più vantaggioso rispetto a quello precedente.

Tornando invece alle differenze tra la disciplina della L.398/1991 e quella del Codice del terzo settore, abbiamo due trattamenti diversi per le raccolte pubbliche di fondi. Dalla L.

398 è permesso un numero massimo di 2 raccolte fondi per un massimo di 51.646€. Secondo il codice del Terzo settore invece non vi è nessun limite sia dal punto di vista del numero di raccolte fondi che dall'ammontare delle stesse. Rimane però l'obbligo di destinazione dei fondi alle attività istituzionali. Le raccolte fondi possono essere sia senza scambio di beni e servizi che con scambio di beni e servizi di modico valore. Nel primo caso, non si può parlare di corrispettivi in quanto non vi è uno scambio di beni o servizi, per cui si ritiene che non possano essere ricompresi nel reddito commerciale. Nel secondo caso, non vi è una vera e propria definizione di "bene di modico valore", ma si ritiene che, utilizzando il buon senso, si possa intendere beni o servizi che hanno un carattere generico come frutta, fiori, cioccolatini²⁵⁴. Le raccolte fondi con uno scambio di beni o servizi vanno però fatte in corrispondenza di eventi o campagne di sensibilizzazione.

Confrontando, infine, la disciplina delle raccolte fondi, salta subito all'occhio che il codice del Terzo settore sia notevolmente più vantaggioso.

Ne consegue che dal, punto di vista del regime forfettario per la determinazione del reddito imponibile, non è possibile valutare a priori quale possa essere la scelta più vantaggiosa per una ASD o SSD, poiché dipende dalle caratteristiche delle attività svolte dall'ente. Nel caso in cui questo non faccia uso di campagne di raccolta fondi, preferirà la disciplina proposta dalla L. 398/1991; nel caso opposto, questo preferirà il nuovo regime degli ETS.

2.2.2 La de-commercializzazione

Tra le prime disposizioni dettate dal Codice del Terzo settore troviamo la disciplina della de-commercializzazione. Gli ETS, come abbiamo già detto, sono enti che hanno come oggetto sociale lo svolgimento di attività di interesse sociale. Come per la disciplina della L. 398, anche nel Codice del Terzo settore non è posto alcun divieto nello svolgere attività commerciali al fine del perseguimento dell'oggetto sociale. Il D.Lgs. n. 117/2017 però pone la condizione di gratuità delle attività commerciali, in particolare, i ricavi riferiti alle attività commerciali non devono superare i costi associati per più del 5%, per non più di due esercizi consecutivi. Nel rapporto tra costi e ricavi, si deve poi tenere conto degli apporti economici

²⁵⁴ Colombo G. M., "La raccolta fondi degli enti del Terzo settore", in *Corriere Tributario*, anno 2018, fascicolo 11, pag. 868.

delle Pubbliche Amministrazioni, fatto salvo delle somme corrisposte a titolo di partecipazione di spesa.

La disciplina così descritta però evidenzia alcuni problemi che possono scaturire nella gestione degli ETS. Il limite del 5% dei ricavi rispetto ai costi, creano un disincentivo alla corretta gestione economica dell'ente che potrebbe decidere di non svolgere attività ulteriori per non rischiare di superare il limite, tenendo proprio conto anche degli apporti economici delle Pubbliche Amministrazioni, dando vita ad un rapporto di totale dipendenza dei fondi pubblici.

La disciplina cerca quindi di ovviare a questo problema allargando il concetto di costo relativo al ricavo, ricomprendendo tutte le spese nella loro totalità, ad esempio il valore economico del lavoro di volontariato²⁵⁵.

Non vengono considerate commerciali poi le attività di ricerca scientifica purché tutti gli utili vengano reinvestiti e la diffusione dei risultati sia gratuita.

Infine, sono considerate non commerciali le attività di raccolta fondi di cui abbiamo descritto il funzionamento nel paragrafo precedente.

Come per il regime forfettario, anche per la de-commercializzazione vi sono ulteriori vantaggi a favore delle APS, cui possono configurarsi le ASD. Secondo l'art. 84 del D.Lgs. n. 117/2017, non si considerano commerciali le attività specificate dal comma 1 dello stesso articolo²⁵⁶, se svolte senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente e con fini non concorrenziali. Inoltre, anche i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale, da parte delle organizzazioni di volontariato e APS, sono esenti dall'IRES.

2.2.3 Le detrazioni, deduzioni e il “social bonus”

La nuova normativa del Terzo settore introdotta dal D.Lgs. 117/2017 prevede ulteriori agevolazioni. Le persone fisiche che erogano delle somme in favore degli ETS hanno infatti diritto ad una detrazione d'imposta pari al 30%²⁵⁷ della donazione effettuata fino ad un massimo di 30.000€. Se invece la donazione viene eseguita da un ente o società.

²⁵⁵ Colombo G.M., *op. cit.*, p. 2697.

²⁵⁶ D.Lgs. 117/2017, Art. 84 c.1: “a) le attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario; b) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione di volontariato senza alcun intermediario; c) attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale”.

²⁵⁷ 35% nel caso di donazione ad un'associazione di volontariato

questi avranno il diritto di dedurre dal reddito complessivo il 10% del reddito complessivo dichiarato. Tale seconda tipologia di agevolazione può essere scelta anche dalla persona fisica, ma solo in alternativa a quella precedente.

La detrazione/deduzione degli importi donati comporta dunque un vantaggio indiretto agli Enti del Terzo settore. I soggetti hanno infatti un incentivo ad effettuare una donazione a tali enti e ciò rende più agevole la raccolta di fondi agli ETS.

Il legislatore ha voluto poi introdurre un'agevolazione speciale solo per gli Enti del terzo settore. Nell'articolo 81 del D.Lgs. 117/2017, è stato introdotto il "Social Bonus". Tale beneficio si tratta di un credito di imposta pari al 65% per erogazioni liberali, da parte di persone fisiche e enti non commerciali²⁵⁸, agli ETS che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle politiche sociali un progetto di riqualificazione di beni mobili e immobili abbandonati o sottratti alla criminalità organizzata. Tale credito d'imposta si applica nel limite del 15% del reddito imponibile per le persone fisiche ed enti non commerciali o 5‰ del fatturato nel caso degli enti commerciali. Il credito poi viene ripartito in tre esercizi in quote annuali utilizzabili in compensazione con altre imposte.

I beni mobili o immobili così riqualificati devono essere utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle attività istituzionali con modalità non commerciali. Inoltre, l'applicazione di questa deduzione rende inapplicabili le disposizioni dell'Art. 83 di cui sopra e di qualunque altra deduzione o detrazione prevista da differenti norme tributarie di favore.

Infine, gli ETS hanno l'obbligo di comunicare trimestralmente al Ministero l'ammontare delle erogazioni raccolte nel trimestre di riferimento e devono comunicare al pubblico l'ottenimento di tale ammontare e del suo utilizzo.

Nel settore sportivo è abbastanza raro che gli enti si avvalgano del "Social bonus" poiché è un beneficio che trova applicazione soprattutto nella riqualificazione degli edifici o dei terreni sottratti alla criminalità organizzata. Si potrebbe applicare, ad esempio, in caso di ristrutturazione di un grosso edificio abbandonato per renderlo una palestra dove svolgere attività sportiva oppure in caso di riqualificazione di un terreno confiscato trasformandolo in un campo da calcio o rugby²⁵⁹.

2.2.4 Le imposte indirette e locali

²⁵⁸ 50% se invece il donatore è un ente commerciale.

²⁵⁹ D.Lgs. 117/2017, Art. 81

In ultima battuta, nell'art. 82 del Decreto troviamo le disposizioni riguardanti le agevolazioni tributarie sui tributi locali. In particolare, la disciplina prevede le seguenti agevolazioni:

- esenzione dell'imposta sulle successioni, sulle donazioni, sull'imposta ipotecaria e quella catastale connesse alle prime due, per trasferimenti a titolo gratuito; (*comma 2*)
- importo fisso dell'imposta di registro, imposta ipotecaria e catastale. In caso poi di modifica statutaria dovuta ad una disposizione di legge, l'operazione è esente dall'imposta di registro relativa; (*comma 3*)
- in caso di acquisto a titolo oneroso della proprietà di un immobile, l'imposta di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa; (*comma 4*)
- esenzione dell'imposta di bollo per tutti gli atti e i documenti; (*comma 5*)
- esenzione dell'IMU e TASI solo per gli immobili destinati a finalità di interesse generale, dunque non commerciale; (*comma 6*)
- esenzione dell'imposta sugli intrattenimenti (*comma 9*).

L'art. 82 specifica che le agevolazioni previste, vengono applicate a tutti gli ETS ad eccezione delle imprese sociali.

Ai fini del presente elaborato, il dettato precedente è particolarmente significativo in quanto vi è una netta distinzione tra ASD e SSD, in quanto quest'ultime possono evolvere in ETS solo sottoforma di impresa sociale²⁶⁰.

3. Conclusioni

Abbiamo analizzato nei paragrafi precedenti entrambe le discipline applicabili agli enti sportivi dilettantistici, da un lato la L. 398/1991 e dall'altro il D.Lgs. 117/2017.

Negli scorsi capitoli si accennava al fatto che risulta difficile stabilire a priori quale sia il miglior sistema agevolativo applicabile agli enti sportivi dilettantistici, questo perché i costi e i benefici delle due discipline sono eterogenei e solo analizzando caso per caso si riesce ad ottenere un risultato.

Riassumendo, le ASD e le SSD possono diventare ETS, ma con due differenti qualifiche, la prima come Associazione di promozione sociale, la seconda come Impresa

²⁶⁰ Fatta eccezione del comma 4 che viene applicato anche alle imprese sociali.

sociale. Si applicano dunque due regimi diversi che, in base alla tipologia di ente possono far propendere la scelta della disciplina da adottare verso una o l'altra parte.

Presentiamo dunque una tabella riassuntiva delle tre discipline.

	L. 398/1991	D.Lgs.117/2017	
	Disciplina valida sia per le ASD che per le SSD	Disciplina per le Associazioni di promozione sociale	Disciplina per l'impresa sociale
Presupposto	Qualificarsi come associazione (riconosciuta o non) o società senza scopo di lucro e non superare la soglia di 400.000 € di ricavi commerciali.	Essere iscritti nel RUNTS e conseguire ricavi commerciali per un importo inferiore a 130.000€.	Essere iscritti nel RUNTS.
IRES/IRAP	Al reddito imponibile si applica un coefficiente del 3% e si aggiungono le plusvalenze patrimoniali	Si applica il coefficiente di redditività al 3% sulla base imponibile	Si applicano due diversi scaglioni di redditività. Servizi: 1) ricavi fino a 30.000, coefficiente 7%; 2) ricavi da 130.001 a 300.000 €, coefficiente 10%;

			<p>3) ricavi oltre 300.000, coefficiente 17%;</p> <p>Beni:</p> <p>1) ricavi fino a 30.000, coefficiente 5%;</p> <p>2) ricavi da 130.001 a 300.000, coefficiente 7%;</p> <p>3) ricavi oltre 300.000, coefficiente 14%.</p>
IVA	Regime forfettario al 50%. 33% se si tratta di diritti radio-televisivi	Regime IVA ordinario per le attività commerciali.	Regime IVA ordinario per le attività commerciali.
TRIBUTI LOCALI	Esonero IMU e TASI solo per le ASD solo per gli immobili ad uso istituzionale.	Esonero IMU e TASI solo per gli immobili ad uso istituzionale.	Nessuna esenzione.
COMPLESSITA' ORGANIZZATIVA	<ul style="list-style-type: none"> - Esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili; - Approvazione del rendiconto economico finanziario senza vincoli sulla forma; - Obbligo di numerazione delle fatture emesse e quelle di acquisto; - Obbligo di tenuta di un registro di fatture 	<ul style="list-style-type: none"> - Esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili; - Approvazione del bilancio con SP, CE e rendiconto finanziario se ricavi > 220.000€; - Obbligo di numerazione delle fatture emesse e quelle di acquisto 	<ul style="list-style-type: none"> - Libro giornale e libro inventari se i proventi sono maggiori di 50.000; - Approvazione del bilancio con SP, CE e rendiconto finanziario se ricavi > 50.000€; - Obbligo di numerazione delle fatture emesse e quelle di acquisto;

	d'acquisto e dei corrispettivi; - Nessun obbligo di libri sociali.	- Nessun registro IVA; - Obbligo di tenuta dei libri sociali.	- Obbligo di tenuta dei registri IVA; - Obbligo di tenuta dei libri sociali.
--	-----------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------

Oltre a quello appena riportato in tabella, è utile ricordare l'esenzione totale dal calcolo del reddito imponibile IRES e IRAP delle risorse ottenute tramite raccolta fondi prevista dal codice degli Enti del Terzo settore. La L. 398 prevede invece un massimale di circa 50.000€ per un totale di 2 raccolte fondi all'anno.

In conclusione, gli ETS configurabili come Associazione per la promozione sociale, godono di maggiori agevolazioni fiscali rispetto agli ETS configurabili come Impresa sociale e rispetto alle ASD e SSD definite dalla L.398/91. A discapito di questo però vi è un appesantimento della complessità organizzativa, data principalmente dagli obblighi di bilancio e dal più ridotto plafond di ricavi ottenibili tramite attività commerciali. Questo però ad avviso di chi scrive non per forza può essere un punto di svantaggio poiché questi maggiori vincoli possono tutelare l'ente verso l'Agenzia delle entrate che spesso lamenta incongruenze ed errori nelle attuali ASD e SSD. Secondo la mia opinione dunque, con tutte le premesse espresse fino ad ora, per le ASD risulta più conveniente adottare il D.Lgs. 117/2017 e diventare a tutti gli effetti un ETS.

Diverso il discorso invece per le SSD che vedrebbero aumentare le difficoltà organizzative come la tenuta delle scritture contabili e l'obbligo del registro IVA ecc. e, al contempo, vedono ridursi le agevolazioni previste. È anche significativa la questione dei tributi locali: ricordiamo che le SSD qualificate come ETS non hanno diritto alle principali agevolazioni previste.

A parere di chi scrive, si ritiene dunque che non vi sono vantaggi di alcun tipo per una SSD di trasformarsi in un ente del Terzo settore e configurarsi dunque come impresa sociale.

CAPITOLO 8

LA TASSAZIONE DEGLI SPORTIVI: LE DIFFERENZE TRA PROFESSIONISTA E DILETTANTE

1. L'inquadramento giuridico dello sportivo dilettante e professionista

Abbiamo affrontato nei precedenti capitoli le differenze principali relative al mondo dello sport professionistico e dilettantistico, dal punto di vista tributario e giuridico. In particolare, abbiamo visto tali differenze solo dal punto di vista delle società, tralasciando, volutamente, l'ambito degli sportivi, intese come persone fisiche che praticano sport all'interno delle suddette società.

Dal punto di vista giuridico, il legislatore ha definito "sportivo professionista", coloro i quali operano in un settore sportivo professionistico a titolo oneroso²⁶¹. Ricordiamo che i settori professionistici sono quelli riconosciuti dal CONI e attualmente sono: calcio, pallacanestro, ciclismo e golf. Al contrario, non è stata data una definizione di sportivo dilettantistico, per cui, per differenza, gli sportivi dilettantistici sono tutti quelli che non rientrano nelle caratteristiche di cui sopra.

Per capire quanto vasta è l'area di competenza della disciplina degli sportivi dilettanti, ricordiamo che il CONI ha individuato in totale 385 discipline sportive che dunque si possono considerare riconosciute e, come riportato nel primo capitolo, 45 federazioni. Solo 4 federazioni riconoscono il professionismo sportivo e le restanti 41 no. Il mondo dilettantistico è dunque molto vasto e solo una piccola percentuale di sportivi si qualificano come professionisti.

Il legislatore, nel 1981, introdusse la ormai citata L.91 dove si regolamentò il settore professionistico. Tale legge, emanata in velocità a causa dello stop al calciomercato perché non in linea con la normativa vigente sul lavoro, voleva includere tutte le tipologie di sportivo, ossia colui che mettesse a disposizione il suo operato a seguito di un compenso economico, ma il risultato fu una legge scritta pensando principalmente agli sport di squadra²⁶².

Resta il fatto che comunque, pur non riconosciuti come professionisti, molti sportivi esercitano la loro disciplina a titolo oneroso e partecipano a manifestazioni internazionali,

²⁶¹ L. 91/1981, art. 2

²⁶² Il legislatore regolamentò il settore professionistico per agevolare soprattutto il calcio e, di conseguenza, tutti gli sport di squadra. Basti pensare al fatto più volte nel testo della Legge viene menzionata la società verso il quale l'atleta presta il suo operato. Inoltre, il contratto di lavoro è considerato "subordinato" e solo in alcuni specifici casi autonomo.

percependo anche introiti più elevati di alcuni professionisti²⁶³. Il legislatore tributario dunque intervenne con due leggi, la n. 80 del 1986 e la n. 133 del 1999, le quali (come vedremo successivamente) affrontano solamente gli le retribuzioni esenti dalle imposte e il loro inquadramento come “redditi diversi” parificati però al lavoro subordinato (co.co.co.).

Con la L. n. 342/2000 il legislatore ha modificato tale disposizione, indicando, sotto il profilo fiscale, che i redditi derivanti dalla prestazione sportiva si qualificano come redditi diversi, senza indicare altro. La conseguenza diretta di tale modifica fu che, a partire della suddetta legge, ai compensi sportivi non venisse più applicato nessun contributo previdenziale e assicurativo. Tale disposizione è stata modificata con l'approvazione del D.M. del 15.03.2005, con la possibilità di iscrivere le figure come allenatori, istruttori e dirigenti al Fondo Pensioni Lavoratori dello Spettacolo (ex ENPALS). Ad oggi, dunque, solo per la figura dell'atleta non vi è obbligo di versare i contributi previdenziali e assicurativi. La ratio di tale norma è spiegata e avvalorata dalla sentenza 683/14 della Corte d'Appello di Firenze, la quale indica che *“la finalità perseguita dal legislatore è quella di realizzare un regime di favore a vantaggio delle associazioni sportive dilettantistiche esentando dal pagamento dell'imposta (e della contribuzione) quanto queste corrispondano in forme di rimborsi forfettari o di compensi non solo agli atleti ma anche a tutti coloro che collaborino con mansioni tecniche o anche gestionali, al funzionamento della struttura riconosciuta dal Coni. Vi sottende, ovviamente, la necessità di incentivare questo tipo di attività e di alleggerirne i costi di gestione, sul presupposto della oggettiva valenza della funzione, anche educativa che consegue all'esercizio di attività sportive non professionistiche”*²⁶⁴.

Il riconoscimento sotto il profilo legislativo dell'inquadramento tra i redditi diversi, lo troviamo consacrato nella legge di bilancio 2018 (L.205/17) quando tali prestazioni vengono definite “collaborazione coordinata e continuativa”.

Si può perciò classificare il rapporto con un carattere atipico, nel cui ambito confluiscono sia aspetti di carattere ludico, associativo e di prestazione di servizi.

A parere di chi scrive, è necessario che il legislatore chiarisca definitivamente la disciplina degli atleti dilettanti inquadrandoli in una tipologia di rapporto *ad hoc*.

²⁶³ Si qualificano come “professionisti di fatto”.

²⁶⁴ Corte d'Appello, sentenza n. 683/14

2. Il contratto di lavoro professionistico

Dopo aver analizzato l'inquadramento giuridico dello sportivo professionista e dilettante e individuato alcune differenze tra le due casistiche, vediamo in dettaglio il contratto di lavoro professionistico.

Innanzitutto, le parti che possono stipulare il contratto di lavoro dipendente sono da una parte gli atleti professionisti inquadrati dalla legge n. 91/198 e dall'altra le società professionistiche di cui si fa rimando ai primi capitoli del presente elaborato.

Si analizzano di seguito gli elementi essenziali del contratto.

2.1 L'accordo

Il primo elemento essenziale del contratto di lavoro subordinato è l'accordo tra il dipendente e la società. La problematica della formazione dell'accordo contrattuale, impostata come scambio tra proposta ed accettazione, verte, con riferimento al contratto di lavoro subordinato, alla disparità di forza contrattuale tra le parti. Ne risulta che la parte debole (il dipendente) necessita di essere tutelata per evitare che stipuli un contratto individuale peggiorativo rispetto alle condizioni previste a livello collettivo. Analogamente, anche per il settore del professionismo sportivo si applicano le medesime regole. Lo stesso articolo 4 della L. n. 91/81 indica che il rapporto tra sportivo professionista e società si forma “[...] secondo il contratto tipo predisposto, conformemente all'accordo stipulato, ogni tre anni dalla federazione sportiva nazionale e dai rappresentanti delle categorie interessate”.

Il risultato di questa normativa è la creazione di due tipologie di interessi tutelate dal legislatore nei confronti dell'atleta professionista. Il primo interesse si configura attraverso il contratto di lavoro subordinato e il conseguente accesso degli atleti alle tutele previste per i dipendenti in senso generale. Il secondo interesse, di cui si fa carico la legge n. 91/1981, è quella di garantire l'uniformità di disciplina dei rapporti di lavoro nei diversi settori dello sport²⁶⁵. L'art. 4, infatti, indica che il contratto collettivo viene scritto attraverso la

²⁶⁵ M.T. Spadafora, “Diritto del lavoro sportivo”, Torino, 2012, p. 129

cooperazione tra le Federazioni nazionali e i rappresentanti delle categorie interessate: atleti e società.

Vengono poi specificate dall'art. 4 due particolari tipologie di obblighi, originate dalla peculiarità del settore in cui l'atleta opera. Il comma 6 prevede che *“Il contratto non può contenere clausole di non concorrenza o, comunque, limitative della libertà professionale dello sportivo per il periodo successivo alla risoluzione del contratto stesso né può essere integrato, durante lo svolgimento del rapporto, con tali pattuizioni”*. Il legislatore ha voluto introdurre questo particolare divieto per tutelare la libertà degli atleti di prestare le proprie prestazioni presso un'altra società. Il secondo obbligo previsto per il contratto individuale è quello relativo alla presenza della clausola contenente l'obbligo dello sportivo al rispetto delle istruzioni tecniche e delle prescrizioni impartite per il conseguimento degli scopi agonistici²⁶⁶.

Nonostante i contratti individuali debbano conformarsi a quelli collettivi, nulla vieta che per alcuni aspetti vi possa essere piena autonomia contrattuale²⁶⁷. Considerando la tutela degli interessi in gioco, gli atleti si avvalgono della figura del procuratore, che, con apposita licenza rilasciata dalla Federazione, svolge tutte le operazioni relative alla conclusione dei contratti e alla tutela dei suoi diritti.

2.2 La forma del contratto

Il secondo elemento essenziale del contratto di lavoro subordinato è rappresentato dalla forma di tale contratto. L'esistenza di un contratto collettivo da rispettare pone la necessità di “controllare” che le sue disposizioni vengano rispettate e, di conseguenza, l'imposizione della forma scritta *ad substantiam*²⁶⁸. Non vi è eccezione nel settore sportivo professionistico che richiede anch'esso la forma scritta.

Una peculiarità del contratto sportivo subordinato è la funzione di controllo affidata alla Federazione, la quale deve verificare la conformità del contratto con quello previsto dalla contrattazione collettiva e, in generale, che non vi siano clausole contrarie a quelle ammesse dalla normativa²⁶⁹. Tale tipologia di controllo deriva dal fatto che le società devono

²⁶⁶ L. 91/1981, art. 4, comma 4.

²⁶⁷ Ad esempio, le modalità dei compensi o i fringe benefit.

²⁶⁸ La forma *ad substantiam* (scrittura privata o atto pubblico), costituisce un elemento essenziale del contratto e, se non osservata, l'atto è considerato nullo.

²⁶⁹ M. T. Spadafora, *op. cit.*, p. 133

depositare il contratto presso la federazione entro dieci giorni dalla sottoscrizione dello stesso²⁷⁰.

2.3 Gli elementi accidentali del contratto: la condizione e il termine

All'interno dei contratti di lavoro subordinato sportivo possono essere inseriti due elementi accidentali: la condizione e il termine.

Per tutti i contratti di lavoro subordinato, compresi quelli sportivi, vi è la possibilità di prevedere una clausola che condizioni l'effettiva assunzione solo dopo un periodo di prova che può essere al massimo di sei mesi²⁷¹. Entrambe le parti, durante questo periodo, possono, senza preavviso e giustificato motivo, recedere dal contratto.

In via teorica, non vi è nessun motivo per il quale il periodo di prova non possa essere presente nei contratti relativi agli atleti professionisti, in quanto non rappresenta una condizione peggiorativa rispetto al contratto collettivo, né è contraria al dettato della L. 91/1981, la quale non ne fa menzione²⁷². Dal lato pratico, difficilmente si trova applicazione questa clausola poiché la fase di "osservazione" dell'atleta per cui una società è interessata permette la valutazione del giocatore prima di vederlo effettivamente svolgere le sue prestazioni presso la società compratrice.

Vi è poi una ulteriore casistica di condizione sospensiva relativa alla visita medica. Normalmente, la visita medica di idoneità viene svolta precedentemente alla firma del contratto per cui non si può considerare una condizione vera e propria²⁷³, ma, per mancanza di tempo, le società a volte intanto siglano il contratto e successivamente effettuano la visita medica. In questi casi, molto comuni negli acquisti a ridosso della fine della finestra di mercato, pongono una condizione sospensiva relativa all'ottenimento dell'idoneità sportiva.

Il secondo elemento accidentale è la durata. Come già accennato nel primo capitolo, il legislatore ha espressamente previsto che la durata massima del contratto fosse di cinque anni, senza limitarne però i rinnovi.

3. Il rapporto di lavoro degli atleti dilettanti

²⁷⁰ "Accordo collettivo tra la F.I.G.C., Lega Nazionali professionisti e associazione Italiana calciatori", art. 3 comma 1.

²⁷¹ L. 605/1966, art. 10

²⁷² M. T. Spadafora, *op. cit.*, p. 140

²⁷³ Ricordiamo che l'esistenza delle condizioni deve essere specificata nel contratto in forma scritta.

Differentemente dalla disciplina degli atleti professionisti, la prestazione dello sportivo dilettante non è univoca e dipende dalla tipologia di rapporto che intercorre tra atleta e società. La prestazione dello sportivo infatti può essere oggetto di contratto di lavoro²⁷⁴ se vi è una retribuzione relativa alle prestazioni dell'atleta.

È però necessario prima individuare due tipologie di sportivo: il primo, che ha come obiettivo il suo benessere psico-fisico e le sue prestazioni sono mosse solo da finalità ludiche, il secondo invece si dedica allo sport con carattere di prevalenza e lavora in un contesto di alto tasso tecnico che impedisce, a causa dell'impegno profuso, di svolgere qualsiasi altro lavoro e ricevono somme di denaro in qualità di indennità di trasferta o rimborso spesa.

Questi ultimi soggetti sono quelli definiti "professionisti di fatto" per i quali il legislatore ancora non ha provveduto a creare una disciplina *ad hoc*. Le singole Federazioni hanno dunque previsto nei loro regolamenti la forma e il contenuto del rapporto di lavoro tra società e associazioni dilettantistiche e sportivi dilettanti. La F.I.G.C. ha previsto all'art. 94-ter del N.O.I.F. che "*ai calciatori tesserati con società partecipanti ai campionati della Lega Nazionale Dilettanti è esclusa, come per tutti i calciatori "non professionisti", ogni forma di lavoro autonomo o subordinato*". Tale disposizione non lascia dubbi sulla possibilità che si possano configurare contratti di lavoro tra società e calciatore ma, al comma 2, viene inserito l'obbligo per gli atleti che militano i campionati Nazionali della LND, di sottoscrivere, su un apposito modulo, gli accordi economici annuali relativi alle loro prestazioni sportive concernenti la determinazione della indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spese e le voci premiali²⁷⁵. È possibile inserire nel modulo anche l'erogazione di una somma annuale da corrispondere in un massimo di 10 rate mensili. L'accordo dovrà poi essere depositato presso la Federazione per essere approvati dalla stessa.

4. Il trattamento tributario delle somme corrisposte agli sportivi dilettanti

Lo sportivo dilettante, non essendo un professionista e non avendo un contratto di lavoro determinato, non riceve uno stipendio per le prestazioni svolte. Tante volte però vengono erogate somme a titolo di rimborso spese e premi. Il principale riferimento normativo è l'art. 67 e 69 del TUIR.

²⁷⁴ Trib. Ancona, 04.07.2001, in *Dir. Lav. Marche*, 2002, 402

²⁷⁵ F.I.G.C., "N.O.I.F.", Art. 94-ter c. 2

Il primo indica quali sono le somme che rientrano tra i redditi diversi e prevede, alla lettera “m”, le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari e i premi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche²⁷⁶. Il successivo articolo 69 contiene invece il trattamento di favore in merito a tali somme. Tale articolo dispone che le somme relative alla lettera m, di cui abbiamo detto precedentemente, godono di esenzione totale per un massimo di 10.000 €. Inoltre, non concorrono alla formazione del reddito rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale²⁷⁷.

L'ente che versa tali somme dunque:

- fino a 10.000 € non dovranno operare alcuna ritenuta fiscale in forza dell'art. 69;
- per le somme che eccedono i 10.000 €, fino a 30.658,28 €, la società o associazione opera una ritenuta a titolo di imposta del 23%, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'IRPEF;
- sulla parte eccedente ai 30.658,28 € l'ente dovrà operare la medesima ritenuta ma a titolo di acconto, sempre con la maggiorazione delle addizionali.

4.1 I rimborsi spese

Prima di rivolgerci nello specifico alla casistica degli atleti dilettanti, analizziamo la disciplina dei rimborsi spese in generale.

Vi sono tre tipologie di rimborsi spese che fanno riferimento a tre discipline alternative:

- il rimborso spese forfettario;

²⁷⁶ T.U.I.R. Art. 67, lettera m). *“le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filo-drammatiche che perseguono finalità dilettantistiche, e quelli erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche”*.

²⁷⁷ T.U.I.R. Art. 69 c. 2. *“Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.”*

- il rimborso spese analitico o a Piè di lista;
- il sistema misto.

Un ulteriore approfondimento deve essere fatto in riferimento alla trasferta. Il C.M. n. 207/E/2000 definisce che *“si ha una trasferta quando il collaboratore è chiamato a svolgere un’attività fuori dalla sede naturale a cui è tenuto contrattualmente a svolgere le sue funzioni”*. Per il lavoratore dipendente è molto facile poiché nel contratto di lavoro è riportata la sede di lavoro, normalmente è il comune dove la società ha la sede. Nel caso invece di un amministratore, per il quale non è prevista nel contratto la sede, si fa riferimento al suo domicilio fiscale.

Il primo sistema, quello forfettario, consiste in un importo fisso versato in busta paga al dipendente e non necessita di documentazione fornita dal lavoratore. L’importo viene determinato dall’azienda e per non essere assoggettato all’IRPEF non deve superare le soglie di:

- 46,48 € per le trasferte in Italia;
- 77,47 € per le trasferte all’estero.

Non è prevista dalla norma invece esenzione per il rimborso spese per trasferte all’interno dello stesso comune. Tali somme sono da considerarsi al di fuori delle spese di viaggio e di trasporto. I rimborsi per le spese di viaggio e trasporto vengono corrisposti in aggiunta all’indennità forfettaria. Di recente è intervenuta l’Agenzia delle Entrate²⁷⁸ sul tema del rimborso chilometrico. L’Agenzia specifica che le indennità chilometriche possono essere escluse solo se calcolate attraverso il tipo di veicolo e in base alla distanza percorsa in base alle tabelle dell’ACI. L’Agenzia ribadisce però che il territorio comunale di riferimento non è quello della sede dell’ente (la società/associazione per intendersi) bensì della dimora abituale dell’atleta.

Passando, invece, al rimborso analitico, l’art. 51 del T.U.I.R. definisce che il rimborso non concorre a formare il reddito imponibile se documentate e relative a vitto, alloggio e trasporto. Sono compresi poi rimborsi anche non documentati per un massimo di:

- 15,49 € per le trasferte in Italia;
- 25,82 € per le trasferte all’estero.

In merito alla documentazione da fornire per il rimborso analitico, il dipendente deve presentare una nota spese indicando i dati relativi alla trasferta e fornire la documentazione

²⁷⁸ AdE, Risoluzione n.38/E del 11 aprile 2014

giustificativa della spesa come fatture, scontrini o ricevute fiscali. Per i viaggi effettuati con mezzi non propri, le spese possono essere giustificate con biglietti o ricevute rilasciate dal vettore. Per le trasferte all'interno del comune, gli importi percepiti dal dipendente concorrono alla formazione del reddito imponibile, ad eccezione delle spese di viaggio e trasporto se documentate da giustificativi di spesa.

L'ultima tipologia di rimborso è quella "mista" ed è una soluzione intermedia tra le due discipline appena analizzate. Il rimborso misto prevede un rimborso analitico relativo a spese di vitto e alloggio e un'indennità di trasferta pari a 30,99 € per i viaggi in Italia e 51,65 € per quelli all'estero. In aggiunta a questi, sono riconosciute anche le spese di viaggio e le spese di trasporto. Come per i casi precedenti, i rimborsi relativi a spese per trasferte all'interno del comune sono comprese nella formazione del reddito imponibile.

Agli atleti dilettanti si applica una delle discipline appena analizzate in qualità di rapporti di "collaborazione" o parasubordinazione.

Qualsiasi spesa che concorre a formare il reddito imponibile viene dunque considerata per il calcolo dei plafond menzionati nel paragrafo precedente.

4.2 I premi

La seconda componente di reddito versata agli atleti dilettanti, oltre ai rimborsi spese, sono i premi. Oggi la disciplina è oggetto di discussione a causa delle modifiche che il legislatore ha effettuato con la L. 342/2000,

Fino al 2000, la normativa²⁷⁹ prevedeva una ritenuta a titolo di imposta del valore del premio, indipendentemente se si fosse trattato di premio in denaro o in natura. La ritenuta era del 20% ed era interessata da una rivalsa facoltativa, cioè, la società/associazione poteva accollarsi tale ritenuta senza richiedere la quota allo sportivo. Tale sistema che sembrava funzionare, fu però modificato dal legislatore che assimilò i premi alla disciplina dei rimborsi spese che abbiamo analizzato nel paragrafo precedente.

Tale cambiamento non sortisce effetti nel caso in cui l'importo sia erogato in denaro, poiché semplicemente si considera alla stregua di un valore da sommare agli altri per formare il plafond per il calcolo del reddito. Diversa invece la situazione quando si parla dei più comuni premi in natura (medaglie, coppe ecc). Nel caso di superamento del tetto dei

²⁷⁹ DPR 600/73, Art. 30

10.000€ si crea un problema sul come applicare la ritenuta IRPEF su beni dotati di valore commerciale e non frazionabili. Ci si trova dunque nella situazione in cui l'erogatore del premio, al momento della consegna, debba chiedere in contanti il valore del premio a titolo di ritenuta.

Nel parere di chi scrive, si ritiene che tale normativa abbia principalmente due difetti, uno di tipo pratico derivante dalla difficoltà di attribuire un valore a una coppa/medaglia; e uno di carattere del buon costume derivante dalla richiesta del denaro contante all'atleta. Infine, il premio vinto dallo sportivo dilettante ha un valore più affettivo che economico e, ad avviso di chi scrive, non è in linea con i principi di benessere psico fisico e ludico che contraddistinguono lo sport dilettantistico. Diverso invece il caso di premio in denaro versato agli atleti "professionisti di fatto" che invece si avvicinano concettualmente al premio erogato ai professionisti.

5. Il trattamento fiscale del reddito degli sportivi professionisti

Al contrario degli atleti dilettanti, gli sportivi professionisti hanno un vero e proprio contratto di lavoro subordinato per il quale ricevono uno stipendio fisso mensile e, più in generale, sono disciplinati dalla L.91/1981.

Gli sportivi fanno però parte di una categoria di lavoratori speciale, grazie al ruolo che loro stessi ricoprono e che fanno loro ricevere non solo uno stipendio legato al contratto di lavoro, ma anche una serie di altri redditi per attività parallele a quella principale.

Se prendiamo ad esempio un calciatore di Serie A, possiamo individuare almeno quattro tipologie di reddito:

1. Reddito derivante dal contratto di lavoro subordinato;
2. Reddito derivante dalle prestazioni verso la squadra Nazionale di appartenenza;
3. Reddito derivante dallo sfruttamento del diritto di immagine verso aziende commerciali esterne;
4. Reddito derivante dal ricevimento di premi.

Vediamo dunque nei prossimi paragrafi il trattamento tributario di tali tipologie di reddito.

5.1 I redditi provenienti dalla propria attività e i premi

Ricordiamo brevemente che lo sportivo professionista è quella figura che opera all'interno di una federazione riconosciuta dal CONI come "professionistica" in modo continuativo e a titolo oneroso. Il contratto di lavoro deve essere in forma scritta e depositato presso la Federazione sportiva entro i termini del c.d. "Calcio Mercato".

Lo sportivo professionista viene dunque inquadrato dalla L. n. 91/1981 come dipendente della società professionistica e viene applicato il principio di omni-comprendività per il quale il reddito di lavoro dipendente viene formato da qualsiasi somma o valore erogato in favore dell'atleta²⁸⁰. Rientrano dunque tra i redditi di lavoro dipendente i beni assegnati in virtù di contratti di sponsor, di beni distribuiti al calciatore come magliette, automobili per recarsi al luogo di svolgimento della prestazione e altri beni, a meno che non vi sia l'obbligo di restituirli al termine del contratto²⁸¹. L'atleta dunque vedrà applicarsi il normale regime IRPEF a scaglioni, presente per qualsiasi tipologia di lavoratore dipendente²⁸².

Dal punto di vista della società, questa ha l'obbligo di effettuare una ritenuta alla fonte come da DPR 600/1973 in qualità di sostituto d'imposta.

Una seconda tipologia di reddito è quella da lavoro autonomo. La L. n.91/81 prevede esplicitamente le casistiche in cui è possibile che la prestazione del giocatore sia trattata come un compenso per lavoro autonomo²⁸³.

Un esempio pratico di un'attività che si configura come un'attività di lavoro autonomo è quella rivolta verso la Nazionale. Tale circostanza è stata avvalorata anche da due sentenze della Cassazione²⁸⁴ che hanno confermato che il reddito percepito in occasione della loro partecipazione a gare Nazionali si qualifica come provento da lavoro autonomo.

²⁸⁰ T.U.I.R. Art. 51

²⁸¹ Agenzia delle Entrate, circolare 37E/2013

²⁸² Scaglioni:

- a) 1° scaglione: reddito tra 0 e 15.000 euro. L'aliquota Irpef è pari al 23%
- b) 2° scaglione: reddito tra 15.001 e 28.000 euro. L'aliquota Irpef è pari al 27%
- c) 3° scaglione: redditi compresi tra 28.001 e 55.000 euro. L'aliquota Irpef è pari al 38%
- d) 4° scaglione: contribuenti con reddito compreso tra i 55.001 e i 75.000 euro. Aliquota pari al 41%;
- e) 5° scaglione: se il reddito supera i 75.000 euro, l'aliquota Irpef applicata è del 43%.

²⁸³ L.91/81 Art. 3 c.2: *"Essa costituisce, tuttavia, oggetto di contratto di lavoro autonomo quando ricorra almeno uno dei seguenti requisiti:*

- a) l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;*
- b) l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento;*
- c) la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno."*

²⁸⁴ Cass. Civ., sentenze nn. 1548 e 1549 del 01/03/1990.

Dal punto di vista tributario, la Legge 91, all'articolo 15, rinvia all'art. 50 del DPR 597/1973 il quale, in sostanza, indica che gli sportivi in occasione di prestazioni qualificabili come di "lavoro autonomo" vengano comunque considerati come lavoratori "parasubordinati". In questo caso dunque la società sportiva (o l'ente nel caso del CONI) dovrà operare una ritenuta fissa del 20% sul compenso. Lo sportivo dunque non sarà assoggettato all'IVA come lavoro autonomo in quanto viene identificato come forma di lavoro parasubordinato. Va ricordato infine che le ritenute effettuate in entrambi i casi proposti (lavoro dipendente e autonomo) viene effettuata anche per i lavoratori non residenti.

Oltre al reddito derivante dall'attività prestata, a volte i professionisti ricevono dei premi legati al raggiungimento di risultati. Secondo la normativa, i premi sono considerati redditi da lavoro autonomo²⁸⁵. A questi compensi si applica una ritenuta che varia in base al premio. Se il premio è erogato dalla società di appartenenza, questa dovrà applicare una ritenuta a titolo di acconto in base al reddito complessivo dell'atleta; se invece il premio deriva dalla vittoria di una competizione, la ritenuta sarà del 20% a titolo di imposta.

5.2 I redditi conseguiti dallo sfruttamento della propria immagine

Abbiamo affrontato nel paragrafo precedente i redditi che lo sportivo può ottenere attraverso la sua attività. Analizziamo invece ora i redditi derivanti dallo sfruttamento della propria immagine, spesso erroneamente definiti come "sponsor".

Ad oggi non ci sono pronunce da parte dell'Agenzia delle Entrate né dal Ministero delle Finanze in merito alla definizione della tipologia reddituale in cui dovrebbero far parte. Una disciplina²⁸⁶ proposta in materia divide i redditi in due tipologie:

- a) Attività di "*facere*" relative ad attività svolte dal soggetto di persona (ad esempio recitare una pubblicità, partecipare a convegni come testimonial ecc.).
- b) Attività relativa al "*pati*" relativa invece ad utilizzi di qualsiasi immagine, video o altri "simboli" che riconducono alla persona del giocatore (ad esempio foto, autografi ecc).

²⁸⁵ Camera dei deputati – Servizio Studi, "La fiscalità sportiva", dossier n. 96 del 18 marzo 2021.

²⁸⁶ A. Magliaro a cura di, "Sport e Fisco", Università degli Studi di Trento pp.58-60

Per quanto riguarda la prima casistica, dal punto di vista tributario, tale attività si può configurare anch'essa come lavoro parasubordinato come da Art. 50 del T.U.I.R. e rimandando a quanto detto prima.

Per la seconda tipologia reddituale, invece, la disciplina²⁸⁷ propone di collocarla all'interno dell'art. 67 T.U.I.R. tra i redditi diversi, ricomprendendoli tra quelli del "fare, non fare permettere" poiché, sostanzialmente, si concede il permesso di utilizzare la propria immagine. Come previsto dal DPR 600/73, alle somme percepite in questo modo si applica una ritenuta in misura fissa del 20%.

Rimane invece ancora dubbia l'assoggettabilità all'IVA per quest'ultima casistica.

5.3 La residenza fiscale

Un ulteriore approfondimento relativo alla tassazione degli sportivi è la residenza fiscale, in quanto molto spesso le società professionistiche si avvalgono di giocatori stranieri e molti giocatori italiani svolgono le loro prestazioni all'estero.

Il principale dato normativo a cui fare riferimento è l'art. 2 del T.U.I.R., il cui comma 1 recita che i "*soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.*". Per essere soggetti a tassazione diretta è necessario essere fiscalmente residenti in Italia che significa avere almeno uno dei tre requisiti:

- a) Essere iscritti all'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta;
- b) Essere soggetti che hanno domicilio²⁸⁸ nel territorio per la maggior parte del periodo d'imposte;
- c) Avere la residenza nel territorio italiano per la maggior parte del periodo di imposta.

I calciatori italiani, dunque, quando si trasferiscono all'estero si devono iscrivere all'AIRE in quanto non più residenti in Italia. Risulta invece, a volte, più complicata l'individuazione del domicilio in quanto è possibile che la famiglia dell'atleta continui ad avere la residenza in Italia e dunque si possa configurare per lui il centro dei propri affari e interessi.

²⁸⁷ A. Magliaro, *op. cit.*, "*Per ciò che invece riguarda il patì la fattispecie reddituale è stata individuata all'interno dell'articolo 67 TUIR, lettera l) e, dunque, tra i redditi diversi, più esplicitamente tra quelli indicati come "fare non fare permettere"*"

²⁸⁸ Cassazione, sentenza n. 884/1968. "*Il domicilio costituisce una situazione giuridica caratterizzata dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la sede principale dei propri affari ed interessi*".

Relativamente alla tassazione, nel caso in cui il giocatore risulti domiciliato in Italia, la tassazione includerà tutti i redditi prodotti nel mondo (“*worldwide income taxation*”). Se l’atleta percepisce redditi esteri ma fiscalmente è domiciliato in Italia si trova in una situazione di doppia imposizione in quanto il suo reddito verrà tassato sia nel Paese dove ha prodotto il reddito, che in Italia. Per evitare tale doppia imposizione, gli atleti possono applicare un credito d’imposta, normato dall’art. 165 T.U.I.R. Il nostro ordinamento riconosce la possibilità di detrarre dall’imposta netta quelle pagate all’estero relative all’imposta sul reddito in proporzione alla quota di imposta corrispondente al rapporto tra reddito prodotto all’estero e complessivo²⁸⁹. Questo meccanismo è valido però solo per i Paesi con i quali l’Italia ha siglato la Convenzione contro le doppie imposizioni e per le imposte che sono presenti all’interno della Convenzione. Se invece il reddito è prodotto in un Paese che non ha siglato la suddetta Convenzione, si applica il dettato dell’art. 23 del T.U.I.R. il quale indica che se il reddito non è prodotto in Italia, diventa automaticamente un reddito estero. Anche l’Agenzia delle Entrate ha avvalorato questa tesi confermando che il credito d’imposta si applica anche per i redditi dell’art. 23²⁹⁰.

Se invece l’atleta non è residente fiscalmente, quindi soddisfa i criteri precedentemente detti, non verrà applicata alcuna imposta dallo Stato italiano se non per gli eventi che si tengono all’interno del territorio.

Per quanto invece concerne la tassazione dei soggetti non residenti, ma che svolgono l’attività all’interno del territorio, essi saranno soggetti passivi dell’imposizione IRPEF, limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 e 23, comma 1, lett. c), T.U.I.R.

5.3.1 Il decreto crescita e le altre agevolazioni

Il D.L. 34 del 30 aprile 2019, il c.d. “decreto crescita”, ha introdotto una serie di misure finalizzate a sostenere lo sviluppo scientifico e culturale del Paese. La normativa prevede un regime fiscale agevolato per i lavoratori che rispettano le seguenti condizioni:

- Essere stato all’estero nei due periodi di imposta precedenti;
- L’obbligo di permanenza per due anni a seguito del trasferimento;
- Lo svolgimento dell’attività prevalentemente nel territorio italiano.

²⁸⁹ T.U.I.R. Art. 165, c.1

²⁹⁰ AdE, Circolare n. 9/E/2015

Con questo regime fiscale, i redditi di lavoro degli sportivi professionisti concorrono alla formazione del reddito limitatamente al 50% del loro ammontare²⁹¹. L'adesione al regime però comporta il versamento di un contributo pari al 0,5% della base imponibile da destinare al potenziamento dei settori giovanili. L'agevolazione si applica per 5 anni dal momento in cui si trasferiscono. Nel caso in cui il soggetto abbia almeno un figlio minorenni a carico oppure diventi proprietario di una unità immobiliare residenziale, l'agevolazione si estende per ulteriori 5 anni.

La criticità maggiore del nuovo regime è quello di riconoscere la tipologia di reddito, in quanto vengono ricompresi tutti gli introiti classificabili come redditi di lavoro dipendente. I redditi di lavoro autonomo o i redditi diversi invece non vengono ricompresi nella normativa.

Nella Legge di bilancio 2018, è stato introdotto un ulteriore regime agevolativo rivolto ai soggetti titolari di grandi patrimoni che scelgono di trasferire la residenza in Italia. L'Italia è interessata, ormai da anni, da un deciso calo demografico dovuto dall'intreccio tra la natalità decrescente e dall'emigrazione dei giovani verso Paesi esteri. Per convertire l'andamento attuale e attrarre soggetti non residenti, nella Legge di bilancio si è voluto introdurre questo regime forfettario. In sintesi, i soggetti che hanno avuto per almeno 9 periodi di imposta su 10 la residenza all'estero, hanno la possibilità di pagare un'imposta sostitutiva pari a 100.000 € su tutti i redditi di fonte estera, ridotti a 25.000 € per eventuali familiari cui si intenda estendere il regime di favore. Oltre all'imposta sostitutiva, sono previste esclusioni ai fini delle imposte di successione e di donazione. Il decorso del regime forfettario avviene nel momento in cui si chiede la revoca dell'utilizzo dell'opzione e, in ogni caso, trascorsi 15 anni.

Gli sportivi professionisti che si trasferiscono da società estere a una società italiana possono rientrare nel campo di applicazione di questo regime²⁹². Alcuni atleti di maggiore fama ricevono redditi esteri provenienti da dividendi, royalties, proventi da sponsorship ecc. Questi soggetti sono le c.d. *sport-star*, che, oltre a effettuare la propria attività di atleta professionista, svolgono lavori di natura differente, derivante proprio dalla loro fama²⁹³. Gli atleti che, invece, ricevono solo i redditi derivanti dalle loro prestazioni sportive e che non hanno molte entrate di fonte estera, potrebbero preferire di non esercitare l'opzione.

²⁹¹ D.Lgs. 147/2015, art. 16 c.5-quater "Per i rapporti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, ferme restando le condizioni di cui al presente articolo, i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare."

²⁹² Se non residenti fiscalmente nei 10 periodi d'imposta precedenti

²⁹³ Un esempio noto nel mondo del calcio italiano è Cristiano Ronaldo.

Conclusioni

Il mondo dello sport in circa sessant'anni si è completamente trasformato ed è diventato un settore capace di generare un business con enormi volumi di denaro senza eguali. La motivazione principale che ha causato il repentino aumento di interesse verso il settore è da ricercare nel menzionato "paradosso competitivo", cioè la condizione per la quale più il mercato è competitivo, più è capace di produrre ricchezza. La ricchezza generata dai club e il sempre maggiore interesse di tutta la comunità verso il settore sportivo richiedeva un intervento da parte del legislatore, il quale ha prodotto prima la riforma del 1966, poi la Legge n.91 del 1981 e, infine, la riforma successiva alla sentenza Bosman.

La L. n. 91/1981 ai fini del presente elaborato è stata la chiave della ricerca perché ha sancito due discipline diverse: il professionismo sportivo, ampiamente descritto dalla predetta legge, e il dilettantismo, area in cui il legislatore ha lasciato purtroppo diversi vuoti normativi. Si è dunque provveduto a dividere in due il presente elaborato, la prima parte rivolta all'analisi fiscale e civilistica delle società militanti il settore professionistico e la seconda invece rivolta alle associazioni/società dilettantistiche.

La disciplina fiscale delle società sportive professionistiche riprende quella delle società di capitali in genere, ma con delle peculiarità relative all'esistenza di alcune voci in bilancio che sono specifiche delle società sportive. In primis abbiamo visto i Diritti pluriennali dei calciatori (i c.d. "cartellini") e la questione della assoggettabilità della loro vendita ai fini IRAP. Prima del 2016, vi era un problema legato all'iscrizione delle plusvalenze relative alla cessione dei DPC al bilancio. Alcune società ritenevano che andassero iscritte tra le componenti straordinarie di reddito e, dunque, venissero escluse dalla base imponibile dell'IRAP. Di contraria opinione era l'Agenzia delle Entrate che invece riteneva andassero iscritte tra le componenti ordinarie e rientrare nella base imponibile IRAP. Dopo il 2016, il legislatore, eliminò la voce E., relativa alle componenti straordinarie, dal bilancio civilistico e, indirettamente, risolse la questione.

Un'ulteriore problematica sorge nella disciplina IVA in merito alla territorialità della cessione dei diritti televisivi. La soluzione adottata dall'Agenzia delle Entrate che è ormai considerata prassi nel settore sportivo ma, come detto nel capitolo 5, risulta una soluzione di comodo. Si ritiene che il legislatore debba procedere alla creazione di una disciplina *ad hoc* per definire in maniera certa i diritti tv usufruiti dal pubblico italiano e assoggettabili a tutti gli effetti all'IVA.

Nella seconda parte dell'elaborato abbiamo trattato gli enti sportivi dilettantistici che, secondo la disciplina possono conformarsi come associazioni o come società. Il legislatore, volendo diffondere il carattere ideale della pratica sportiva, ha voluto introdurre una serie di agevolazioni agli enti che permettono la fruizione di attività sportiva e ai loro praticanti (atleti, dirigenti ecc). Purtroppo, non si è mai arrivati ad un punto di arrivo in merito alla situazione dei "professionisti di fatto", cioè quei soggetti che dedicano la loro vita quotidiana allo sport e dal quale ricevono compensi fissi, anche di entità notevole ma non possono essere considerati professionisti perché la loro Federazione non comprende il settore professionistico²⁹⁴.

Dal punto di vista fiscale, abbiamo visto la disciplina agevolativa prevista dal legislatore della legge 398/1991 facendo particolare attenzione al regime forfettario e al regime IVA applicato agli enti sportivi dilettantistici. A partire dal 2021 alle ASD e SSD è permesso di effettuare una scelta tra due regimi diversi: continuare con la disciplina proposta dalla L. n. 398/1991 oppure accogliere la riforma degli Enti del Terzo settore e, dunque, configurarsi come Associazione di promozione sociale (per le ASD) o impresa sociale (per le SSD).

La nuova disciplina proposta dalla riforma degli ETS porta con sé alcuni vantaggi fiscali, soprattutto in riferimento alle raccolte fondi, ma anche un aumento della complessità organizzativa. Gli enti dovranno valutare caso per caso quale dei due regimi sarà il più vantaggioso in base alle loro attività.

In ultima battuta abbiamo affrontato le discipline dei rapporti di lavoro subordinato degli atleti professionisti, e dei rapporti tra gli enti dilettantistici e atleti dilettanti. I professionisti sono inquadrati come lavoratori subordinati seguendo il dettato della L. n. 91/81, e abbiamo analizzato le principali componenti del contratto di lavoro e delle tipologie di reddito che gli atleti percepiscono. Per i dilettanti la questione è più delicata in quanto non possono configurarsi come lavoratori subordinati ma, in base alla tipologia di rapporto, possiamo considerarli semplici "associati" oppure lavoratori parasubordinati. Soprattutto di questi ultimi, quelli di norma definiti "professionisti di fatto", nel tempo si è provato a tappare i vuoti normativi con i regolamenti Federali. Si auspica però che il legislatore formi una normativa ad hoc rivolta a quest'ultimi.

²⁹⁴ Ad esempio, Federica Pellegrini, Carolina Kostner, Valentino Rossi ecc.

Bibliografia

- Agenzia delle Entrate, circolare 37E/2013.
- Agenzia delle Entrate, Circolare n. 9/E/2015
- Agenzia delle Entrate, circolare n.18/E del 2018.
- Agenzia delle Entrate, risoluzione 21/E del 25 gennaio 2002.
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 174/E del 8 agosto 2003
- Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 213/E del 2001.
- Agenzia delle Entrate, Risoluzione n.38/E del 11 aprile 2014.
- Arnella S., *“Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizi”*, in Corriere Tributario, n.20 del 21 maggio 2001.
- Balestri A., *“I club di calcio vanno in gol con l’utile”*, in “Il Sole 24 Ore”, 21 settembre 1996
- Basile G., Brunelli M., Cazzulo G., *“Le società di calcio professionistiche: aspetti civilistici, fiscali e gestionali”*, 1997.
- Bentham J., *“An introduction to the Principles of Moral and Legislation”*, Oxford, 1960.
- Betti E., *“Interesse (teoria generale), Noviss. Dig. It., VIII”*, Torino, 1962.
- Bianchi M. *“Trasferimento dei calciatori”*, Contabilità, Finanza e Controllo n. 1/2000, 2000.
- Bianchi M., *“Trasferimento dei calciatori”*, in Contabilità finanza e controllo, n.1, 2000
- Brosio G., Piperno S. *“Governare e finanza locale. Un’introduzione alla teoria e alle istituzioni del federalismo fiscale”*, Torino, 1998.
- C.M. 25/1979.
- C.M. 328/1997.

- Camera dei deputati – Servizio Studi, “La fiscalità sportiva”, dossier n. 96 del 18 marzo 2021.
- Campobasso G, “Diritto commerciale”, Torino, 2012.
- Carena M., Fornero L., “*Manuale delle associazioni sportive*”, 2009.
- Cassazione civile, sentenza n. 11141 del 1996.
- Cassazione, sentenza n. 19484 del 2009.
- Cassazione, sentenza n. 6484 del 2008.
- Cassazione, sentenza n. 8813 del 2019.
- Colombo G. M., “*La raccolta fondi degli enti del Terzo settore*”, in *Corriere Tributario*, 2018.
- Commissione di studio per il decentramento fiscale, “*Relazione finale*”, in *Il Fisco*, 1996.
- Commissione Europea, sentenza 2001/478/CE del 2001.
- Consiglio di Stato, decisione n. 1050 del 2000.
- Corte Costituzionale, sentenza n. 296 del 2003.
- Corte d’appello, sentenza n. 683 del 2014.
- Corte di Cassazione n. 4399 del 1989.
- Corte di Cassazione n.625 del 1978.
- Corte di Cassazione, sentenza n. 13033/1999 del 1999.
- Corte di Cassazione, sentenza n. 3545 del 2004.
- Corte di Cassazione, sentenza n. 884 del 1968.
- Corte di Cassazione, sentenze n. 1548 e 1549 del 1990.
- Corte di Giustizia UE, sentenza n. C/77/01 del 2004.
- Corte di Giustizia, sentenza n. 61976CJ0013 del 14 luglio 1976.

- CTR Emilia-Romagna, sentenza n. 42 del 1999.
- CTR Lombardia, sentenza n. 3625/45 del 2015.
- CTR Piemonte, sentenza, 825/5 del 2017.
- D.M. n. 200/2012.
- De Cristofaro M, *“Legge 23 Marzo 1981, norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti – Commentario”* in Nuove Leggi civ. comm., 1982.
- De Vita G., *“Il bilancio di esercizio nelle società di calcio professionistiche”*, Fondazione Artemio Franchi, 1998.
- Decreto del Ministero delle Finanze del 13 luglio 2000.
- Dentici L. M., *“Il lavoro sportivo tra professionismo e dilettantismo: profili di diritto interno e comunitario”*, in Europa e diritto privato, 2009.
- Di Grazia M., *“La trasformazione delle società calcistiche: aspetti civilistici e fiscali”*, Bollettino tributario, 1982.
- Digregorio Natoli S., *“Enti associativi e sportivi dilettantistici: differenza tributarie”*, in Il Fisco, 2010.
- Digregorio Natoli S., *“Scritture contabili degli enti non commerciali”*, in Il Fisco, anno 2010.
- Direttiva n. 266/112/CE del 2006.
- F.I.G.C., *“N.O.I.F.”*.
- F.I.G.C., *“Raccomandazioni contabili”*, 2009.
- Figoli G., Grimaldi A., Sposito C., *“Come si gestisce una società sportiva”*, in Il Sole 24 Ore, Milano, 1988.
- Foggia A., *“Il calcio nella bufera per il decreto spalmedebiti”*, in Diritto sportivo, 20 novembre 2003.
- Foro it., 1996, IV, 1. col 1 e ss.

- Forte N., *“I bilanci delle società sportive dopo la sentenza Bosman”*, in rivista di Diritto Sportivo, 1997.
- Friedrich C. J., *“The public interest”*, New York, 1962.
- G. Visconti, *“La disciplina fiscale delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche”*, ebook di approfondimento in FiscoeTasse.com, 2020.
- Galgano F., , *“Persone giuridiche”* in Comm. Cod. civ. Scialoja Branca, Bologna-Roma, 2006.
- Giannini M. S., *“Diritto amministrativo”*, Milano, 1993.
- Giovanardi A., *“Gli aspetti fiscali delle società e associazioni sportive”*, Milano, 1992.
- Haberle P., *“Offentliches interesse als Juristisches Problem”*, Bad Homburg, 1970.
- Kelsen H., *“La teoria pura del diritto”*, Torino, 1966.
- Lago U., Batoncelli A., Szimansky S., *“Il Business del Calcio”*, Milano, 2004.
- Lega Calcio, *“Analisi economico finanziaria dei bilanci delle società di Serie A TIM e di Serie B TIM, stagioni 1998-2006”*, Roma, 2007.
- Longobardi M., *“Profili Iva della cessione in ambito internazionale dei diritti radiotelevisivi delle partite di calcio”* in Rivista di diritto ed economia dello sport, 2005.
- Luschi G., Stancati G., *“Aspetti fiscali della cessione dei calciatori, con particolare riguardo al regime Irap”*, in Rassegna Tributaria n. 6/1999.
- M.T. Spadafora, *“Diritto del lavoro sportivo”*, Torino, 2012.
- Magliaro A. a cura di, *“Sport e Fisco”*, Università degli Studi di Trento, 2018.
- Mancin M., *“Il bilancio delle Società sportive professionistiche”*, Padova, 2009.
- Mancin M., *“L’ordinamento sportivo ed i relativi soggetti”*, Inedito, 2010.
- Martines T., *“L’interesse nazionale come limite alle leggi regionali”*, Milano, 2002.
- Masucci M., *“Le società calcistiche. Problemi di gestione e di bilancio”*, Bari, 1983.

- Mazzullo A., *“Enti sportivi dilettantistici qualificabili come enti del Terzo settore: valutazioni di convenienza”*, in Fisco, 2018.
- OIC, *“Immobilizzazioni Immateriali. Principio contabile OIC 24”*, 2005.
- Paladin L., *“Diritto Costituzionale”*, Padova, 1991.
- Pizzorusso A., *“Le minoranze nel diritto pubblico”*, Milano, 1967.
- Pound R. *“Introduzione alla filosofia del diritto”*, Firenze, 1963.
- Pretura di Roma, ordinanza del 3 luglio 1981.
- Propersi A. e Rossi G., *“Le associazioni riconosciute e le non riconosciute”*, Milano, 2015.
- Romano S., *“L’ordinamento giuridico”*, Torino, 1966.
- Rusconi G. *“Il bilancio d’esercizio nell’economia delle società di calcio”* Bari, 1990.
- Serafini A., *“I nuovi enti non commerciali nell’imposizione diretta”* in Il Fisco, 1998.
- Teodori C. *“L’economia ed il bilancio delle società sportive. Il caso delle società di calcio”*, Torino, 1995.
- Torneo F., *“Amministrazione e bilancio delle società calcistiche per azioni”*, Milano, 1986.
- Trabucchi A., *“Istituzioni di diritto civile”*, p.45, Padova, 1986.
- Tribunale di Ancona, sentenza n. 402 del 2001, in *Dir. Lav. Marche*, 2002.
- UEFA, *“The UEFA Club Licensing and Financial Fair Play Regulations”*.
- UEFA, *“Tutto ciò che c’è da sapere sul fair play finanziario”*, 2015.
- Visconti G., *“La sponsorizzazione sportiva”*, Il fisco, n.27, 1986.
- Visconti G., *“Le agevolazioni per gli immobili di proprietà o utilizzati dalle associazioni e società sportive dilettantistiche”*, in immobili e proprietà, 2019.