



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI TRENTO

Facoltà di Giurisprudenza

SPORT E FISCO

a cura di

Alessandra Magliaro

2018



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI TRENTO

Facoltà di Giurisprudenza

QUADERNI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

34

2018

Al fine di garantire la qualità scientifica della Collana di cui fa parte, il presente volume è stato valutato e approvato da un *Referee* interno alla Facoltà a seguito di una procedura che ha garantito trasparenza di criteri valutativi, autonomia dei giudizi, anonimato reciproco del *Referee* nei confronti di Autori e Curatori.

PROPRIETÀ LETTERARIA RISERVATA

© *Copyright 2018*

by Università degli Studi di Trento

Via Calepina 14 - 38122 Trento

ISBN 978-88-8443-797-6

ISSN 2284-2810

Libro in Open Access scaricabile gratuitamente dall'archivio IRIS - Anagrafe della ricerca (<https://iris.unitn.it/>) con Creative Commons Attribuzione-Non commerciale-Non opere derivate 3.0 Italia License.

Maggiori informazioni circa la licenza all'URL:

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/legalcode>

Il presente volume è pubblicato anche in versione cartacea per i tipi di Editoriale Scientifica - Napoli, con ISBN 978-88-9391-395-9.

Giugno 2018

SPORT E FISCO

a cura di

Alessandra Magliaro

Università degli Studi di Trento 2018

INDICE

	Pag.
Alessandra Magliaro	
<i>Introduzione</i>	1
Paco D'Onofrio	
<i>L'ordinamento giuridico sportivo</i>	5
Guido Martinelli	
<i>Gli atleti dilettanti</i>	35
Sandro Censi	
<i>Gli atleti professionisti</i>	47
Gianluca Chiarioni	
<i>Società e associazioni sportive dilettantistiche</i>	63
Monica Mussi	
<i>Il regime agevolativo della legge n. 398/91: requisiti, effetti e decadenze</i>	113
Mattia Cornazzani	
<i>Il procuratore sportivo</i>	121
Massimo Viola	
<i>Le peculiarità, fiscali e non, dello sport in Trentino</i>	143

INTRODUZIONE

Alessandra Magliaro

Il fenomeno sportivo ha integrato, nel corso degli ultimi anni, sempre più sfaccettature, campi e interessi.

Oggi non è più possibile accostarsi a esso solo dal punto di vista agonistico poiché molteplici sono gli aspetti che devono essere presi in considerazione: dal marketing ai media, dalla comunicazione al merchandising o alla gestione dei diritti televisivi. In questi ultimi anni lo sport è diventato un elemento essenziale della cultura del sociale, a tal punto da riguardare differenti interessi in ambito giuridico.

Tale costante crescita della complessità del fenomeno induce oggi alla necessità di una approfondita riflessione in ambito tributario delle tematiche sportive.

Esse si caratterizzano per una disciplina multiforme, a partire dall'inquadramento tributario degli sportivi, delle società e associazioni sportive, dei contratti sportivi e collegati fino allo sfruttamento economico del diritto d'immagine.

Va inoltre ricordato che tali temi hanno ormai travalicato i confini nazionali e l'operatore tributario si trova a fronteggiare fattispecie transnazionali soprattutto con sportivi nazionali che esplicano la loro attività agonistica all'estero o, al contrario, con atleti esteri che vengono tesserati da squadre nazionali.

Come ricordava Victor Uckmar, il settore sportivo “si caratterizza oggi per una disciplina multiforme, che se da un lato attinge all'associazionismo e alla non commercialità, dall'altro lato lambisce – e in alcuni casi sconfinava – nell'economicità piena, favorendo paradisi fiscali e residenze strumentali”¹.

Lo sport oggi nel suo complesso sta cambiando profondamente e richiede un maggiore impegno manageriale e capacità di analisi. La sem-

¹ V. UCKMAR, *Lo sport e il fisco*, Milano, 2016, p. 6.

plice organizzazione delle attività sportive non è infatti più sufficiente, perché, nell'attuale contesto sociale, la dirigenza sportiva ha bisogno di competenze anche in campo tributario.

Non bisogna infatti dimenticare che lo sport contribuisce alla formazione del Prodotto interno lordo. Le società sportive, soprattutto quelle professionistiche, ma evidentemente per la loro diffusione sul territorio anche l'universo dilettantistico, devono muoversi con un approccio anche aziendale, perché l'obiettivo finale, a fine stagione (sportiva) o anno solare, non è solo aver vinto un titolo o aver partecipato ai play-off, ma, nel contempo, aver raggiunto il punto di pareggio, e, nelle migliori delle ipotesi, l'utile, perché lo sport deve fare "impresa"².

E come ogni impresa del sistema contribuisce al gettito erariale dello Stato italiano.

Per fare solo un esempio e considerando un settore professionistico fortemente indagato, quello del calcio professionistico, possiamo sottolineare alcune misure di grandezza.

Secondo l'ultimo report 2016 pubblicato da FIGC-AREL³, nel 2006, per esempio, il contributo fiscale e previdenziale del calcio professionistico è stato pari a 864,5 milioni di euro, nel 2007 si è cresciuti fino a 925,8 per poi registrare un grande balzo in avanti nel 2008 (1033,5), quando per la prima volta si è superato il tetto del miliardo di euro.

Nel 2009 c'è una leggerissima flessione (1029,4), per poi proseguire nel 2010 fino a 1069,8 mln. Nel triennio successivo, oggetto di analisi, questo contributo del mondo del calcio (lega A, B e Lega Pro) si è attestato sempre sopra il miliardo di euro, ma è gradualmente sceso: 1033,7 (2011), 1022,9 (2012) e 1020,6 (2013).

Su tutti gli altri sport non c'è un dato di sintesi certificato, che possa aiutare a fare ulteriori riflessioni, ma tra addetti ai lavori, da sempre, si è conoscenza del fatto che l'impatto del gettito erariale/previdenziale supera di almeno una volta e mezzo quello del calcio. Ecco perché lo sport meriterebbe, nel suo complesso, una maggiore attenzione anche da parte degli studiosi di diritto tributario.

² Ancor di più oggi che si prevede l'entrata in scena delle società sportive dilettantistiche lucrative ex art. 1, comma 353 e ss. l. 205/2017.

³ <http://www.figc.it/other/ReportCalcio2016/ReportCalcio%202016.pdf>.

Il fisco e lo sport insomma, oggi sempre più indissolubilmente legati, devono essere osservati da nuove angolazioni e da nuove prospettive non solo nazionali per continuare a permettere una crescita senza barriere e senza confini.

A tal fine è stata pensata una giornata di studio avente lo scopo di permettere agli esperti del settore di confrontarsi.

Tale incontro si è tenuto presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Trento il 24 febbraio 2017; autorevoli studiosi della materia si sono confrontati per cercare di delineare le caratteristiche dei complessi istituti.

La giornata di studio si è caratterizzata per un approfondimento delle tematiche sia degli sportivi professionisti sia di quelli dilettanti, prendendo in considerazione anche il variegato mondo delle associazioni e società sportive dilettantistiche nonché il ruolo dei procuratori sportivi.

È anche stato presentato uno studio sulle peculiarità trentine dello sci.

Il risultato è oggi pubblicato. Il ritardo nella pubblicazione si è reso necessario per permettere di aggiornare gli scritti alla luce dei successivi interventi legislativi (la c.d. riforma del terzo settore, d.lgs. 117/2017, nonché la legge 205/2017) che in parte, o più corposamente, sono intervenuti a modificare la disciplina in esame.

L'ORDINAMENTO GIURIDICO SPORTIVO

Paco D'Onofrio

SOMMARIO: *1. Fondamenti costituzionali dell'ordinamento sportivo. 2. L'intervento della Corte costituzionale del 2011. 3. La sentenza del Tar Lazio 1163/2017.*

1. Fondamenti costituzionali dell'ordinamento sportivo

All'indomani della pronuncia della Consulta n. 49/2011, i rapporti tra la giustizia sportiva e quella statale (precisamente amministrativa, in ragione della riservata operata dalla legge 280/03), ma più in generale tra l'ordinamento giuridico sportivo e quello statale, si sarebbero dovuti caratterizzare per una più spiccata autonomia della dimensione associativa endofederale, in un quadro di ampio riconoscimento sostenuto da solide basi costituzionali.

In effetti, l'intervento della Corte costituzionale finì per considerare illegittimo, proprio in quanto violativo della prefata autonomia dell'ordinamento sportivo, l'intervento demolitorio del Giudice amministrativo nei confronti di sentenze della giustizia sportiva, poiché quei provvedimenti sarebbero impugnabili solo per finalità risarcitorie, in tal mondo assicurando effettività e invulnerabilità al giudicato federale.

Dunque, al fine dichiarato di garantire piena autonomia alla giustizia federale e quindi all'intero sistema associativo che la esprime, la Consulta, nel pronunciarsi sulla questione di legittimità costituzionale della legge 280/03, la quale aveva introdotto il meccanismo della pregiudiziale sportiva, che garantiva l'accesso alla giustizia statale per questioni sportive solo previo esperimento dei rimedi domestici, ha ridefinito i confini d'intervento (quindi di ammissibilità dell'impugnazione) della magistratura amministrativa, già limitata legislativamente al solo Tar Lazio.

Poiché una pronuncia di tipo demolitorio che avesse annullato un provvedimento disciplinare federale (sentenza sportiva) avrebbe indubbiamente costituito un *vulnus* nell'autonomia dell'ordinamento sportivo, generando non pochi problemi anche di tipo sistemico, considerando la tipicità delle norme domestiche asseritamente violate e le ontologicamente diverse categorie giuridiche utilizzate dai giudici statali, con la sentenza in esame la Consulta ha limitato l'intervento giurisdizionale statale al solo eventuale riconoscimento di un diritto al risarcimento del danno in capo al ricorrente.

Se, indubbiamente, una tale lettura costituzionalmente orientata della norma costituisce una protezione efficace all'ambito di autonomia insindacabile della giustizia sportiva, tuttavia il parziale meccanismo che ne residua risulta significativamente ambiguo, poiché, per approdare a un'eventuale pronuncia di accoglimento della richiesta risarcitoria, il Giudice amministrativo adito dovrebbe preliminarmente accertare l'irregolarità dell'atto federale presupposto e viziato, cioè la sentenza sportiva che, tuttavia, difettando il sindacato demolitorio, resterebbe pienamente valida ed efficace.

In ogni caso, in una prospettiva esclusivamente teleologica, l'intervento della Corte costituzionale consolida l'obiettivo di considerare la decisione resa dagli organi di giustizia sportiva insindacabile, garantendo in modo certo un'autonomia decisionale in grado di resistere anche all'eventuale successivo intervento del Giudice amministrativo.

Probabilmente, nelle intenzioni non espressamente formulate v'era anche quella di scoraggiare di fatto il ricorso alla magistratura statale, poiché, com'era ben noto, il reale interesse giuridico di un soggetto dell'ordinamento sportivo è pressoché esclusivamente quello di vedersi annullata la sanzione inibitoria e afflittiva di tipo sportivo, non già, invece, quello quasi solo consolatorio consistente in un eventuale risarcimento del danno.

Dunque, sulla base anche di questa conseguenza non tipizzata, ma reale ed evidente, l'intervento parzialmente censoreo della Consulta fu considerato uno strumento di indubbio rafforzamento dell'autonomia dell'ordinamento sportivo, atteso lo scarso *appeal* che un sentenza solo risarcitoria avrebbe manifestato, per quanto appena precisato.

Tuttavia, alla luce della recente sentenza del Tar Lazio-Roma, n. 1163 del 23 gennaio 2017, la garantita e protetta autonomia federale sembra infrangersi contro una decisione di tipo risarcitorio così economicamente consistente da evocare, probabilmente, un diverso e finora sottovalutato rischio per la stessa autonomia dell'ordinamento sportivo, ovverosia proprio il risarcimento del danno.

Se, infatti, non può parlarsi di compiuta autonomia in caso di sindacato successivo del Giudice statale, così come stigmatizzato dalla Consulta, tuttavia anche la residua giurisdizione solo risarcitoria sarebbe comunque idonea a insistere tossicamente sul sistema sportivo, non tanto per il tramite dei suoi provvedimenti sanzionatori impugnati, quanto piuttosto con riferimento alla sua eventuale esposizione debitoria a seguito di una gravosa condanna risarcitoria.

A prescindere dalla questione di merito da cui ha tratto origine la vicenda e di cui, comunque, poi si dirà, sono proprio i rapporti tra i due ordinamenti, sportivo e statale, a essere nuovamente *sub iudice*, nell'ambito di una rimodulazione che dovrà necessariamente muovere dalla stessa collocazione dell'ordinamento sportivo nel panorama giuridico statale, in una prospettiva di effettivo sostegno costituzionale.

Al fine di compiere un'esaustiva analisi degli aspetti giuridici più significativamente tipizzanti l'ordinamento giuridico sportivo, occorre preliminarmente considerare la rapida evoluzione entro cui ricomprendere il fenomeno in esame, alla luce di un processo di trasformazione legislativo e istituzionale costantemente condizionato dall'esigenza di definire ambiti di afferenza e di competenza non sempre chiari.

Tale processo ha tentato, innanzitutto, di rendere meno stridente il contrasto che caratterizzava i rapporti tra ordinamento statale e ordinamento sportivo, incidendo in particolare su quegli assetti per i quali tale contrasto rischiava di divenire incontrollabile e, in secondo luogo, espendendo il tentativo di armonizzare la normazione, statale e domestica, con i principi comunitari.

Va peraltro ricordato che lo sport professionistico fino agli anni Ottanta adottava strumenti tecnico-giuridici per lo più provenienti dal diritto privato, con la conseguente diversa posizione gerarchica dei vari soggetti operanti nell'ambito sportivo, soprattutto in relazione ai meccanismi di affiliazione federale e del tesseramento, che esaurivano gli

aspetti formalizzati del sistema entro cui si svolgeva il rapporto tra professionista e associazione sportiva.

La legge 23 marzo 1981 n. 91 segna l'ingresso anche degli strumenti tecnici del diritto amministrativo nella disciplina dello sport professionistico, con speciale riguardo a quelli giuslavoristici, come la contrattazione collettiva, e al diverso assetto delle società sportive.

Nella disciplina anteriore alla legge n. 91 del 1981¹, un ruolo determinante è stato rivestito dalla giurisprudenza², la quale riconobbe all'ordinamento sportivo la natura di ordinamento compiuto, caratterizzata dalla plurisoggettività, dall'organizzazione e dalla potestà normativa, tutto ciò in un quadro assai precario e lacunoso, dove ogni istituto, ogni prassi aveva trovato una sua collocazione in un sistema che aveva approfittato della totale latitanza del legislatore, per darsi un assetto comunque funzionale agli interessi prevalenti nell'ambito sportivo.

Giuridicamente, la costruzione del sistema era certamente di diritto pubblico, in quanto delineata su un ordinamento proveniente essenzialmente dal CONI, ma lo strumento pubblicistico veniva adottato soprattutto nella prospettiva della disparità dei piani su cui i vari soggetti agivano.

¹ Ancora prima della l. 91/81 poteva affermarsi quanto oggi è pacificamente accertato e cioè che, in sede nazionale, l'ordinamento sportivo è rappresentato dal CONI, il quale anche allora provvedeva alla regolamentazione e all'organizzazione dello sport, in particolare inquadrando, attraverso le Federazioni nazionali, le associazioni sportive (ora società sportive). M. SANINO, *Diritto sportivo*, Padova, 2002, 3.

² Si veda, ad esempio, una delle questioni essenziali trattate dalla legge 91/81, ossia quella del vincolo sportivo e della cessione degli atleti alle varie società. Il vincolo era caratterizzato dai lineamenti del rapporto di lavoro subordinato ed era stato affermato che la cessione dei giocatori di calcio avesse natura contrattuale e fosse valida ed efficace anche a prescindere dal consenso del giocatore interessato. Vari giudici di merito si sono soffermati sulla cessione dei giocatori, dando a essa una configurazione imperniata sulla rinuncia al vincolo, operata dalla società cedente dietro corrispettivo. Tuttavia, anche la riconduzione, non particolarmente convincente, del rapporto di lavoro dei calciatori alla figura della subordinazione allora poteva considerarsi una forzatura volta all'inquadramento in una delle figure note di un fenomeno altrimenti veramente sfuggente. Di grande interesse è la lettura di una sentenza della Cassazione che fornisce un quadro quanto mai significativo del regime giuridico vigente nell'ambito sportivo prima della legge 89/81. Cfr. Cass. 2 aprile 1963, n. 811, in *Foro it.*, 1963, I, 894.

È evidente che, dietro a un quadro tutto orientato nella prospettiva amministrativistica, si celasse una concezione dello sport caratterizzata da una visione asettica e ingenua del fenomeno, concezione che ha accompagnato lo sport professionistico in un tumultuoso sviluppo, in cui, allo strumentario di tipo amministrativistico-autoritativo sotto il profilo giuridico, faceva riscontro, sul piano sociologico, una visione essenzialmente paternalistica del rapporto tra associazioni federate e atleti professionisti.

Tutto ciò è, poi, stato superato dall'ulteriore sviluppo del professionismo e dalla mutata cornice culturale, sociale e soprattutto economica in cui lo sport si è andato a collocare e, in tale situazione, sono state molteplici le anomalie del sistema su cui ha dovuto operare la riforma attuata con la legge 91/81; del resto, il legislatore aveva espressamente previsto un termine di cinque anni dall'entrata in vigore della legge per attuare la riforma in modo ordinario ed efficace e, in particolare, la piena applicazione della norma più qualificante della legge, quella cioè che ha soppresso ogni limitazione alla libertà contrattuale dell'atleta professionista, è stata appunto gradualmente raggiunta nell'arco temporale sopra indicato.

Con la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 sono state apportate importanti modifiche all'art. 117 della Costituzione, relativo alla potestà legislativa dello Stato e delle Regioni e la nuova formulazione prevede, in linea generale, che «la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali».

Nell'indicazione delle materie nella quali lo Stato ha legislazione esclusiva, il comma 2 dell'art. 117, alla lett. g), contempla anche l'ordinamento e l'organizzazione amministrativa dello Stato e degli Enti pubblici nazionali, ribadendo, in tal modo, la competenza esclusiva dello Stato a legiferare sull'ordinamento e l'organizzazione del CONI, quale ente pubblico nazionale al vertice dello sport italiano.

Il comma 3 dell'art. 117 elenca, invece, le materie di legislazione concorrente, per le quali spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legi-

slazione dello Stato, tra le quali comprende anche l'ordinamento sportivo e la tutela della salute³.

È la prima volta che la Costituzione prende in considerazione lo sport: fino all'8 novembre 2001, data in cui è entrata in vigore la legge costituzionale n. 3 del 2001, infatti, la nostra Carta costituzionale non conteneva, a differenza di altre Costituzioni europee più recenti⁴, alcun riferimento allo sport, come se il Costituente, pur così attento ai diversi modi di esplicarsi della personalità umana che riconosce e tutela nelle sue diverse forme, avesse intenzionalmente trascurato lo sport.

La ragione di questa scelta andava ricercata, piuttosto, nel periodo storico nel quale nasceva lo Stato democratico repubblicano e, in particolare, nel generale atteggiamento di ripudio verso ogni riferimento all'epoca fascista.

È probabile che l'Assemblea Costituente, investita dal compito di rifondare radicalmente l'assetto dello Stato nelle sue strutture organizzative e, soprattutto, nei suoi principi fondamentali, avesse preferito ignorare lo sport, la cui esaltazione, come strumento di formazione della gioventù per la valorizzazione della razza e il rafforzamento sul piano bellico dello Stato, aveva rappresentato uno dei valori tipici dell'ideologia fascista.

Il silenzio della Costituzione assumeva, allora, un significato ben preciso, quale volontà di escludere che il fenomeno sportivo rappresentasse un bene di cui lo Stato potesse appropriarsi o che potesse gestire

³ In dette materie la potestà legislativa concorrente delle Regioni deve essere esercitata tenendo presente, da una parte, i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali e, dall'altro, i principi fondamentali contenuti nelle leggi statali, in particolare ma non solo nel decreto legislativo "Melandri" come modificato e integrato dal recente decreto legislativo "Pescante" che hanno riordinato il CONI e nel decreto legislativo "Omnibus" che ha previsto la costituzione della Coni Servizi S.p.A.

⁴ Cfr. i riferimenti di L. DI NELLA, *Il fenomeno sportivo nell'ordinamento giuridico*, Napoli, 1999, alla Costituzione greca del 9 giugno 1975, alla Costituzione portoghese del 2 aprile 1976, alla Costituzione spagnola del 29 dicembre 1978. Tra queste, pur nella comune previsione che è compito dello Stato favorire l'educazione allo sport, anche a mezzo di opportune forme di incentivazione, spicca l'esplicito riconoscimento da parte dell'art. 79 della Costituzione portoghese dello sport come oggetto di un diritto fondamentale, attribuendosi a ciascuno il diritto alla cultura fisica e allo sport.

per potenziare il proprio dominio militare o perseguire un interesse che non fosse solo quello del suo legittimo fruitore⁵.

Nonostante ciò, era (ed è tuttora) incontestabile che lo sport trovasse una tutela indiretta nella Costituzione italiana, in particolare negli artt. 2, 3, 18, 32, 33 e 34, nonché 4 e 35, per quanto riguarda lo sport professionistico.

L'art. 2 riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità; questa che è stata definita "norma di chiusura", in quanto esaurisce in sé tutte le istanze di libertà, ma anche norma "a fattispecie aperta" perché in grado di ricomprendere tutte quelle nuove fattispecie che maturino e si affermino nella coscienza sociale, sembra di per sé già sufficiente a soddisfare, nella coscienza collettiva e nel tessuto connettivo del sistema giuridico statale, l'esigenza di garanzia del fenomeno sportivo.

Alla luce dell'art. 18, poi, assume rilevanza costituzionale la pratica sportiva svolta in forma organizzata, alla quale è riconosciuta ampia autonomia regolamentare.

La Costituzione, quantunque in forma implicita, riconosce pienamente che la cultura e la pratica sportive costituiscono strumento di promozione umana e sociale e, quindi, è compito della Repubblica, ai sensi dell'art. 3, comma 2, favorirne la diffusione, rimuovendo gli ostacoli di ordine economico e sociale che, impedendole, si pongano anche come limiti al pieno sviluppo della persona umana⁶.

In modo analogo, non vi è espresso riferimento, nelle norme degli artt. 33 e 34 in tema di ricerca e istruzione, alla cultura sportiva come oggetto di sapere elevato al rango di dignità scientifica; il legislatore ha, però, favorito l'insegnamento della cultura fisica nelle scuole primarie e secondarie e, da ultimo, elevato la ricerca scientifica e gli studi di livello superiore nel campo delle scienze motorie all'insegnamento universitario⁷.

⁵ V. SANNONER, *La Costituzione italiana e lo sport*, in D. MASTRANGELO, *Aspetti giuspubblicistici dello sport*, Bari, 1994.

⁶ R. GIAMPETRAGLIA, *Riflessioni in tema di responsabilità sportiva*, cit., 66.

⁷ In proposito, si segnala la norma dell'art. 2 del d.lgs. 8 maggio 1998, n. 178, a mezzo del quale è stata disposta la trasformazione degli Istituti superiori di educazione fisica in Facoltà di Scienze Motorie, con l'istituzione dei relativi corsi di laurea, nei

L'art. 32, comma 1, infine, statuisce che la Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività ed essa trova la sua espressione in campo sportivo, in primo luogo, nel diritto all'integrità fisica collegato alla scelta di vita che il soggetto ha effettuato.

Riprendendo quanto prima solo tratteggiato, si evidenzia come la nozione di pluralismo giuridico e quella di localismo giuridico siano nozioni relative, dal momento che entrambe non possono esistere senza un termine di paragone che consiste nel primo caso, semplicemente nell'esistenza di un altro ordinamento giuridico di riferimento, mentre nel secondo, in un ordinamento giuridico più ampio.

La differenza, da un punto di vista teorico, sta nel fatto che mentre tra ordinamenti giuridici diversi non esiste e non può esistere alcun rapporto gerarchico, ben diverso è il rapporto tra ordinamento giuridico generale e ordinamenti locali, laddove i secondi devono sempre soggiacere al primo, rispetto al quale hanno dimensioni e contenuti variabili.

La comparsa nello Stato del diritto, unitamente alla tendenza monopolistica del fenomeno giuridico da parte dello Stato stesso e all'insofferenza illuministica per i particolarismi dei giudici che riflettevano le ineguaglianze sociali, ha per molto tempo messo in ombra le differenze tra pluralismo e localismo ordinamentale: lo Stato, sia inteso come "Principe moderno"⁸, che intuisce il valore fondamentale che il diritto può avere per la dimensione politica, sia inteso quale creazione della nazione che dava inizio all'età contemporanea, si poneva con la stessa ferma determinazione contro entrambi i fenomeni.

Il localismo giuridico è ben diverso dal pluralismo ordinamentale, poiché a ogni soggetto corrisponde di volta in volta, nelle varie fattispecie, un solo ordinamento giuridico e rispetto a quest'ultimo egli deve rapportare le sue condotte; la sensazione di un caotico pluralismo ordinamentale, così come percepito, ad esempio, da Voltaire⁹, è tale

quali, tra le aree di formazione, è espressamente prevista quella tecnico-sportiva, finalizzata alla formazione nelle diverse discipline.

⁸ P. GROSSI, *Prima lezione di diritto*, Bari, 2003, 57.

⁹ Illuminanti sono, a tal proposito, le parole che Voltaire mette in bocca all'ideale viaggiatore venuto dall'India alla voce *Des lois* del suo Dizionario filosofico: «Il giorno seguente il mio processo fu giudicato in una Camera del Parlamento, e io persi a pieni

soltanto perché il localismo giuridico vive in uno stesso ordinamento politico, nel quale, per una stessa fattispecie valgono regole di condotta diverse.

Il problema del localismo giuridico è più politico che giuridico e, spesso, coincide con il problema del centralismo statale, e proprio alla luce della distinzione tra pluralismo ordinamentale e localismi giuridici, si può meglio cogliere il rapporto tra il diritto europeo e il diritto dei Paesi membri, alla luce del quale è opportuno leggere la decisione della nota sentenza *Bosman*¹⁰, che ci riporta, peraltro, a un tema cruciale della trattazione in oggetto.

voti. Il mio avvocato invece mi disse che invece avrei vinto a pieni voti in un'alta Camera... Abbiamo, continuò, a quindici leghe da Parigi, una provincia che si chiama Normandia, dove sareste stato giudicato in tutt'altro modo». Il che ovviamente fece venire voglia al curioso osservatore di visitare la Normandia, dove però si accorse con stupore che in materia ereditaria vigeva, a differenza che a Parigi, ancora la legge salica: «qui la legge dà tutto al primogenito e non lascia nulla ai cadetti», si lamenta appunto con astio verso il fratello maggiore un cadetto, rivolgendosi allo stupito interlocutore che, invece, era in compagnia proprio dell'amato fratello maggiore, col quale viveva benissimo insieme. E aggiunse sempre Voltaire: “il diritto consuetudinario di Parigi è stato codificato in ventiquattro diversi commentari ed è a sua volta in contraddizione con centoquaranta consuetudini di altre province, che hanno tutte forza di legge e si contraddicono fra loro: ne risulta che in un solo paese d'Europa, tra le Alpi e i Pirenei, convivono più di centoquaranta popolazioni che si chiamano tra di loro compatriote e si trovano in realtà per forza di legge estranee le une alle altre, come il Tonchino e la Cocincina. Lo stesso accadde nelle province di Spagna. Non parliamo poi della Germania, dove nessuno sa quali sono i diritto dei capi, né dei singoli Stati e gli abitanti delle rive dell'Elba si stimano di una stessa nazione di quelli della Baviera soltanto perché parlano la stessa lingua; che non neppure molto bella... Mille signori feudali unirono le loro consuetudini al diritto canonico e ne risultò una mostruosa giurisprudenza di cui restano ancora tante vestigia, tanto da far pensare che forse sarebbe stato meglio non avere leggi, piuttosto che averne di tal genere”. VOLTAIRE, *Dizionario filosofico*, voce *Des lois*.

¹⁰ Corte di giustizia europea, 15 dicembre 1995, in *Foro it.*, 1996, IV, 149. La Corte afferma che: «l'art. 48 del trattato Ce osta all'applicazione di norme emanate da federazioni sportive in forza delle quali un calciatore professionista, cittadino di uno Stato membro, alla scadenza del contratto che lo vincola a una società può essere ingaggiato da società di altro Stato membro solo se questa ha versato alla società di provenienza un'indennità di trasferimento, formazione e promozione. L'art. 48 del trattato Ce osta all'applicazione di norme emanate da federazioni sportive in forza delle quali, nelle

Tanto il mondo dei giuristi quanto la società civile rimasero tutt'altro che indifferenti al *dictum* del Giudice europeo¹¹ e si disse che la sentenza di Bruxelles, per il fatto di aver consentito alle squadre di club di schierare in campo undici elementi, tutti stranieri, ma che stranieri non dovevano più essere considerati in quanto cittadini dell'Unione europea, «fino all'entrata in vigore dell'euro come moneta circolante, è stata elemento di maggior impatto simbolico nella costruzione di un'idea di Europa comunitaria».

L'ordinamento sportivo ha rinunciato alla sua identità di ordinamento giuridico nel momento stesso in cui, per sfruttare economicamente e la sua popolarità e la sua diffusione, ha preteso di integrarsi nelle istituzioni statali, usufruendo del diritto di queste, chiedendo aiuti economici e protezione nel proprio commercio; un ordinamento giuridico, infatti, non può chiedere e pretendere autonomia rispetto ad altri ordinamenti in quanto, a sua volta, li ignori, non ne subisca l'autorità, non chieda a essi protezione e tutela.

I rilevanti interessi economici che stavano dietro al caso Bosman, costituivano la prova che le federazioni e le società operanti nel mondo del calcio, erano, ormai, veri e propri soggetti del mercato e che dal mercato cercavano tutela e protezione, quali soggetti economici *tout court* e non solo quali operatori sportivi.

Quanto alla riflessione circa il dubbio se la sentenza ignori o meno il principio di sussidiarietà, è possibile rispondere che questa riconosce esplicitamente che i regolamenti delle Federazioni internazionali di settore possano riservare la partecipazione alle gare internazionali, alle società che hanno un ruolo particolare e che le squadre nazionali devono essere composte di cittadini del paese interessato, che non devono

partite che organizzano, le società calcistiche possono schierare solo un numero limitato di calciatori professionisti cittadini di altri Stati membri».

¹¹ «Una volta pronunciata la sentenza, nel mondo del calcio se non è scoppiata quasi una rivoluzione, si è diffuso un autentico panico: chi non poteva sapere, si è dichiarato sconcertato e sgomento, ha paventato scenari apocalittici e annunciato la morte dello sport o almeno del calcio; si sono mobilitati governo e federazioni sportive; si sono organizzate riunioni su riunioni, nazionali, europee e mondiali, alla disperata ricerca di un via d'uscita, in particolare cercando pretesti per aggirare la sentenza o almeno per limitarne la portata». A. TIZZANO, M. DE VITA, *Qualche considerazione sul caso Bosman*, in *Riv. di diritto sportivo*, 1996, 416.

essere necessariamente qualificati per le loro società di tale paese e che, ai sensi dei regolamenti delle associazioni sportive, le società che hanno alle loro dipendenze calciatori stranieri sono tenute a permettere loro di partecipare a determinati incontri nella fila della nazionale del loro paese.

L'esplicito richiamo, quindi, ai regolamenti sportivi sembra un chiaro indice del rispetto del principio di sussidiarietà, dal momento che ognuno, nell'UE, ha diritto al proprio diritto, purché non intacchi il diritto dell'unione stessa, del quale deve piuttosto rispettare la primazia.

Il fenomeno sportivo non nasce in maniera spontanea e senza alcuna rilevanza organizzativa, visto che le sue finalità, nonché le sue modalità di esercizio, non rientravano sicuramente tra gli interessi primari delle autorità che avrebbero avuto legittimazione a intervenire, ma in realtà si tratta di autonomi moduli organizzativi, attraverso i quali, coloro che intesero esercitarsi nelle arti del movimento corporeo, avvertirono come irrinunciabile la necessità di provvedere ad autoregolamentare la propria attività, dando luogo a una primordiale ma presente ed effettiva forma di ordinamento.

Si sostiene, dunque, che l'immagine eccessivamente rassicurante dell'associazione sportiva che realizza gli interessi di taluni restando su un piano di pressoché estraneità rispetto all'ordinamento statale, non appartiene nemmeno alle realtà istituzionali dell'Ottocento, momento storico nel quale l'attività sportiva rappresentava già un fenomeno di associazione organizzata, dotata di piena autonomia e capacità autonormativa, intorno alla quale ruotavano interessi ascrivibili sempre più alla categoria di quelli economici e sempre meno di quelli ludico-creativi¹².

¹² In occasione del Congresso Internazionale degli sport atletici tenutosi all'Università della Sorbona di Parigi, viene approvata l'organizzazione dei primi Giochi Olimpici dell'era moderna. Il 16 giugno 1894 viene costituito il Comitato Interministeriale dei Giochi Olimpici, poi divenuto Comitato Internazionale Olimpico, organizzazione permanente, non governativa, priva di soggettività internazionale, con il potere di organizzare e decidere sull'ammissione ai Giochi Olimpici, regolata dai principi contenuti nella Carta Olimpica. Nasce, così, il primo apparato organizzativo sportivo mondiale. M.S. GIANNINI, *Prime osservazione sugli ordinamenti giuridici sportivi*, in *Riv. dir. sport.*, 1949, nn. 1-2, 10 ss.

Parallelamente, all'interno di ciascuno Stato, a livello gerarchicamente subordinato, si sviluppano i vari ordinamenti sportivi nazionali con al vertice un proprio Comitato Olimpico del quale fanno parte le Federazioni Sportive Nazionali, a loro volta dipendenti dalle corrispondenti Federazioni Sportive Internazionali.

In una situazione così descritta, non stupisce certo considerare che, rispetto a molte altre formazioni sociali meritevoli di rilievo e di tutela da parte dell'ordinamento statale, l'associazione sportiva cominciasse a rappresentare nel panorama istituzionale un'anomalia, caratterizzata principalmente dal fatto che l'evoluzione del fenomeno aveva comportato la formulazione di principi e regole sempre più puntuali e internazionali, con la conseguenza che si andava creando un ordinamento giuridico sportivo, sia a livello statale che sovrastatale.

Non stupisce, altresì, che anche la scienza giuridica inizi a interessarsi al fenomeno sportivo: nell'ambito delle teorie generali sugli ordinamenti giuridici, in un primo tempo, si affermò la teoria c.d. normativistica, elaborata da Kelsen¹³, per la quale il diritto era norma e l'ordinamento giuridico era esclusivamente un insieme di norme, coincidente con l'ordinamento normativo e la validità della norma e dello stesso ordinamento era indipendente dalla reale efficacia della stessa e consisteva nella sua positività, nel fatto cioè di essere posta e convalidata dall'ordinamento.

Di contro, la teoria c.d. istituzionalistica, sostenuta da Santi Romano¹⁴, considerava insufficiente la nozione di diritto come esclusivo insieme di norme che costituiscono l'ordinamento, in quanto quest'ultimo, inteso come Istituzione o organizzazione, trascende e condiziona il suo aspetto meramente normativo¹⁵.

¹³ H. KELSEN, *La teoria pura del diritto*, Torino, 1966.

¹⁴ S. ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1966.

¹⁵ Sulla scia di Santi Romano, W. CESARINI-SFORZA, *Il diritto dei privati*, in *Riv. it. sc. giur.*, 1929, 43 ss., considerò il diritto sportivo come manifestazione ordinamentale del diritto dei privati, richiamandosi a una sua base negoziale e confermando l'esistenza di un momento normativo e giurisdizionale proprio, ma la sua tesi incontrò le resistenze del regime fascista, propugnatore di un ordinamento fortemente statalizzatore.

Lo Stato, di conseguenza, dovendo relazionarsi nei confronti di una realtà sempre più emergente, assunse inizialmente posizioni di evidente disinteresse, probabilmente derivanti dall'erronea convinzione che trattasi di un fenomeno di natura, finalità e modalità esclusivamente privatistiche e che tali sarebbero rimaste.

Nei regimi totalitari, poi, il fine ultimo dello Stato, non è il bene del singolo, ma quello della collettività, secondo le modalità stabilite dal leader o dal partito detentore del potere, con la conseguenza che lo sport diventa parte integrante dell'apparato statale e viene sfruttato a fini politici e propagandistici.

In questi Paesi, retti da sistemi di governo di estrema destra o di estrema sinistra, il modello ordinamentale sportivo risulta fortemente statalizzato, in tutte le sue componenti; anche a livello di base operano, infatti, strutture create dallo Stato o da proprie istituzioni, spesso caratterizzate da una gerarchia di tipo militare, con la conseguenza di compromettere il fenomeno del libero associazionismo¹⁶; gli stessi organi normalmente demandati alla cura e alla organizzazione della pratica sportiva vengono di fatto assorbiti dallo Stato, che attraverso organizzazioni governative, decide quali sono gli sport praticabili e le modalità di tale pratica.

Dopo la caduta del muro di Berlino, almeno nei paesi dell'area di influenza sovietica, è venuta meno, nel corso degli anni, l'ingerenza statale nella pratica sportiva, insieme forse all'ultimo baluardo di quel dilettantismo che doveva essere il *trait d'union* di tutti gli ordinamenti sportivi nazionali¹⁷.

¹⁶ A. GIACOMAZZA, *Gli ordinamenti sportivi nei Paesi europei*, in *Lo sport e le sue leggi*, commenti e annotazioni, Roma, 1993, 125. Viene qui affermato che nei regimi totalitari il libero associazionismo è pressoché inesistente, tuttavia, va precisato come tale affermazione, se è valida in una visione statica del fenomeno, non può considerarsi tale in una visione dinamica, in quanto la genesi del fenomeno sportivo va ontologicamente ricondotta a manifestazioni spontanee.

¹⁷ Recenti interventi del CIO hanno ulteriormente eroso il principio del dilettantismo, consentendo ai professionisti la partecipazione alle olimpiadi. Esempio classico delle distorsioni generate da tale tendenza è quello del c.d. *dream team*, la squadra statunitense di basket, la cui partecipazione alle olimpiadi elimina del tutto l'equilibrio competitivo fra le squadre, vanificando l'essenza stessa della gara.

Tornando al nostro sistema, l'ordinamento sportivo italiano, trova nell'associazionismo e nel volontariato il proprio fulcro e risulta dotato di un'ampia autonomia economica e normativa perché caratterizzato da una naturale spontaneità e da una sostanziale omogeneità di base; queste sue originali caratteristiche lo rendono difficilmente inquadrabile sia all'interno del modello liberistico¹⁸, sia all'interno di quello interventista, cosicché si è preferito coniare un *tertium genus*, comunemente noto come "Modello Italia".

Questo rappresenta un esempio unico di come uno Stato, grazie al sistema dell'autofinanziamento, abbia affidato per legge al movimento sportivo il compito di rispondere alla domanda di sport, interpretando le esigenze dei cittadini, e di esplicare così un'attività integrativa alla propria, per assicurare loro la salute e il benessere.

In base alle considerazioni fatte fino a questo punto, è possibile raggiungere una prima importante conclusione, ovvero che l'ordinamento sportivo è un ordinamento giuridico a tutti gli effetti, sebbene la nostra Carta costituzionale lo riconosca solo indirettamente, come già è stato in precedenza affermato¹⁹.

¹⁸ I modelli ordinamentali sviluppatasi nel tempo possono infatti dividersi in due grandi filoni, quello liberistico, adottato nei Paesi anglosassoni, che fanno leva sui *colleges* e le università (la Germania che si appoggia sui *lander* e sulle comunità locali; i Paesi scandinavi, caratterizzati da un'ampia autonomia in campo sportivo) e il modello interventista che si rinviene in quegli Stati dove la pratica sportiva deve sottostare agli indirizzi dettati dallo Stato. In quest'ultimo contesto il movimento sportivo gode di un'autonomia limitata ai profili tecnici (esempi in tal senso sono la Francia, la Spagna e il Portogallo). R. FRASCAROLI, *Sport (diritto pubblico e privato)*, in *Enciclopedia del diritto*, XLVIII, 1992, 515.

¹⁹ La scelta del nostro costituente di non contemplare espressamente lo sport all'interno di alcuno dei 139 articoli risulta piuttosto singolare; la Costituzione del Portogallo all'art. 79 stabilisce che «Ognuno ha il dovere di ricevere l'educazione fisica e di esercitare lo sport. È dovere dello Stato, unitamente alla scuola, ai gruppi e alle associazioni sportive promuovere, stimolare, guidare e supportare la pratica e la diffusione dell'educazione fisica e dello sport e, altresì, prevenire la violenza nello sport»; la Costituzione della Grecia, all'art. 6, comma 9, statuisce che «gli sport dovranno svolgersi sotto la protezione e la finale supervisione dello Stato. Lo Stato si farà garante e controllerà tutti i tipi di associazioni sportive specificate dalla legge. L'utilizzo dei sussidi, in conformità con i propositi e gli scopi delle associazioni beneficiarie, dovrà essere disciplinata dalla legge»; la Costituzione della Russia all'art. 55 specifica che «lo Stato assume le

Approfondendo il tema, si può senza tema di smentita sostenere che lo sport e le attività motorie ricoprono un ruolo determinante nell'assicurare lo sviluppo della personalità, venendo dunque a costituire un prezioso presidio per la tutela e la crescita dell'individuo e il suo armonico inserimento all'interno della propria comunità, apportando un notevole contributo alla realizzazione del rilevante e ambizioso fine che l'art. 2 della Costituzione si è posto.

Rileva, quindi, l'esistenza di un preciso interesse pubblicistico diretto alla messa a punto di una rigorosa normazione e di un proficuo esercizio delle attività motorie, e ciò comporta la disciplina di interventi congiunti della componente pubblica e di quella privata, anche qui con la distinzione tra la normazione promulgata dallo Stato per lo sport e la normazione predisposta dagli organi dell'ordinamento sportivo²⁰.

Lo Stato deve intervenire con finanziamenti, con la costruzione e la gestione di impianti, con il riconoscimento dell'importanza e della specificità delle attività motorie nella formazione personale e sociale dell'individuo, ponendo in essere un quadro di competenze proprie, ma dovrà anche demandarne alcune a settori specifici di autonomia, quali sono le Regioni e gli stessi ambiti privatistici di competenza; tuttavia, alle Regioni non vanno attribuite esclusivamente le funzioni che comprendono la promozione delle attività sportive e ricreative, ma è necessario che esse vengano coinvolte nell'esercizio di tali funzioni, data la complementarità che esiste fra Regioni, privati ed enti statali.

Lo Stato deve preoccuparsi di garantire la distinzione fra attività sportive agonistiche vere e proprie, riservate al CONI, e attività sportive di base, non agonistiche, che possono essere di spettanza delle Regioni, ripartendo, così, le diverse competenze e fornendo indicazioni normative sulla messa a punto di impianti e attrezzature, risultando

misure volte allo sviluppo della cultura fisica e dello sport»; la Costituzione dell'Ungheria disciplina il dovere dello Stato di assicurare ai cittadini il diritto all'esercizio dell'attività fisica e sottolinea la necessaria azione sinergica delle autonomie locali; la Costituzione della Croazia, prevede che «la Repubblica incoraggia e aiuta la cultura fisica e lo sport»; la Costituzione della Turchina, all'art. 59 stabilisce che «È dovere dello Stato assumere tutte le misure necessarie per lo sviluppo della salute, fisica e morale, dei cittadini di tutte le età e incoraggiare la pratica degli sport tra la popolazione».

²⁰ A. TRAVERSI, *Diritto penale dello sport*, Milano, 2001, 14.

chiaro che lo Stato è pienamente legittimato a programmare e a decidere gli interventi sugli impianti e sulle attrezzature necessari per l'organizzazione delle attività sportive agonistiche, laddove le Regioni vantano la corrispondente competenza in relazione all'organizzazione delle attività sportive non agonistiche.

In tale prospettiva si colloca la legge costituzionale con cui il Parlamento italiano, nel 2001, ha approvato la riforma del Titolo V, Parte II della Costituzione, di cui si è già parlato, che ha ridisegnato l'assetto delle competenze tra Stato e Regioni²¹; in particolare, in base al comma 4 dell'attuale testo dell'articolo 117 della Costituzione, la competenza circa l'ordinamento sportivo ricade nell'ambito della potestà legislativa concorrente, comportando che lo Stato continua a individuare i principi e gli aspetti essenziali della disciplina afferente il fenomeno sportivo nella sua interezza, spettando invece alle Regioni il compito di dare concreta attuazione a quanto così disposto, godendo di un certo margine di autonomia e di operatività, ma pur sempre all'interno di ciò che è stato deciso a livello centrale²².

²¹ C. BOTTARI, *La riforma del titolo V, parte II della Costituzione*, Rimini, 2003.

²² Con riferimento alla legislazione regionale successiva alla riforma del Titolo V della Costituzione, si ricorda la legge regionale del Lazio, 20 giugno 2002, n. 15, "Testo unico in materia di sport", con cui, oltre alla dichiarazione programmatica in materia di impiantistica e di promozione delle iniziative, è prevista l'adozione di un Piano settoriale regionale triennale, al fine di orientare gli interventi anche alla luce degli obblighi nei confronti dell'Unione europea, nonché l'istituzione di un ente strumentale di diritto pubblico, denominato Agensport, dotato di autonomia amministrativa, patrimoniale e contabile/finanziaria, con compiti di promozione di iniziative e gestione dei servizi relativi allo sport. La legge regionale della Lombardia, 8 ottobre 2002, n. 26, "Norme per lo sviluppo dello sport e delle professioni sportive in Lombardia", che nel favorire lo sviluppo qualitativo delle federazioni, delle associazioni sportive e degli enti di promozione sportiva, mediante un'attenta politica dello sport, si preoccupa di menzionare, quale importante momento della cultura sportiva, i centri di aggregazione giovanile e, specificamente, gli oratori, non mancando di occuparsi con rilevante incisività della questione relativa ai percorsi formativi per l'abilitazione all'esercizio delle professioni sportive. La legge regionale Friuli-Venezia Giulia, 3 aprile 2003, n. 8, "Testo unico in materia di sport e tempo libero", con la quale vengono previsti interventi anche in settori molto specifici, quali lo sport universitario, l'informatizzazione dei servizi sportivi, la tutela della salute in ambito sportivo e la lotta al doping, nonché l'istituzione di una Commissione regionale per lo sport, con rappresentanti politici e dell'associazio-

Vale il principio di sussidiarietà e di differenziazione dei compiti e alla luce di questi, si dà l'avvio non solo a una serie di innovazioni normative che finiranno per incidere sul sistema delle attività motorie, ma anche a un sempre maggior intervento nel settore privato sociale per quanto attiene alla gestione ed erogazione di servizi connessi alla tutela della persona, con sicuri effetti sul piano della proposizione delle attività ludico-motorie e di quelle sportive.

Appare rilevante, a questo punto, tratteggiare il tema dei limiti della prefata autonomia sportiva e delle sue interconnessioni con l'ordinamento statale sotto due profili; il primo è quello riguardante la possibile applicazione del concetto di ordinamento particolare²³.

L'ordinamento particolare non nasce da un processo di autogenesi, ma attraverso una forte connotazione statale, che è dovuta proprio alle norme di riordino: basta pensare che lo Stato, attraverso la riserva di legge, ha regolato non solo i caratteri fondamentali e la natura giuridica del CONI²⁴ e delle federazioni, ma anche gli organi, le funzioni, i mezzi finanziari, i principi fondamentali dello Statuto, i rapporti del personale²⁵.

Questa, tuttavia, è una scelta politica che dovrebbe far riflettere, dal momento che non è stata scelta una diversa opzione, quale, ad esempio, quella di mettere lo sport e, quindi, il CONI sotto la vigilanza, del Mi-

nismo sportivo, con funzioni consultive. Infine, la legge regionale Liguria, 5 febbraio 202, n. 6, "Norme per lo sviluppo degli impianti e delle attività sportive e fisico-motorie", si contraddistingue per la previsione della sospensione dei contributi a società e associazioni sportive nel caso in cui violino i principi contenuti nella legge statale 376 del 2000 in materia di lotta all'uso di sostanze dopanti.

²³ Quest'ultimo venne studiato prima di tutti da Santi Romano e poi approfondito da Giannini, per far comprendere alcuni fenomeni di rilevanza di norme. Questo ordinamento ha le stesse caratteristiche dell'ordinamento generale, ma ha una forte connotazione di autonomia perché le norme cosiddette interne sono obbligatorie per tutti gli iscritti. M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, cit., 165 ss.; M. NIGRO, *Profili pubblici-stici del credito*, Milano, 1970.

²⁴ L'ente pubblico Coni è sottoposto alla vigilanza dell'ordinamento generale, cioè alla vigilanza del Ministero dei beni e delle attività culturali, C. ALVISI, *Autonomia privata e autodisciplina sportiva*, Milano, 2000.

²⁵ M. SANINO, *Diritto sportivo*, Padova, 2002 e S. CHERUBINI, C. FRANCHINI (a cura di), *La riforma del Coni. Aspetti giuridici e gestionali*, Milano, 2004.

nistero delle attività produttive, come pure sarebbe stato lecito fare; cosicché, si è voluto ritrovare quella filosofia che permea la cosiddetta idea olimpica di una serie di valori che stanno sopra gli interessi.

Quindi, per lo sport sembra possibile continuare a utilizzare in pieno la nozione dell'ordinamento sezionale, soprattutto per quanto riguarda i diritti procedurali e quelli processuali.

Vi è, del resto, un secondo concetto di ordinamento che è ugualmente praticabile ed è quello di ordinamento interno²⁶ e qui il problema diventa effettivamente difficile, perché non è detto che gli ordinamenti interni siano tutti giuridici, ma non è detto neanche che se un ordinamento non è giuridico sia meno cogente degli ordinamenti giuridici veri e propri.

Di fronte alla possibile formale obiezione costituita dal riconoscimento della autonomia nel d.l. n. 220/2003, convertito, con modificazioni, nella legge n. 280/2003, una breve lettura degli artt. 1 e 2 conferma il limitato campo di applicazione della nozione di ordinamento giuridico allo sport come sopra delineato²⁷ («La Repubblica riconosce e favorisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale quale articolazione dell'ordinamento sportivo internazionale facente capo al comitato olimpico nazionale»): come si può notare dal dettato dell'art. 1 suddetto, il riconoscimento non è dato di per se stesso, ma in relazione alla circostanza di essere componente integrante dell'ordinamento sportivo internazionale, un riconoscimento quindi dell'autonomia derivante dalle disposizioni normative di diritto internazionale, *ex art. 117, comma 1, Cost.*

La conferma è costituita poi dall'art. 2, che dovrebbe segnare i limiti positivi:

in applicazione dei principi di cui all'art. 1, è riservata all'ordinamento sportivo la disciplina delle questioni aventi a oggetto:

²⁶ F. BASSI, *La norma interna*, Milano, 1963.

²⁷ E. LUBRANO, *La giurisdizione amministrativa in materia sportiva dopo la legge 17 ottobre 2003, n. 280*, distribuito nel materiale didattico per il convegno sull'omonimo tema organizzato dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'università Luiss, dall'Ordine degli Avvocati di Milano e dalla Società italiana avvocati amministrativisti, tenutosi a Roma in data 26 novembre 2003 e a Milano in data 11 dicembre 2003.

- a) l'osservanza e l'applicazione delle norme regolamentari, organizzative e statutarie dell'ordinamento sportivo nazionale e delle sue articolazioni al fine di garantire il corretto svolgimento delle attività sportive e agonistiche;
- b) i comportamenti rilevanti sul piano disciplinare e l'irrogazione e applicazione delle relative sanzioni disciplinari (ma, in tal caso, la devoluzione alla giurisdizione amministrativa esclusiva del giudice amministrativo, di cui al successivo art. 3, rende l'accesso alla giustizia sportiva una semplice condizione di procedibilità del ricorso, nella assoluta maggioranza dei casi: in pratica, la autodichia, la giurisdizione domestica cede il passo alla sovranità nazionale)²⁸.

Nell'ambito dell'ordinamento sportivo è stato introdotto un meccanismo piuttosto complesso per la risoluzione delle controversie riguardanti i soggetti di diritto sportivo, vale a dire gli atleti, le società sportive alle quali gli stessi sono legati da vincoli associativi e le Federazioni competenti per disciplina; tale sistema di giustizia sportiva va considerato come elemento essenziale dell'ordinamento sportivo e assolutamente funzionale allo stesso.

L'attenzione si focalizza sulla collocazione da attribuire all'intero sistema della giustizia sportiva e va notato come lo statuto del CONI, come novellato, abbia contribuito in larga misura a chiarire l'ambito di appartenenza delle Federazioni sportive, che prima di essere considerate come organi del CONI, sono state riconosciute come soggetti *iure privatorum*, con la conseguenza che l'attività di giustizia interna di cui le Federazioni dispongono, non deve essere considerata come espressione di una potestà pubblica dalle stesse esercitata, quanto invece manifestazione di autodeterminazione di tipo privatistico di ogni singolo soggetto strutturato, in seguito a una sua formale adesione.

L'intero meccanismo ruota attorno a un elemento assai controverso e cioè il c.d. vincolo di giustizia, costituito da una clausola contenuta negli statuti federali, in conseguenza della cui accettazione, effettuata dai soggetti sportivi nel momento della loro affiliazione o tesseramento, gli stessi sono obbligati ad aderire agli organi federali deputati a risol-

²⁸ P. SANDULLI, *La tutela dei diritti nella giurisdizione amministrativa esclusiva per materia*, Milano, 2004.

vere ogni controversia di qualunque natura derivante dall'attività sportiva, evitando i rigori della giustizia statale.

Occorre dunque osservare che l'ordinamento in esame, al quale non si può ragionevolmente contestare la titolarità di un'autonomia normativa e regolamentare, sembrerebbe impedire ai propri soggetti il diritto costituzionalmente garantito di ricorrere a un'autorità giurisdizionale statale per lamentare la lesione di posizioni giuridiche soggettive, quali il diritto soggettivo e l'interesse legittimo, limitazione che va considerata assolutamente illecita.

Si concorda pienamente con quella impostazione secondo la quale un provvedimento disciplinare che comminasse l'espulsione dello sportivo ricorso a organi di giustizia statale, adottato da organi di giustizia sportiva, sarebbe da considerarsi illecito e la sua illiceità potrebbe essere oggetto di impugnazione innanzi al giudice dei diritti, in base alle norme del codice civile, le quali disciplinano i rapporti privati tra associazioni private e associazioni.

Sarà pertanto pienamente legittimo il sindacato del giudice statale, il quale provvederà a considerare l'episodio ai sensi dell'art. 24 c.c., per cui parametro di valutazione saranno i c.d. "gravi motivi", giungendo poi a giudicare eventualmente legittimo il provvedimento di espulsione; trattasi evidentemente di materia tutt'altro che sottratta all'ingerenza dell'autorità statale, che, anzi, proprio in una fonte statale, cioè l'art. 24 c.c. suddetto, trova parte della propria regolamentazione.

Portando a conclusione il ragionamento, è possibile affermare che in caso di provvedimento manchevole dei presupposti legislativi, il giudice statale potrà provvedere ad annullarlo, privando dunque di efficacia la sanzione disciplinare comminata; se si rilegge in questo modo l'operatività della clausola, essa si sottrae a un ambito di illiceità, in quanto costituirebbe una clausola compromissoria pienamente valida in presenza di diritti disponibili.

La distinzione tra i due profili determina pertanto una operatività del vincolo di giustizia nella sua condizione di legittimità,

nell'ambito strettamente tecnico-sportivo, come tale irrilevante per l'ordinamento dello Stato, ovvero nell'ambito in cui ciò sia consentito dall'ordinamento dello Stato, e cioè in quello dei diritti disponibili. Non può invece operare nell'ambito degli interessi legittimi, i quali, atteso il

loro intrinseco collegamento con un interesse pubblico e in virtù dell'art. 113 Cost., sono insuscettibili di formare oggetto di rinuncia preventiva, generale e temporalmente illimitata alla tutela giurisdizionale²⁹.

È opportuno considerare il tema della relazione tra la giustizia sportiva e la giustizia statale (anticipando in breve quanto verrà approfondito in seguito), concependolo come paradigmatico dei rapporti che investono l'ordinamento sportivo e l'ordinamento statale, essendone espressioni tra le più significative e nonostante il tentativo svolto da parte della dottrina tradizionale di ridurre la questione alla prevalenza degli aspetti privatistici piuttosto che quelli pubblicistici, sembra di poter spostare il punto focale sull'art. 2 Cost., il quale, letto secondo le esigenze dell'ordinamento sportivo, legittima pienamente la sua autonomia funzionale, costituendo una chiara espressione di "formazione sociale", contribuendo altresì a conferire adeguata fondatezza al sistema di giustizia sportiva.

Tale inconfutabile ricostruzione incontra però un proprio limite, parimenti di rango costituzionale, nell'art. 24 Cost., relativamente ai suoi profili di incompatibilità con il c.d. vincolo di giustizia, per ciò che concerne la tutela dei diritti inviolabili del singolo in tema di giustizia.

La giustizia sportiva opera infatti in un ambito estraneo alla giustizia statale e necessariamente tale, poiché si verte circa profili organizzativi interni irrilevanti per l'ordinamento generale³⁰; preciso riscontro di una così decisa soluzione del problema, viene fornito dalla stessa giurisprudenza³¹.

²⁹ Cons. giust. Amm. Sic., 9 ottobre 1993, in *Cons. Stato*, 193, I, 1339.

³⁰ «Le norme tecniche concernenti le condizioni di regolarità nelle competizioni sportive che in quanto tali risultano estranee a ogni interesse oggetto di attenzione da parte dell'ordinamento generale, non possono essere sottoposte alla cognizione del giudice statale». Trib. Roma, 20 settembre 1996, in *Riv. dir. sport*, 1997, 546 con nota di G. NACCARATO.

³¹ Sul punto si veda Corte di Cassazione, sentenza n. 4399 del 1989: «si tratta di valutare la natura della posizione soggettiva rispetto all'applicazione delle regole tecniche che determinano il risultato di una competizione agonistica. Risultato che – per sgombrare il campo da equivoci – può essere stabilito *non solo con* l'acquisizione immediata di un certo punteggio sul campo di gara, ma anche con la successiva verifica di regolarità nell'acquisizione predetta. Di modo che non avrebbe senso porre il problema della qualificazione della posizione soggettiva con riguardo al preteso consolidarsi di una

Secondo l'ordinamento sportivo, il risultato delle competizioni agonistiche si acquisisce mediante applicazione di norme tecniche, tra le quali rientra, appunto, quella che comporta la verifica della regolarità del punteggio, la c.d. verifica di regolarità della gara, operativamente affidata a organi di giustizia sportiva.

Se non può, in ipotesi, negarsi che dal conseguimento definitivo del risultato possono sorgere pari interessi, di varia natura, non è neppure concepibile, data la peculiarità del sistema, prevalentemente tecnico, di acquisizione dei risultati sportivi, che possono essere vantati diritti soggettivi o lamentate lesioni degli stessi, con riferimento alle valutazioni operate dagli organi tecnici ("arbitri" e "giudici"), ai fini di quella acquisizione.

Manca infatti la possibilità di identificare nelle regole tecniche in questione e nella disciplina del riscontro nell'osservanza di esse da parte degli organi federali, l'esistenza di norme di relazione, tale da dar luogo alla configurabilità di diritti soggettivi e di contrapposti obblighi fra i vari soggetti che sono coinvolti nell'esercizio dell'attività sportiva.

Tuttavia, neppure può configurarsi la sussistenza di interessi legittimi, dal momento che, perché questi possano configurarsi come posizione soggettiva concretamente tutelabili davanti al giudice amministrativo, occorre che l'atto provvedimento suscettibile di annullamento sia un vero e proprio "provvedimento amministrativo", cioè un provvedimento emanato da un soggetto di diritto pubblico, o da un altro organismo che, però, da tale soggetto abbia ricevuto una specifica investitura, nell'esercizio di una potestà pubblica.

Una volta detto che le Federazioni sportive sono soggetti privati e che, in quanto organi del CONI, ricevono da quest'ultimo investitura pubblica solo per emanare norme regolamentari di contenuto organizzativo, finalisticamente coincidenti in modo perfetto con le norme fondamentali di detto ente pubblico, deve concludersi che hanno natura intrinseca di atti amministrativi solo ed esclusivamente quei provvedimenti che siano direttamente attuativi delle norme predette.

certa situazione sorta dopo l'acquisizione del risultato in campo, seguita dal successivo sconvolgimento della situazione predetta (presentato sotto l'aspetto della lesione) per effetto di una pronuncia sopravvenuta in sede di verifica».

È d'obbligo, dunque, la conclusione che, una volta esclusa – come pare indubitabile doversi fare – che rientrano nella categoria delle norme organizzatorie quelle regole che l'ordinamento federale ha emanato o emana per la ordinata acquisizione dei risultati delle competizioni agonistiche, ogni e qualunque provvedimento attuativo di esse non potrà mai essere qualificato come provvedimento amministrativo, non potendo in alcun modo essere qualificato come espressione diretta o indiretta di una potestà pubblica.

2. L'intervento della Corte costituzionale

A seguito dell'entrata in vigore della legge di conversione 280/03, il Tar del Lazio è stato progressivamente investito, con richieste precipuamente demolitorie, di questioni sportive di tipo disciplinare, poiché i ricorrenti, generalmente tesserati e Società condannati in via definitiva dalla giustizia sportiva ricorrevano per ottenere l'annullamento del provvedimento disciplinare sfavorevole, dopo avere previamente esperito tutti i rimedi endofederali, c.d. pregiudiziale sportiva, proprio come previsto dalla novella.

Tale norma, apportando alcune sostanziali modifiche al testo del decreto legge, riduce drasticamente l'area di autonomia dell'ordinamento sportivo e amplia l'autonomia dell'ordinamento statale; in particolare, pur confermando il riconoscimento dell'autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale, imprime due modifiche fondamentali, estendendo l'intervento del giudice statale a tutti i casi di "rilevanza" (sopprimendo il termine "effettiva" previsto dall'art. 1 c. 2 del decreto legge che limitava l'intervento del giudice statale solo ai casi estremi di notevole rilevanza giuridico-economica degli interessi lesi) e prevedendo la giurisdizione del giudice statale con riferimento a tutte le questioni cosiddette amministrative.

Secondo le disposizioni contenute nella legge 280/2003, le questioni tecniche continuano a essere considerate come non rilevanti giuridicamente e, pertanto, in ordine a esse, non si può invocare alcun controllo giurisdizionale da parte del giudice statale (art. 2 lettera a). A tal proposito, però, è opportuno mettere in luce come, a seguito dei sempre più

rilevanti interessi economici che coinvolgono il settore sportivo, anche le questioni tecniche possono assumere una potenziale rilevanza. A titolo esemplificativo, si può fare riferimento al fatto che un'errata valutazione tecnica, quale la mancata convalida di un goal, possa determinare conseguenze rilevanti anche sotto il profilo giuridico-economico, quale la partecipazione o meno a una competizione internazionale.

Ne deriva che la riserva prevista dalla lettera a) dell'art. 2 attinente tutta la sfera delle questioni tecniche dell'ordinamento sportivo, debba essere interpretata, in combinato disposto con il principio di rilevanza di cui all'art. 1, non in senso rigoroso, ma come mera indicazione programmatica che stabilisce solo una presunzione di irrilevanza delle suddette questioni, superabile nelle singole fattispecie, con la dimostrazione della specifica rilevanza di esse.

Alla luce della legge 280/2003, anche le questioni attinenti all'applicazione delle sanzioni disciplinari dovrebbero, in linea teorica, essere riconosciute come non rilevanti giuridicamente. In realtà occorre evidenziare come la riserva di tutte le questioni disciplinari in favore dell'ordinamento sportivo, prevista dall'art. 2 lettera b), ha destato subito notevoli perplessità, come, peraltro, anche la giurisprudenza precedente alla legge 280/2003, come si è visto, aveva riconosciuto la rilevanza delle diverse tipologie di sanzioni disciplinari.

A seguito dell'entrata in vigore della legge gli orientamenti giurisprudenziali sul punto non hanno proceduto all'unisono: in particolare il Tar Lazio ha più volte proposto una lettura restrittiva della lettera b) del comma 1 dell'art. 2 della legge, mentre il Consiglio di Stato è stato fermo nell'interpretare questa clausola letteralmente. Tale contrasto ha condotto alla rimessione alla Consulta della questione di costituzionalità di questa disposizione, con l'ordinanza 241 del 2010 del Tar del Lazio.

Con decisione 11 febbraio 2011 n° 49 la Corte costituzionale ha ritenuto la norma in questione non viziata da illegittimità costituzionale, precisando che la riserva in favore della giustizia sportiva in materia disciplinare si deve intendere solo nel senso di una giurisdizione piena, ovvero demolitoria del Giudice amministrativo, ferma restando la sussistenza comunque della giurisdizione meramente risarcitoria in capo a esso.

La Corte, nell'occasione, affronta la questione di merito mediante una serie di passaggi logici, evidenziando il carattere derivato dall'ordinamento sportivo internazionale, che legittima l'autonomia (seppur limitata) dell'ordinamento sportivo nazionale nei confronti dello Stato e individuando, inoltre, le varie tipologie di questioni che possono insorgere nell'ambito dell'ordinamento sportivo e focalizza la questione di legittimità costituzionale della norma incriminata in una sostanziale censura unitaria sotto il profilo della preclusione che essa imporrebbe ai tesserati sportivi di poter adire un qualsiasi giudice naturale statale e non sportivo.

Sul punto ritiene, con riferimento ai provvedimenti di tipo disciplinare sportivo – richiamando il precedente del Consiglio di Stato n. 5782 del 2008 – di non ravvisare nella normativa in oggetto una preclusione assoluta della tutela giurisdizionale, ma solo una ragionevole limitazione alla tutela risarcitoria, con esclusione della sola tutela demolitoria; la Consulta qualifica la tutela risarcitoria come una forma di tutela per equivalente e come una diversificata modalità di tutela giurisdizionale.

In sostanza la Corte costituzionale con tale sentenza ritiene che, alla luce del nuovo sistema introdotto, i provvedimenti assunti dalla giustizia sportiva con riferimento alla materia disciplinare sportiva, possono essere contestati dagli interessati innanzi al giudice amministrativo, ma solo al fine di ottenere l'eventuale risarcimento dei danni ingiustamente subiti (ovviamente previa dimostrazione dell'illegittimità del provvedimento disciplinare).

Per quanto attiene le questioni amministrative (relative al mantenimento dello status di associato e del livello di tale status, quali sono le questioni relative all'affiliazione, al tesseramento, all'ammissione ai campionati), a seguito della soppressione delle lettere c) e d) dell'art. 2 del decreto legge 220/2003, sono pacificamente riconosciute come rilevanti per l'ordinamento e pertanto soggette alla giurisdizione del giudice statale. Si tratta di un aspetto affermato dalla giurisprudenza sia precedente sia successiva alla legge 280/2003.

Nonostante la diversità delle eccezioni proposte dalle parti costituite di fronte alla Corte, nessuna delle tesi riportate veniva accolta dalla Consulta, la quale forniva un'interpretazione costituzionalmente orien-

tata³² dell'art. 2, co. 1, lett. b, e del co. 2 della l. 280/2003. Detta lettura, finalizzata alla ricerca di un bilanciamento tra le istanze di indipendenza dell'ordinamento sportivo e delle esigenze di tutela giurisdizionale previste dall'art. 24 Cost., riprendeva l'indirizzo rinvenibile nella sentenza 5782/2008 del Consiglio di Stato.

Di fatto la strada indicata era quella incardinata sulla clausola di rilevanza per l'ordinamento statale, contenuta nell'art. 1, co. 2, della legge 280/2003, che deve però essere interpretata non solamente nei confini stabiliti dal legislatore: infatti il giudizio circa l'assorbimento della questione, in quelle ritenute rilevanti per lo Stato, deve essere rimesso – secondo la Corte – al giudice di merito.

Il criterio dichiarato dalla Corte consiste nello scorporo delle azioni esperibili avverso provvedimenti infliggenti sanzioni disciplinari, da parte delle Federazioni sportive e del C.O.N.I. È prospettata dunque la tutela demolitoria solamente in capo agli organi di giustizia sportiva, mentre per quanto riguarda gli strumenti risarcitori, la giurisdizione prevista è quella del giudice amministrativo, il quale viene così considerato competente in merito alle domande di risarcimento danni inerenti ai provvedimenti degli organi di giustizia sportiva.

La Consulta dichiara infatti che, al fine di una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 2 della l. 280/2003,

la esplicita esclusione della diretta giurisdizione sugli atti attraverso i quali sono state irrogate le sanzioni disciplinari – posta a tutela dell'autonomia dell'ordinamento sportivo – non consente che sia altresì esclusa la possibilità, per chi lamenti la lesione di una situazione soggettiva giuridicamente rilevante, di agire in giudizio per ottenere il conseguente risarcimento del danno.

³² La stessa Corte richiama nella trattazione di diritto, al punto 4.5 della decisione in esame, il proprio orientamento secondo cui: «le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali, ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali» (*ex multis*: sent. n. 403 del 2007, sent. n. 356 del 1996, ord. n. 85 del 2007). Anche parte della dottrina riconosce il ragionamento della Corte: «Il fatto che la declaratoria di infondatezza della questione sollevata si giustapponga la formula «nei sensi di cui in motivazione» rende palese che la Corte mantiene in piedi l'edificio normativo su cui si appuntavano le censure, rimodellato però da un'operazione ermeneutica in chiave di adeguamento». A. PALMIERI, nota a sentenza in *Il Foro italiano*, 2011, 10, pag. 2615.

Riservando dunque agli organi di giustizia dello Stato, la competenza a pronunciarsi solamente sui profili risarcitori dei provvedimenti disciplinari irrogati dagli organi di giustizia sportiva, si ottiene, secondo la Corte costituzionale, un bilanciato “contemperato” tra l'autonomia dell'ordinamento sportivo – espressa secondo la Consulta, già in maniera sufficiente, dagli artt. 2 e 18 Cost. – e la tutela, ai sensi dell'art. 24 Cost. delle situazioni giuridiche soggettive, che possono sorgere in capo agli individui operanti in entrambi gli ordinamenti.

Visto il riferimento agli artt. 103 e 113 Cost., la Corte evidenzia come la censura proposta dal giudice rimettente, in merito ai due articoli, sia compendiabile nel dubbio che la normativa censurata precluda di adire il giudice statale; dunque la loro evocazione, rinviando alle stesse illegittimità sollevate in riferimento all'art. 24 Cost., non induce la Consulta a sviluppare ulteriori argomentazioni in merito agli stessi.

3. La sentenza del Tar Lazio 1163/2017

La sentenza in esame³³, muovendo da un ricorso presentato da un tesserato della Federazione Ginnastica d'Italia (F.G.I.) avverso una sentenza di squalifica resa dalla giustizia sportiva endoassociativa, proprio in ossequio all'insegnamento scaturente dalla nota pronuncia della Consulta in ordine alla sola residuale competenza risarcitoria della giustizia amministrativa in materia sportiva, giunge a riconoscere a un atleta un risarcimento di rilevante consistenza economica, tale da rappresentare certamente una sofferenza sistemica per la Federazione.

Infatti, all'atleta squalificato illegittimamente dalla propria Federazione di appartenenza e al quale era stato impedito di partecipare ad alcune gare (con conseguente danno di tipo sportivo, ma anche economico in ragione dello sfruttamento dell'immagine negoziato in appositi accordi), si garantisce un risarcimento del danno pari a centomila euro, oltre rivalutazione monetaria.

Anche in considerazione della modesta dimensione economica nella quale si muove una Federazione come la FGI, si può, senza tema di

³³ Tar Lazio - Roma, sez. I ter, sentenza n. 1163 del 23 gennaio 2017.

smentita, affermare che una pronuncia del genere esprime una pervasività tale e finisce per essere ingerente nella gestione associativa, forse ben più ampiamente di quanto non sarebbe stata una sentenza di tipo demolitorio che avesse, rapidamente e già in fase cautelare, annullato e/o sospeso il provvedimento disciplinare, consentendo all'atleta di disputare la competizione e limitando, o forse addirittura escludendo il rischio risarcitorio per la Federazione.

In brevis, il percorso segnato dalla Consulta con la sentenza 49/2011, considerato una granitica garanzia a sostegno dell'autonomia federale, poiché assicurava insindacabilità alle sentenze sportive, lasciando al Giudice amministrativo la sola (e nelle previsioni, poco allettante) prospettiva risarcitoria, con la recente pronuncia del Tar Lazio 1163/2017 presenta qualche significativo elemento di perplessità.

La proiezione per analogia, del resto, consente di ipotizzare quali rischiosi scenari si profilerebbero per le Federazioni di sport a maggior impatto economico (calcio, basket, pallavolo), poiché una squalifica a un celebrato atleta (titolare di posizioni contrattuali sportive e commerciali), poi ritenuta illegittima dal Tar, le esporrebbe all'eventualità di meritevoli pretese risarcitorie avversarie, così rilevanti da compromettere la stessa tenuta economica della Federazione.

Dunque, una prospettiva di tal fatta, oggi decisamente realistica a seguito del precedente rappresentato dalla pronuncia in oggetto, potrebbe finire fatalmente per condizionare la giustizia sportiva, che, solo illusoriamente forte di un'autonomia in ordine al contenuto dispositivo delle sue pronunce, si troverebbe in ogni caso esposta al rischio di richieste risarcitorie particolarmente pregiudizievoli.

Nel caso di specie, inoltre, la pronuncia presenta ulteriori elementi di suffragio all'ipotesi appena formulata, poiché ha escluso che possa applicarsi, a evidente beneficio della Federazione che l'aveva inutilmente invocata, la disciplina sulla responsabilità civile dei magistrati.

Sul punto, infatti, il Tar precisa che

Lo statuto della responsabilità civile dei magistrati non è applicabile, nella specie, per il semplice rilievo che gli organi di giustizia federali non hanno natura giurisdizionale. Come già affermato da questo Tribunale, infatti, in relazione alla prospettata violazione degli artt. 101, 102, 104, 106, 108 e 111 Cost., “deve essere evidenziato che le norme in

esame non sono applicabili agli organi di giustizia sportiva i quali non hanno natura giurisdizionale e, secondo la sentenza n. 49/2011, sono competenti a valutare solo questioni giuridicamente non rilevanti per l'ordinamento statale (...); laddove, invece, il provvedimento degli organi di giustizia sportiva coinvolga anche situazioni giuridiche soggettive rilevanti per l'ordinamento giuridico statale subentra la tutela giurisdizionale (seppure solo risarcitoria) del giudice amministrativo al quale sono sicuramente riferibili i parametri costituzionali di cui sopra” (così, Tar Lazio, sez. III, 14 aprile 2016, n. 4391). La legge n. 117/1988, in materia di “risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giudiziarie e responsabilità civile dei magistrati”, nel prevedere all'art. 1 che “le disposizioni della presente legge si applicano a tutti gli appartenenti alle magistrature, ordinaria, amministrativa, contabile, militare e speciale, che esercitano l'attività giudiziaria, indipendentemente dalla natura delle funzioni, nonché agli estranei che partecipano all'esercizio della funzione giudiziaria”, ha inteso estendere la relativa disciplina ai soli esercenti funzioni giudiziarie, sia inquirenti che giudicanti, nel senso tipico e rigoroso del termine (in tal senso, Cass. civ. Sez. III, Sent., 05 agosto 2010, n. 18170). Stante la natura eccezionale delle norme poste dalla l. 117/1988, deve escludersi, dunque, la possibilità della loro applicazione analogica a soggetti che non svolgono funzioni giudiziarie.

Dunque, non essendo quella sportiva una giustizia in senso proprio, in ogni caso come quella considerata dalla legge statale di riferimento, non è possibile invocare la disciplina sulla responsabilità civile dei magistrati, che, secondo la difesa della Federazione avrebbe consentito di riconoscere l'eventuale tutela risarcitoria solo in caso di dolo o colpa grave, condizioni evidentemente rare, almeno in ambito sportivo.

Pertanto, per i giudici amministrativi, non solo v'è una piena responsabilità in capo alla Federazione, per sentenze sportive inique e ingiustificatamente penalizzanti, ma la stessa sarebbe di tipo aquiliano.

Si legge nella sentenza, infatti, che

...dall'asserita natura amministrativa degli organi delle federazioni sportive, allorché l'attività dagli stessi espletata giunga a investire posizioni giuridiche rilevanti per l'ordinamento statale, discende la sottoposizione della loro responsabilità al paradigma della responsabilità aquiliana della P.A. Ai fini della configurabilità della responsabilità della P.A., la giurisprudenza è costante nell'affermare che “non è sufficiente il solo annullamento del provvedimento lesivo, ma è altresì ne-

cessario che sia configurabile la sussistenza dell'elemento soggettivo della colpa, dovendosi verificare se l'adozione e l'esecuzione dell'atto impugnato sia avvenuta in violazione delle regole di imparzialità, correttezza e buona fede, alle quali l'esercizio della funzione pubblica deve costantemente attenersi; da ciò deriva che, in sede di accertamento della responsabilità della Pubblica amministrazione per danno a privati, il giudice amministrativo, in conformità ai principi enunciati nella materia anche dal giudice comunitario, può affermare tale responsabilità quando la violazione risulti grave e commessa in un contesto di circostanze di fatto e in un quadro di riferimenti normativi e giuridici tali da palesare la negligenza e l'imperizia dell'organo nell'assunzione del provvedimento viziato; il giudice può negarla, invece, quando l'indagine conduca al riconoscimento dell'errore scusabile con la conseguenza che, ai fini della configurabilità della responsabilità aquiliana (ex art. 2043 cod. civ.) della Pubblica amministrazione per danno, devono ricorrere i presupposti del comportamento colposo, del danno ingiusto e del nesso di consequenzialità" (Cons. St., sez. IV, 1 agosto 2016, n. 3464; sez. V, 18 gennaio 2016, n. 125). La riscontrata illegittimità dell'atto rappresenta tuttavia, nella normalità dei casi, l'indice della colpa dell'Amministrazione – indice tanto più grave, preciso e concordante quanto più intensa e non spiegata sia l'illegittimità in cui l'apparato amministrativo sia incorso, spettando alla P.A. provare l'assenza di colpa, attraverso la dimostrazione, in ipotesi, della sussistenza di cause di giustificazione legalmente tipizzate (T.A.R. Lazio, Roma, sez. I, 20 maggio 2016, n. 5967).

Conclusivamente, la sentenza n. 1163/2017 del Tar Lazio - Roma, pur collocandosi legittimamente nel meccanismo impugnatorio dettato dalla Corte costituzionale, animata da un'evidente finalità garantista nei riguardi dell'autonomia dell'ordinamento sportivo, ha indubbiamente evidenziato la limitatezza della sua efficacia, poiché, da oggi, le Federazioni saranno costantemente esposte al rischio di ingenti richieste risarcitorie, a fronte di sentenze sportive intangibili solo relativamente ai loro dispositivi sanzionatori.

GLI ATLETI DILETTANTI

Guido Martinelli

SOMMARIO: Premessa. 1. L'inquadramento civilistico dello sportivo dilettante. 2. Trattamento tributario delle somme corrisposte agli sportivi dilettanti. 3. Il problema delle addizionali di compartecipazione. 4. Rimborsi spese documentate. 5. Premi corrisposti agli sportivi dilettanti. 6. Irap.

Premessa

Se per poter individuare la fattispecie degli atleti professionisti appare sufficiente fare riferimento alla previsione di cui alla legge 91/81, più complesso appare l'iter per delineare i contorni del profilo degli atleti dilettanti.

Ai fini classificatori è, infatti, necessario chiarire quanto segue.

Sono considerati atleti professionisti, ai sensi della disciplina sopra citata, quelli che svolgono attività sportiva con continuità, a titolo oneroso e in un settore dichiarato professionistico dalla Federazione di appartenenza, sulla base dei criteri indicati dal Coni.

Le Federazioni sportive nazionali che, attualmente, riconoscono, al loro interno, un settore professionistico sono attualmente solo: calcio, ciclismo, golf, pallacanestro.

Tutte le altre discipline sportive sono considerate "dilettantistiche", così come le attività dei quattro sport sopra indicati che non rientrano nei settori specificatamente dichiarati professionistici.

Va, pertanto, precisato che il legislatore ha definito in positivo solo l'attività professionistica.

Pertanto sarà considerata come "dilettantistica", per differenza, tutta la rimanente attività sportiva che non rientra nel campo di applicazione della legge n. 91/1981. È sufficiente evidenziare che meno del 10% delle Federazioni riconosciute dal Coni (4 su 45) ha, al proprio interno,

un settore professionistico per potersi rendere conto della vastità dell'area "dilettantistica" nello sport.

Ne deriva che la differenza tra le due fattispecie non si ricava sotto il profilo economico (tant'è che, ad esempio, il legislatore tributario, come vedremo, parla espressamente di compensi per attività sportiva dilettantistica, con ciò accettando che vi sia una "corrispettività" di prestazioni) ma solo sotto il profilo giuridico di attività ricompresa o meno nell'ambito del campo di applicazione della legge n. 91/1981.

Preso atto, pertanto, che per attività dilettantistica dovrà essere considerata tutta quella "non professionistica" sarà necessario ulteriormente approfondire il tema dell'attività sportiva.

Con le delibere del Consiglio Nazionale del Coni, la n. 1566 del 20 dicembre 2016, avente ad oggetto il "Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche-Elenco discipline sportive ammissibili", e la successiva delibera integrativa e correttiva della precedente, la n. 1568 del 14 febbraio 2017 (ulteriormente emendata dalla delibera n. 1569 del 10 maggio 2017 e succ.), il Coni, infatti, ha individuato 385 discipline sportive che, ad oggi, possono validamente ritenersi le sole "attività sportive dilettantistiche riconosciute".

Ne deriva, pertanto, che possono essere considerati "atleti dilettanti", in senso tecnico, oggi, solo coloro i quali non svolgono una attività professionistica ex l. 91/81 e praticano, previo tesseramento ad una Federazione sportiva nazionale, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva una delle discipline sportive riconosciute come tali dal Coni in virtù delle delibere sopra indicate.

1. L'inquadramento civilistico dello sportivo dilettante

Il nostro legislatore, ormai oltre trent'anni fa, sulla spinta di un Pretore di Milano che aveva bloccato il c.d. "calcio mercato", ritenendola attività in contrasto con le allora vigenti norme sul collocamento obbligatorio dei lavoratori, con la già citata legge 23 marzo 1981 n. 91 ha disciplinato le attività sportive professionistiche.

Già in tale sede si manifestò la difficoltà di far rientrare la disciplina del lavoro sportivo in generale e degli atleti in particolare, all'interno

delle fattispecie classiche del lavoro autonomo e del lavoro subordinato. Tant'è che il disegno di legge originario aveva inquadrato tali prestazioni come "autonome", il testo finale, invece, come è noto, ha stabilito per gli atleti una presunzione di lavoro subordinato, fatte salve alcune residuali fattispecie analiticamente elencate dal legislatore. La differenza tra le due venne disciplinata non tanto dalla subordinazione gerarchica quanto dalla intensità della prestazione, comunque, una serie di istituti tipici del lavoro subordinato (tra cui il famoso articolo 18 dello statuto dei lavoratori) fu espressamente previsto che non trovassero applicazione.

Se, nei desiderata originari, vi era sicuramente l'idea di far rientrare tutte le attività sportive onerose nel campo di applicazione di tale legge, presto ci si rese conto che la normativa approvata, redatta secondo le esigenze specifiche del mondo del calcio, con grandi difficoltà si sarebbe potuta applicare ad altre discipline.

Ciò sia per motivazioni di ordine economico (legate alla tutela previdenziale e assistenziale prevista per i lavoratori subordinati) che di disciplina (la legge 91/81 appare chiaramente una legge scritta per gli sports di squadra, applicabile con difficoltà alle discipline individuali). Ad oggi, addirittura, due federazioni che inizialmente avevano aperto ad un settore professionistico (motociclismo e pugilato) hanno poi fatto marcia indietro.

La l. 91/81 si pone, pertanto, sicuramente come "legge speciale" ma inquadra i lavoratori a cui si applica, sia pure con molteplici specialità, nell'ambito delle categorie generali del lavoro autonomo e di quello subordinato.

Da subito ci si rese conto che, comunque, anche tutte le altre discipline sportive avevano una attività svolta a titolo oneroso. Su questa intervenne il legislatore fiscale che, prima con la legge 80/86 e poi con la legge 133/99, ne dette compiuta disciplina sotto il profilo fiscale senza, però, entrare nel merito della qualificazione civilistica o, comunque, identificare quale fosse la "causa" di questo rapporto.

Queste norme, però, identificavano solo quale fosse la fascia esente da gravame fiscale. Gli importi eccedenti, pertanto, trovavano la loro qualificazione, non solo fiscale ma anche contributiva e assicurativa tra

i redditi parificati a quelli di lavoro subordinato (collaborazioni coordinate e continuative).

Il problema si pose con la legge 342/00 che, novellando la legge 133/99, “distresse” un sistema che aveva una sua logica e che, comunque, fino a tale data aveva funzionato egregiamente collocando i compensi sportivi, sotto il profilo fiscale, tra i redditi diversi indipendentemente dal loro ammontare e null’altro disciplinando.

Ciò ha portato la Suprema Corte a scrivere:

Quale premessa di ordine metodologico occorre partire dalla nozione di attività sportiva dilettantistica. Nel nostro ordinamento non figura una definizione giuridica univoca di tale attività e, più in generale, di sport dilettantistico, la cui nozione si ricava per esclusione rispetto al concetto di attività sportiva professionistica che prevede l’esercizio di attività sportive in via continuativa e remunerata a titolo professionale, normativamente disciplinata dalla l. 91/81 sul professionismo sportivo. In parallelo va aggiunto che la figura del lavoratore sportivo dilettante non forma oggetto di una disciplina giuridica compiuta, né nell’ordinamento sportivo, né in quello nazionale. Manca, infatti, uno specifico inquadramento sotto il profilo del diritto del lavoro mentre si rinviene la regolazione di taluni aspetti specifici, soprattutto nel settore del diritto tributario... (Corte di Cassazione, Sentenza 602/2014).

Le uniche due figure, nel campo dello sport, disciplinate come attività professionali dal legislatore statale sono i maestri di sci e gli istruttori di vela.

Pertanto, ad oggi, uno sciatore, un tennista, un pallavolista, indipendentemente dall’ammontare del “compenso” gli venga riconosciuto, essendo uno sportivo dilettante, vedrà il medesimo sempre qualificato come “reddito diverso”. Ovviamente con un diverso trattamento fiscale sulla base dell’ammontare del provento medesimo.

Questo vuoto normativo portò come conseguenza che, a partire dal 2000, sui compensi sportivi per attività dilettantistica non venisse più applicata alcuna ritenuta previdenziale e assicurativa in potenziale contrasto con la previsione del secondo comma dell’art. 38 della Costituzione.

Se tale assunto può apparire, sotto alcuni profili, condivisibile, lo è meno verificando quante e quali attività, in questo settore, vengono svolte come attività principale.

Se per le altre figure di sportivi (istruttori, allenatori, dirigenti, segretari di centri sportivi) in parte il problema poteva sembrare superato con l'approvazione del d.m. 15.03.2005 che ha previsto l'iscrivibilità all'Enpals (ora gestione spettacolo Inps) di detti lavoratori, va evidenziato che il decreto in esame non ricomprende gli atleti dilettanti che, pertanto, come tali, appaiono esclusi *ex lege* da ogni obbligo contributivo.

In questo quadro si è inserita una giurisprudenza di riferimento assolutamente ondivaga.

La Cassazione ha finora privilegiato la tesi della inapplicabilità della disciplina di esonero della contribuzione ai soggetti che lavorano nel mondo dello sport dilettantistico:

gli istruttori o i maestri che tengano dei corsi in favore dei soci/clienti del sodalizio potrebbero essere regolarmente inquadrati nell'alveo della predetta normativa di favore (art. 67 primo comma lett. m - n.d.r.) sempre che tali attività si svolgano nel contesto di un rapporto associativo che lega l'istruttore/maestro al sodalizio. Laddove, invece, si dovesse accertare che il compenso ricevuto da tali soggetti sia ricollegato o ricollegabile all'assunzione di un obbligo di fare, è evidente che la mancata partecipazione alla vita associativa del sodalizio o la ricezione di un compenso secondo pure logiche di mercato vanificherebbe la natura sportivo-dilettantistica di quella prestazione (*Cass. Civ. n. 31840/2014*).

A fronte di questa giurisprudenza si è formata, invece, una consolidata prassi amministrativa che ha tratto spunto da alcune sentenze di Corti d'Appello in favore della natura atipica del compenso sportivo per prestazioni lavorative nello sport dilettantistico.

La Corte d'Appello di Firenze (sent. n. 683/14), ha segnato l'inversione di tendenza da parte della Giurisprudenza. Scrive, infatti, il Collegio giudicante:

...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 corri-

spondano 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.

Nella medesima direzione intrapresa dalla Magistratura fiorentina tesa ad inquadrare il lavoro sportivo dilettantistico come norma speciale e fattispecie dotata di terzietà rispetto ai criteri ermeneutici del lavoro autonomo o del lavoro subordinato si è posto prima il Ministero del Lavoro con la sua nota del 21 febbraio 2014 prot. n. 4036 e, successivamente, l'ispettorato nazionale del lavoro con propria lettera circolare del 1 dicembre 2016 n. 1/2016 che testualmente riporta:

la volontà del legislatore (...) è stata certamente quella di riservare ai rapporti di collaborazione sportivo-dilettantistici una normativa speciale volta a favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico rimarcando la specificità di tale settore che contempla anche un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro.

Il riconoscimento, infine, anche sotto il profilo legislativo, dell'inquadramento tra i redditi diversi dei compensi corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche anche per prestazioni d'opera (ossia la cui causa sia un rapporto di lavoro) lo troviamo consacrato nel combinato disposto di cui ai commi 358 e 359 dell'art. 1 della legge 205/17 (c.d. legge di bilancio 2018) laddove tali prestazioni vengono definite di "collaborazione coordinata e continuativa" per come disciplinate dall'art. 409 n. 3 del c.p.c.

Pertanto in quest'area di lavoratori rimane in chiaroscuro il tipo di tutela (si ricorda che coloro i quali sono inquadrati con i compensi sportivi non godono di diritti previdenziali e assicurativi) garantito agli operatori.

Ne consegue che, sotto il profilo della classificazione del rapporto, si deve ritenere che la prestazione dell'atleta dilettante sia di carattere

atipico nel cui ambito confluiscono sia aspetti di carattere ludico, di carattere associativo e di prestazione di servizi.

2. Trattamento tributario delle somme corrisposte agli sportivi dilettanti

L'articolo 67, primo comma lett. m) Tuir prevede un regime speciale di tassazione per le seguenti somme:

- a) indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spesa; premi e compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche,
- b) compensi per rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale.

Si trascurerà di analizzare la seconda in quanto solo la prima riguarda gli atleti.

Circa i contenuti di tale regime agevolato, il successivo art. 69, co. 2 Tuir prevede che:

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.

Gli enti sportivi dilettantistici che erogano tali somme, quindi:

- a) fino a € 10.000 annui per ciascun percipiente non devono operare alcuna ritenuta fiscale (si tratta di somme in completa esenzione di imposta);
- b) sulla parte imponibile che eccede i 10.000 annui e fino ad € 30.658,28 (quindi sugli ulteriori € 20.658,28) devono operare una ritenuta a titolo di imposta (quindi definitiva) corrispondente alla prima aliquota Irpef (pari al 23%), maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'Irpef;
- c) sulla parte di imponibile che eccede l'importo di € 30.658,28 devono operare una analoga ritenuta ma a titolo di acconto corrispondente

alla prima aliquota Irpef (pari al 23%), maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'Irpef.

In tale ammontare dovrà essere calcolato anche l'equivalente di eventuali benefits in natura (viaggi, autovettura, vitto, alloggio) riconosciuto all'atleta.

Ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito a parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo.

I suddetti limiti fanno riferimento alle somme effettivamente percepite nel periodo di imposta del collaboratore (principio di cassa) che coincide sempre con l'anno solare, indipendentemente all'esercizio sociale dell'ente sportivo che corrisponde le somme medesime.

Sarà cura dello sportivo, all'atto del pagamento, dover rilasciare autocertificazione attestante il mancato superamento della soglia al di sopra della quale scatta l'obbligo della ritenuta. Per i compensi erogati, anche se non soggetti a ritenuta, scatta l'obbligo della trasmissione telematica della certificazione unica.

Tale disciplina si applicherà anche ai compensi corrisposti in Italia agli atleti stranieri dilettanti sulla base di quanto indicato dalla stessa Agenzia delle entrate con propria risoluzione 1 ottobre 2001 n. 142.

3. Il problema delle addizionali di compartecipazione

Con la Risoluzione n. 106/E dell'11 dicembre 2012, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in ordine alle aliquote da applicare per le addizionali di compartecipazione ai compensi, premi e rimborsi riconosciuti nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica.

Le conclusioni a cui perviene l'Agenzia con il predetto documento di prassi vanno a modificare un orientamento applicativo pressoché consolidato che consisteva nell'operare, laddove dovuta, la ritenuta a titolo di addizionale regionale di compartecipazione all'Irpef fissata nella misura base dello 0,90% per tutto il territorio nazionale¹, mentre

¹ Successivamente incrementata all'1,23% dal d.l. n. 201/11, in vigore dal 6 dicembre 2011, con efficacia retroattiva a partire dal 1° gennaio 2011.

nessuna ritenuta a titolo di addizionale comunale di compartecipazione all'Irpef veniva effettuata stante la mancata emanazione dei relativi decreti attuativi².

L'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 106/2012 diverge con le indicazioni fornite dalla stessa Amministrazione con la nota n. 2006/194546, con la quale, rispondendo ad un'istanza della FIGC Lega Nazionale Dilettanti³, affermava che non dovesse applicarsi l'addizionale comunale di compartecipazione in quanto la determinazione dell'aliquota di compartecipazione, ai fini dell'applicabilità dell'addizionale comunale, è subordinata all'emanazione di uno o più decreti adottati dal MEF, di concerto con il Ministero dell'Interno, entro il 15 dicembre di ogni anno per l'anno successivo e che di conseguenza

fino a quando gli stessi non interverranno a determinare l'aliquota di compartecipazione comunale all'Irpef, il riferimento contenuto nel citato art. 25, comma 1, della legge 133 del 1999, alle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche, deve intendersi riferito alla sola addizionale regionale.

Con la richiamata Risoluzione n. 106/2012, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello presentato da una società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro affiliata alla Federazione Italiana Atletica Leggera (FIDAL), facendosi forte del contributo ricevuto sull'argomento dalla Direzione Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale del Ministero delle Finanze, sostiene che da un lato la norma contenuta nell'art. 25 della l. n. 133/1999

...se individua in maniera puntuale l'aliquota da applicare ai fini Irpef, diversamente, opera un generico rinvio alle addizionali, la cui misura dovrebbe corrispondere a quella concretamente determinata dall'ente titolare del tributo e alle cui misure si deve far rinvio per l'applicazione del tributo regionale. Ne consegue, pertanto, che le società e gli enti eroganti compensi relativi allo svolgimento di attività sportive dilettan-

² Art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 360 del 1998.

³ La LND aveva sollevato il problema dell'impossibilità di evidenziare nel modello 770 semplificato gli importi relativi alle addizionali comunali da applicare ai compensi sportivi.

tistiche, in sede di effettuazione della ritenuta a titolo di addizionale regionale di compartecipazione, dovranno individuare l'aliquota deliberata dalla regione nella quale il beneficiario dell'emolumento ha il domicilio fiscale...

dall'altro che, in relazione all'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche,

...la mancata emanazione dei decreti interministeriali non impedisce in alcun modo l'applicazione del tributo in questione e pertanto chi corrisponde somme agli atleti dilettanti eccedenti il limite di 10.000 euro deve effettuare sulle somme corrisposte una trattenuta anche a titolo di addizionale comunale, seguendo le regole del Comune anche per quanto riguarda eventuali soglie di esenzione o di agevolazione...

4. Rimborsi spese documentate

L'art. 69, co. 2 Tuir stabilisce che sono in ogni caso esclusi da tassazione i rimborsi di spese documentate (quindi in modo analitico e non forfetario) relative al vitto, all'alloggio, al viaggio, al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale (cosiddetti rimborsi a piè di lista) ed i rimborsi chilometrici.

Sul tema è di recente intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 38/E dell'11 aprile 2014, fornendo alcuni importanti chiarimenti in merito al trattamento tributario da riservare alle c.d. indennità chilometriche corrisposte ai soggetti che svolgono "esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica".

In particolare, viene precisato dall'Agenzia che le indennità chilometriche possono considerarsi quali rimborsi delle spese di viaggio sostenute dal soggetto interessato per raggiungere il luogo di esercizio dell'attività mediante un proprio mezzo di trasporto.

Dette indennità chilometriche non concorrono a formare il reddito se le spese sono documentate e sostenute in occasioni di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

Diversamente, se le prestazioni sono effettuate all'interno del territorio comunale o, comunque, se le spese non sono documentate, le indennità chilometriche non concorrono alla formazione del reddito fino

alla franchigia di euro 10.000, da calcolare considerando anche le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi percepiti.

Viene, inoltre, precisato che le indennità chilometriche, per rientrare tra le spese documentate, non possono essere forfetarie, ma devono essere necessariamente quantificate in base al tipo di veicolo e alla distanza percorsa, tenendo conto degli importi contenuti nelle tabelle elaborate dall'ACI.

Riguardo all'individuazione del "territorio comunale di riferimento" al fine di qualificare la trasferta come eseguita fuori o all'interno del territorio comunale, confermando l'orientamento assunto dal Ministero delle Finanze con circolare n. 27/86 in relazione all'applicazione della l. n. 80/86, l'Agenzia ribadisce che il "territorio comunale di riferimento" è quello ove risiede o ha la dimora abituale il soggetto interessato che percepisce l'indennità chilometrica, mentre non assume alcuna rilevanza a tale fine la sede dell'organismo erogatore.

Tutto ciò vale nel presupposto che l'attività svolta sia effettivamente riconducibile all'articolo 67, comma 1, lett. m), e non sia riscontrabile l'esistenza di un rapporto di lavoro dipendente o autonomo, nel qual ultimo caso si applicherebbero le diverse regole previste per le rispettive categorie reddituali.

5. Premi corrisposti agli sportivi dilettanti

È di estremo rilievo evidenziare, innanzitutto, che rispetto alla normativa vigente (comma 4 dell'art. 25 della l. 133/99) il nuovo regime indica tra le somme "agevolate" anche i premi erogati agli sportivi, già disciplinati dalla abrogata l. 25 marzo 1986, n. 80. Ciò porterebbe a ritenere che, per i premi erogati agli sportivi dilettanti, non trovi più applicazione l'art. 30 del d.P.R. 600/73, ossia la ritenuta a titolo d'imposta del 20% con facoltà di rivalsa. Pertanto, anche all'atto della corresponsione dei premi corrisposti in occasione di manifestazioni sportive, occorrerà applicare la normativa prevista per i compensi.

Premesso questo, occorre evidenziare che, nei casi in cui il premio sia in denaro, l'applicazione della normativa non presenta ostacoli di sorta. Sarà trattata come un qualsiasi compenso corrisposto nell'eserci-

zio diretto di attività sportiva dilettantistica. Di difficile soluzione si pone il problema per l'erogazione dei ben più diffusi premi in natura. Infatti, non essendo prevista la rivalsa facoltativa, si chiede come si possa applicare la ritenuta in rivalsa (nei casi in cui il ricevente abbia superato la quota esente di 10 milioni corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche) pari all'aliquota del primo scaglione di reddito Irpef su beni dotati solo di un valore commerciale e non frazionabili (vedi, ad esempio, la diffusa distribuzione di medaglie d'oro). Una presa di posizione ministeriale sul punto sarebbe auspicabile

6. *Irap*

E infine il comma 10 dell'art. 90 stabilisce che:

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

In base a tale modifica normativa le indennità e i rimborsi di cui all'art. 67, comma 1, lettera m) del TUIR non vanno più a costituire la base imponibile sulla quale le associazioni e le società sportive dilettantistiche, devono scontare l'IRAP. Detta agevolazione si applica, quindi, sia alle società che alle associazioni sportive dilettantistiche che effettuino l'opzione per il regime di cui alla legge 398/91. Si segnala, tuttavia, che l'art. 5, comma 2, della legge finanziaria del 2003 ha modificato l'art. 11, comma 1, lettera b), n. 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997 (istitutivo dell'Irap). In forza di tale modifica non sono più compresi tra i compensi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le somme di cui all'art. 67, comma 1, lettera m) del TUIR. Pertanto, la norma consente anche alle associazioni e società sportive dilettantistiche che non si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 di portare in deduzione (cioè sottrarre dal reddito complessivo, sul quale poi si calcola l'imposta da pagare) nella determinazione della base imponibile IRAP le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lettera m) del TUIR.

GLI ATLETI PROFESSIONISTI

Sandro Censi

SOMMARIO: 1. I redditi percepiti dall'atleta professionista. 1.1. I redditi percepiti dall'atleta professionista per l'esercizio dell'attività agonistica. 1.2. I redditi percepiti dall'atleta "professionista di fatto". 1.3. I redditi conseguiti dall'atleta professionista per la cessione del diritto di sfruttamento della propria immagine. 2. La residenza fiscale e la conseguente tassazione degli atleti professionisti.

1. I redditi percepiti dall'atleta professionista

Per poter analizzare insieme quelle che possono essere le possibili tipologie di redditi percepiti da uno sportivo professionista ho immaginato questo sportivo professionista, che ho chiamato idealmente *sportstar*, proprio perché è, o dovrebbe essere, il soggetto che congloba tutte le possibilità reddituali della fattispecie che mi è stato chiesto di esaminare.

Ho dunque immaginato che, innanzitutto, questo soggetto, in quanto sportivo professionista abbia dei proventi da attività sportiva con la squadra di appartenenza nonché dei proventi da attività sportiva con la squadra nazionale. Uno sportivo può infatti militare in una squadra, ad esempio calcistica, di serie A, ma può anche militare nelle file della nazionale.

Ho poi immaginato che lo stesso riceva dei proventi per l'utilizzo della propria immagine¹ con la squadra di appartenenza. In sostanza,

¹ Per necessità di sintesi si è qui fatto riferimento genericamente alla cessione dei diritti di sfruttamento della propria immagine, volendo ricomprendere, in tale espressione, tutte le varie articolazioni che questo fenomeno può assumere quali, ad esempio, quello di essere testimonial, sponsee, eccetera. Si è inoltre usata la più concisa espressione "utilizzo dell'immagine" al posto di quella, più lunga ma indubbiamente più corretta, di "cessione a titolo oneroso del diritto di sfruttamento della propria immagine".

quindi, la squadra di appartenenza pagherà allo sportivo degli emolumenti non soltanto per la sua prestazione sportiva ma anche per lo sfruttamento economico del diritto d'immagine. Allo stesso tempo egli riceverà dei proventi per l'attività sportiva con la squadra nazionale nonché proventi per la concessione di utilizzo del diritto d'immagine con la squadra della nazionale.

Da ultimo ho immaginato che la nostra *sportstar* riceva anche dei proventi per la concessione dell'utilizzo della propria immagine a imprese commerciali.

Come vedremo a breve per quanto riguarda i proventi da attività sportiva non sarà difficile allocarli poiché basterà fare riferimento alla legge n. 91/81².

Per quanto riguarda invece i proventi da utilizzo dell'immagine nelle varie fattispecie può darsi che il problema si complichino leggermente questo anche perché a oggi non esistono indicazioni ministeriali (Circolari o Risoluzioni) né sentenze di legittimità che identifichino, con certezza, come debbano essere classificati e determinati questi redditi.

1.1. I redditi percepiti dall'atleta professionista per l'esercizio dell'attività agonistica

Per la determinazione dei redditi per l'attività atletica dello sportivo professionista occorre, innanzitutto, stabilire chi possa e debba essere inquadrato come sportivo professionista. È probabile che la maggior parte di voi individui lo sportivo professionista semplicemente con quello che riscuota grandi successi agonistici nel mondo sportivo e/o che riesca a introitare elevati redditi. Il soggetto insomma che sostanzialmente vive, magari molto spesso bene, di quelli che sono i redditi che percepisce esercitando l'attività sportiva.

In verità la figura dello sportivo professionista è esattamente disciplinata dalla legge 91/81 e, in particolare, all'articolo 2 il quale ci ricorda che

² Questa legge è basilare per l'inquadramento giuslavoristico e anche reddituale dello sportivo. Si tratta, più precisamente, della legge 23 marzo 1981, n. 91, titolata "Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti" e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 27 marzo 1981, n. 86.

sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori e direttori tecnico sportivi, i preparatori atletici che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolate dal CONI che conseguono la qualificazione delle federazioni sportive nazionali.

L'analisi e la comprensione dei primi tre requisiti richiesti dalla norma appena citata non riscontrano particolari difficoltà. Non è infatti difficile individuare, e sono numerosissimi, coloro che svolgono l'attività di atleti, allenatori, direttori tecnico sportivi e preparatori atletici. Molti di essi esercitano l'attività a titolo oneroso e, la maggior parte, lo fa con carattere di continuità.

Qualche sorpresa potrebbe invece derivare dall'analisi dell'ultimo degli elementi richiesti dalla norma la quale impone che l'attività dei soggetti citati, oltre a essere esercitata a titolo oneroso e con carattere di continuità, venga svolta "nell'ambito di discipline regolate dal CONI che conseguono la qualificazione delle federazioni sportive nazionali".

Forse non tutti sanno che, oggi, le federazioni nazionali che hanno conseguito questa qualificazione sono soltanto 4. In particolare si tratta del calcio maschile serie A, B e Lega Pro, della pallacanestro maschile serie A1, del ciclismo maschile e femminile e del golf.

Conseguentemente, tutti quei soggetti che svolgano le attività precedentemente indicate, pur se a titolo oneroso e con carattere di continuità, non all'interno di queste quattro federazioni non possono considerarsi, ai sensi della legge 91/81, sportivi professionisti.

Numerosi sono i soggetti che, a titolo di esempio, potrebbero essere citati oggi come sportivi non professionisti quali ad esempio una Federica Pellegrini o un Valentino Rossi. Tengo a precisare e ricordare che si tratta di una classificazione eseguita dalla legge 91/81 senza dare alcun rilievo ai meriti sportivi, all'impegno, agli incassi, eccetera.

Qui giunti, dopo aver individuato la figura dello sportivo professionista, la medesima legge 91/81 effettua una divisione tra i redditi ricevuti da questi in redditi da lavoro dipendente e redditi da lavoro autonomo.

Il successivo articolo 3 della medesima legge 91/81 specifica, al primo comma, che la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme conte-

nute nella presente legge³. Conseguentemente lo sportivo professionista ai sensi della legge 91/81, quindi chi ha i requisiti precedentemente descritti, consegnerà per la sua prestazione sportiva un reddito da lavoro dipendente ex art. 49 e seguenti del d.P.R. 917/86 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi). Sarà dunque soggetto al cosiddetto principio di omnicomprensività per cui, anche per tale soggetto, il reddito da lavoro dipendente sarà costituito da tutte le somme e valori in genere a qualunque titolo percepiti, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Tale rapporto di lavoro dovrà essere instaurato con la sottoscrizione di un contratto, contenente clausole predisposte e approvate dalle singole federazioni sportive nazionali e dall'associazione nazionale degli sportivi professionisti, la cui forma scritta è richiesta *ab substantiam*⁴.

Al reddito percepito dall'atleta professionista dovrà essere applicata, anche nel caso in cui lo sportivo non sia residente in Italia, una ritenuta alla fonte operata dalla società sportiva ai sensi del d.P.R. n. 600/1973.

Merita di essere sottolineato che, ai sensi del disposto del successivo art. 10, solo le società per azioni e le società a responsabilità limitata possono stipulare dei contratti di lavoro con atleti professionisti.

Come detto, e come qualunque altro reddito da lavoro dipendente, dovrà farsi riferimento all'art. 51 del T.U.I.R. e al principio di omnicomprensività ivi citato secondo cui costituiscono reddito da lavoro dipendente «tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo per-

³ È dunque la stessa norma che, pur individuando il rapporto come rapporto di lavoro subordinato, lo assoggetta alle norme contenute nella medesima legge. Ciò farà sì che non siano applicabili alcune norme tipiche del lavoro subordinato quali, ad esempio, la normativa sui licenziamenti individuali, sugli accertamenti sanitari, sul collocamento, eccetera.

⁴ Secondo il successivo art. 4 della medesima legge infatti «il rapporto di prestazione sportiva, a titolo oneroso si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta, a pena di nullità, tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive, secondo il contratto tipo predisposto, conformemente all'accordo stipulato, ogni tre anni dalla federazione sportiva e dai rappresentanti delle categorie interessate».

cepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro»⁵.

Il citato principio di onnicomprensività coinvolge chiaramente, ma lo vedremo a breve, anche i compensi per la cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine. È infatti evidente che, se la squadra/datore di lavoro paga un importo non solo per l'utilizzo dell'attività sportiva ma anche per l'utilizzo dell'immagine dello sportivo professionista/dipendente, si tratterà comunque di una somma percepita in relazione al rapporto di lavoro. Quindi il principio di onnicomprensività dell'articolo 51 T.U.I.R. imporrà di far rientrare anche questo tipo di emolumento all'interno del reddito da lavoro dipendente.

Il comma 2 del medesimo articolo 3 disciplina, invece, l'altra categoria reddituale a cui possono ricondursi le somme percepite dallo sportivo professionista per la sua attività agonistica. Si tratta in questo caso del reddito da lavoro autonomo che si avrà:

- quando lo sportivo professionista svolge l'attività nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;
- quando l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione o di allenamento;
- quando la prestazione oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non sia superiore a otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno.

Un tipico esempio di attività di lavoro autonomo esercitata dallo sportivo professionista è quella che si verifica quando lo stesso milita nelle fila della squadra nazionale. A statuirlo sono state due sentenze

⁵ All'interno dei redditi da sottoporre a tassazione dovranno farsi rientrare dunque, oltre alla ordinaria retribuzione, tutte le forme di corrispettivi anche se erogate in natura tra cui i premi e i c.d. *fringe benefits* ossia tutti quei vantaggi accessori che i lavoratori subordinati possono ottenere a integrazione della retribuzione in denaro. L'art. 2099, c.c., prevede che il lavoratore subordinato possa essere retribuito anche con prestazioni in natura (in tutto o in parte). Da un punto di vista tributario questi compensi si differenziano dalle liberalità perché hanno carattere retributivo e, avendo natura reddituale, sono da assoggettare a prelievo fiscale. Sfuggiranno invece a tale tassazione i redditi percepiti a titolo di indennità ma qualificati come danno emergente. Al contrario dovranno essere sottoposti a tassazione i redditi percepiti, nell'ambito di indennità risarcitorie, qualificati come lucro cessante.

gemelle della Cassazione del 1990, relativa all'allora imposta di ricchezza mobile, secondo cui

La prestazione a titolo oneroso della propria attività che il calciatore professionista, legato contrattualmente a una società sportiva, svolge episodicamente in favore della federazione italiana gioco calcio, e per essa del Coni, in occasione della partecipazione della squadra nazionale di calcio a tornei o a singoli incontri internazionali, tanto a mente dell'art. 3, 2° comma, lettera a), l. 23 marzo 1981, n. 91, quanto ai termini della normativa consuetudinaria previgente alla promulgazione di detto testo legislativo, integra oggetto di lavoro autonomo, e come reddito da lavoro autonomo deve essere, conseguentemente, qualificato il corrispettivo che all'atleta venga pagato per la considerata attività (*Cass. civ., 01.03.1990, n. 1549*).

Sempre secondo i giudici di legittimità

I compensi erogati, in favore di *giocatori* professionisti, dalla federazione italiana giuoco calcio Figc (organo del Coni), in relazione alla loro partecipazione a squadre *nazionali* in incontri calcistici di tipo internazionale, integrano *redditi di lavoro autonomo* e, pertanto, ai fini dell'imposta di r.m., rientrano nella categoria C/1 (con la conseguente esclusione "dell'obbligo della federazione di effettuare ritenute d'acconto") (*Cassazione civ. Sez. I, 01.03.1990, n. 1548*)⁶.

Tale impostazione è stata poi confermata da una successiva sentenza secondo cui

⁶ Poco più di un mese dopo, il 30 aprile 1990, la Cassazione, con la sentenza n. 3303, constatava che "se la società datore di lavoro non ha obbligo di comandare (o distaccare) il proprio lavoratore subordinato in favore della Federazione, ma ha semplicemente l'obbligo di "metterlo a disposizione" di quella; e se il rapporto tra la Federazione e il calciatore professionista non può non essere che "di lavoro", la conseguenza che ne scaturisce è che il rapporto (temporaneo) che si instaura (appunto tra la Federazione e il calciatore professionista) è un rapporto di lavoro autonomo. Tertium non datur perché una volta escluso il rapporto dilettantistico, se il rapporto non è (e non può essere, se non si vuole gravare la società calcistica, o la Federazione, di oneri anche sportivi non previsti da norme regolamentari) di lavoro subordinato, non resta che inquadrate il rapporto medesimo nello schema del lavoro autonomo".

I compensi erogati in favore di giocatori professionisti dalla federazione italiana giuoco calcio (organo del Coni), in relazione alla loro partecipazione a squadre nazionali in incontri calcistici di tipo internazionale (nella specie, ai campionati del mondo del 1982), hanno carattere di redditi di lavoro autonomo, tenendo conto che detta partecipazione, ai sensi della l. 23 marzo 1981 n. 91 sul professionismo sportivo, configura un'attività lavorativa, ma difetta dei connotati della subordinazione, non essendo, in particolare, ricollegabile a "comando" o "distacco" da parte delle singole società sportive di appartenenza (le quali non hanno, al riguardo, alcun obbligo di effettuarlo, ma sono soltanto soggette a consentire l'impiego dei calciatori alle loro dipendenze in quelle squadre nazionali) (*Cass. civ. Sez. I, 14.06.1999, n. 5866*).

Abbiamo dunque dapprima individuato, lo ricordo ai sensi della legge 91/81, chi è lo sportivo professionista e abbiamo, successivamente, individuato i due tipi di reddito che può ricevere: redditi da lavoro subordinato e redditi da lavoro autonomo.

Nell'ipotesi del reddito da lavoro subordinato le norme di riferimento saranno quelle dell'articolo 49 e seguenti del T.U.I.R. fino ad arrivare al citato articolo 51 e al principio di omnicomprensività.

Saranno inoltre applicabili le disposizioni in merito alla imposizione reddituale tramite ritenute alla fonte operate dal club/datore di lavoro come sostituto di imposta ai sensi degli artt. 23 e ss. del d.P.R. n. 600/1973.

Per ciò che riguarda invece il lavoratore autonomo, o meglio lo sportivo professionista con reddito inquadrabile fra quelli di lavoro autonomo, è la stessa legge 91/81 che, all'articolo 15, rinvia all'allora art. 49 terzo comma lettera a) del vecchio 597, il cui dettato è oggi rinvenibile nell'art. 50 comma 1 lettera C-bis⁷. Si tratta, in sostanza, del reddito percepito dai cosiddetti lavoratori parasubordinati, cioè del reddito assimilato ai redditi da lavoro dipendente. Dunque, pur partendo dal riferimento al concetto di lavoratore autonomo e, conseguentemente, di reddito di lavoro autonomo, per mezzo dei rinvii operati dalla

⁷ Tale articolo disciplina "le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita".

normativa si ritorna all'interno della categoria del lavoratore dipendente pur se tratta di un particolare tipo di lavoratore dipendente, cioè di quello c.d. assimilato. Anche in questo caso la società sportiva dovrà operare le ritenute, ai sensi e per gli effetti dell'art. 25 d.P.R. n. 600/73 ma in misura fissa (20%) e non progressiva, come per i redditi di lavoro dipendente.

In entrambi i casi, sia cioè che si tratti di reddito da lavoro dipendente, sia che si tratti di reddito da lavoro autonomo, la tassazione colpirà sia i soggetti fiscalmente residenti sia quelli non residenti⁸.

Concludiamo la parentesi dedicata allo sportivo professionista/lavoratore autonomo specificando che, naturalmente, egli non sarà assoggettabile a IRAP. Ciò sia per l'indubbia difficoltà nel riscontrare il requisito dell'autonoma organizzazione, trattandosi di una attività su base personale, direi addirittura personalissima, ma anche per l'espressa esclusione dettata dall'articolo 3, comma 1 lettera c) della disposizione Irap, che fa riferimento solo al 49 primo comma e non al successivo.

Lo sportivo professionista, inoltre, non sarà neanche assoggettabile a IVA, ai sensi dell'art. 5, d.P.R. n. 633/1972, proprio perché, come detto, l'attività sportiva esercitata in forma di lavoro autonomo va assimilata alle c.d. collaborazioni coordinate e continuative.

1.2. I redditi percepiti dall'atleta "professionista di fatto"

Abbiamo già detto precedentemente di come, molte volte, possa apparire decisamente non rispondente al vero il fatto che determinati sportivi siano definiti come "non professionisti".

Questo, ad esempio, per il fatto che l'attività sia l'unica esercitata dallo sportivo o, molto più spesso, per il fatto che l'attività comporti la percezione di redditi elevati, eccetera.

⁸ La tassazione sarà però diversa, e lo si dirà meglio più avanti, poiché nel caso di soggetto fiscalmente residente opererà la cosiddetta *worldwide income taxation* mentre nel caso di soggetto fiscalmente non residente la tassazione sarà limitata ai soli redditi prodotti all'interno dello Stato ai sensi dell'art. 23, T.U.I.R. (c.d. *source-based taxation*). Quest'ultima ipotesi si verifica abbastanza frequentemente nel calcio nelle ipotesi di trasferimento di un calciatore professionista a seguito di prestito temporaneo a una squadra estera.

Si tratta, in sostanza, di soggetti che difficilmente potremmo considerare come sportivi non professionisti.

Della definizione di tali soggetti si è occupata la Corte di giustizia delle Comunità europee e riportiamo di seguito alcune sentenze che hanno portato comunque a definire gli stessi come atleti professionisti.

In via incidentale già una sentenza del 2003⁹ constata che

conformemente alla giurisprudenza della Corte, l'esercizio di uno sport rientra nel diritto comunitario nei limiti in cui può costituire un'attività economica ai sensi dell'art. 2 del Trattato CE (divenuto, in seguito a modifica, art. 2 CE). A seguito della recente evoluzione della pratica sportiva, la distinzione tra un dilettante e un atleta professionista si sarebbe attenuata. Gli sportivi ad alto livello potrebbero percepire, oltre a sussidi o altri aiuti, redditi più consistenti in ragione della notorietà di cui godono, di modo che essi fornirebbero prestazioni a carattere economico.

In una sentenza più recente¹⁰ sempre la Corte di giustizia ha constatato che

il contratto del signor Kolpak, che è disciplinato dall'art. 15 della SpO¹¹, è un contratto di lavoro, in quanto l'attore è vincolato, contro il corrispettivo di una retribuzione mensile fissa, a fornire in forma subordinata prestazioni nell'ambito dell'attività di allenamento e degli incontri organizzati dalla sua società e che si tratta in proposito della sua principale attività professionale.

Si è giunti quindi a ipotizzare una sorta di terza categoria: a fianco del lavoratore dipendente/sportivo professionista e a fianco dello sportivo non professionista quella che potrebbe essere identificata con i c.d. professionisti di fatto.

Ecco come mai, finora, avevo sempre insistito nel ripetere che la qualificazione di sportivo professionista era effettuata secondo i princi-

⁹ Si tratta della sentenza della Corte di giustizia delle comunità Europee, 11.04.2000, n. 51/96, sentenza *Deliège*, una judoka.

¹⁰ Corte giustizia comunità Europee, 08.05.2003, n. 438/00, sentenza *Kolpak*, giocatore di handball.

¹¹ *Spielordnung* (regolamento federale in materia di gare).

pi della legge 91/81 e che il termine di professionista doveva essere inteso secondo le disposizioni di tale legge.

E invero, se ci limitiamo a un'analisi ai sensi di tale norma, potranno essere qualificati come sportivi professionisti solo quei soggetti che esercitano le attività ivi indicate, con carattere di continuità, a titolo oneroso e per una di quelle quattro federazioni che hanno ottenuto il riconoscimento da parte del Coni.

Se, al contrario, vogliamo allargare il campo delle definizioni, allora potranno rientrare in tale categoria tutta una serie di soggetti che non potrebbero essere individuati come professionisti ai sensi della legge 91/81 ma che potrebbero essere, appunto, individuati come professionisti di fatto.

1.3. I redditi conseguiti dall'atleta professionista per la cessione del diritto di sfruttamento della propria immagine

Come forse ricorderete, nella nostra ipotesi iniziale il soggetto ideale che avevamo definito *sportstar*, oltre che per l'attività agonistica, percepiva dei redditi a seguito di una serie di contratti aventi ad oggetto la cessione del diritto di sfruttamento della propria immagine.

Abbiamo già velocemente esaminato un'ipotesi e cioè quella in cui il diritto di sfruttamento dell'immagine viene ceduto alla squadra di appartenenza.

In questo caso, come detto, sarà applicabile il principio di omnicomprensività dell'articolo 51 T.U.I.R. che, conseguentemente, farà rientrare il reddito percepito tra i redditi da lavoro dipendente.

Nell'ipotesi in cui, invece, lo sfruttamento del diritto di immagine avvenisse con l'utilizzo della maglia o di altri simboli della nazionale e, comunque, nelle ipotesi in cui l'attività lavorativa dovesse rientrare tra quelle di lavoro autonomo, non sarebbe applicabile l'art. 51 T.U.I.R. ma il reddito percepito rientrerà tra quelli di lavoro autonomo derivanti dalla prestazione sportiva¹².

¹² E invero, ai sensi dell'art. 54, co. 1-*quater* del T.U.I.R., «concorrono a formare il reddito [di lavoro autonomo] i corrispettivi percepiti a seguito di cessione [...] di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale». Va inoltre ricordato anche l'art. 54, co. 1, che, in via generale, stabilisce che sono reddito di lavoro

Sia questa ipotesi, sia quella in cui il diritto di sfruttamento della propria immagine viene realizzato utilizzando la maglia o altri simboli della Nazionale, sono regolate ognuna da una apposita Convenzione.

La prima di queste Convenzioni è quella siglata tra l'Associazione Italiana Calciatori e le Leghe¹³.

autonomo i «compensi in denaro o in natura» derivanti dall'esercizio di arti o professioni.

¹³ Si tratta in particolare della "Convenzione per la regolamentazione degli accordi concernenti attività promozionali e pubblicitarie che interessino le società calcistiche professionistiche e i calciatori loro tesserati" stipulata in data 23/7/81 e successive modifiche apportate in data 27/7/84 e 18/6/87. Nell'ambito di tale Convenzione è riconosciuta ai calciatori la facoltà di utilizzare la propria immagine (art. 1) e il proprio nome o proprie dichiarazioni (art. 2) o di consentire a terzi l'uso per scopi pubblicitari, promozionali, commerciali o comunque di lucro, nonché di partecipare a manifestazioni promozionali o pubblicitarie di ogni tipo, sempre che ciò non comporti alcun riferimento a nomi, colori, maglie, contrassegni o simboli di società di Lega Nazionale o di Lega Nazionale Serie C. Secondo il successivo art. 4, i contratti che i calciatori andranno a stipulare con terzi nell'ambito di cui ai precedenti artt. 1 e 2, non dovranno eccedere la durata di un anno con decorrenza dall'inizio di ogni stagione sportiva e non potranno, pertanto, avere decorrenza anteriore al 1° luglio di ogni anno o terminare per una data successiva al 30 giugno.

Detti contratti dovranno inoltre espressamente prevedere per iscritto:

- a) la specificazione dei prodotti e/o servizi ai quali l'accordo si riferisce e per i quali il calciatore abbia eventualmente concesso l'esclusiva, fermo restando che non è consentito al calciatore concedere esclusive merceologiche totali, cioè riferite a qualsiasi tipo di prodotto o servizio;
- b) l'automatica inefficacia di eventuali clausole di opzione o di tacito rinnovo nel caso in cui, nella stagione successiva, a seguito di tesseramento del calciatore per altra società, ovvero di acquisizione di nuovo sponsor da parte della società di appartenenza, si determini incompatibilità concorrenziale tra la sponsorizzazione individuale del calciatore e quella della società;
- c) il richiamo alla presente Convenzione è l'espressa accettazione di tutte le sue clausole da parte dello sponsor;
- d) l'incondizionata accettazione espressa, da parte dello sponsor, delle risoluzioni che la Commissione Arbitrale per la Pubblicità di cui al successivo art. 14 dovesse emettere nelle questioni di sua competenza.

Sarà obbligo di ogni calciatore, ogni volta che provveda a stipulare uno dei contratti previsti dal presente accordo, trasmetterne immediatamente copia all'A.I.C. a mezzo raccomandata a.r., oltre a darne notizia alla società come previsto dall'art. 10, sempre a mezzo raccomandata a.r.

La seconda invece è la Convenzione del 14 giugno 2004, sottoscritta tra la Federazione Italiana Giuoco Calcio (FIGC) e l'Associazione Italiana Calciatori (A.I.C.), successivamente prorogata.

Per quanto riguarda invece l'eventuale cessione, da parte dello sportivo professionista, del diritto allo sfruttamento della propria immagine a soggetti diversi dalla propria squadra di appartenenza, la determinazione della tipologia reddituale è meno certa¹⁴.

Come detto, a oggi, non è dato rinvenire pronunce dell'Amministrazione finanziaria che indichino come questo reddito per la cessione per lo sfruttamento del diritto d'immagine debba essere qualificato.

Con la collega Professoressa Magliaro ci siamo occupati accademicamente e non solo di questo problema e, in alcuni scritti, abbiamo provato a elaborare una teoria. Tale teoria prende le mosse da una qualificazione di diritto privato della fattispecie contrattuale per arrivare a quella tributaria¹⁵.

In sostanza abbiamo suddiviso il contenuto dell'obbligazione che, in questo contratto di cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine a terzi, il calciatore si obbliga a compiere in due attività.

La prima di esse l'abbiamo denominata *facere* mentre la seconda l'abbiamo denominata *pati*.

Nell'ambito del *facere* abbiamo racchiuso tutte quelle attività svolte dal soggetto noto come, a mero titolo di esempio, recitare per uno spot televisivo cinematografico, posare per delle foto, partecipare quale *testimonial* a convegni, incontri, manifestazioni, eccetera. Tutte quelle situazioni/obbligazioni in cui comunque lo sportivo si impegna a esercitare un'attività.

¹⁴ Per semplicità espositiva si è qui indicata la sola ipotesi in cui lo sportivo gestisca direttamente la propria immagine e provveda a cedere direttamente il diritto di sfruttamento alla impresa che intende utilizzarla. Spesso però l'atleta cede i diritti di sfruttamento della propria immagine a una società terza che si occuperà di gestire lo sfruttamento degli stessi cedendolo a sua volta alle imprese che intendono utilizzarlo o, magari, anche alla società di appartenenza dello sportivo per immagini che non siano correlate al club stesso.

¹⁵ Ci sia consentito a tal riguardo rinviare al nostro lavoro A. MAGLIARO, S. CENSI, *Dubbi sulla tassazione dei redditi da sfruttamento d'immagine dei calciatori professionisti*, in *Corr. Trib.*, 2010.

L'altra parte è, invece, quella relativa al *pati* in cui semplicemente il soggetto noto concede, a soggetti terzi, l'utilizzo di foto e/o filmati che riproducono la propria immagine, della sua firma e di qualunque altro elemento, collegato alla propria immagine e di cui in qualche modo sia titolare. Si tratta dunque di una obbligazione a lasciar utilizzare quello che è stato il frutto del *facere*.

Dal punto di vista tributario, per il trattamento dei redditi conseguiti, abbiamo individuato per ciò che riguarda il *facere* ancora una volta l'articolo 50 lettera c-bis) del T.U.I.R., ricomprendendo dunque tale attività in quella dei parasubordinati. E invero sarà un'attività che verrà esplicata nell'arco di poche ore o di uno o pochi giorni, cioè quelli nei quali avverranno le riprese cinematografiche, le foto o la presenza all'evento.

Per ciò che invece riguarda il *pati* 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". Si tratta infatti di permettere/concedere a terzi l'utilizzo o meglio ancora lo sfruttamento del diritto alla propria immagine chiaramente¹⁶.

Si avrà pertanto una tassazione disciplinata dalle regole di questa categoria che avverrà, dunque, al netto e per cassa dei redditi percepiti con applicazione di una tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'acconto con aliquota fissa, come disposto dall'articolo 25 del d.P.R. n. 600 del 73.

Vi ricordo che, come già detto, le disposizioni dettate da questo articolo sono utilizzabili soltanto se questi proventi non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni in relazione alla qualità di lavoro di-

¹⁶ L'Amministrazione finanziaria, in una Circolare del 2009, sembra però giungere a una diversa conclusione riconducendo i compensi per la cessione del diritto di immagine, estranei al contratto avente ad oggetto la prestazione sportiva, nell'ambito dei redditi da lavoro autonomo. Ampliando la portata del disposto di cui al comma 1-quater dell'art. 54 del T.U.I.R., l'Agenzia delle Entrate è giunta alla conclusione per cui «tra gli elementi immateriali riferibili all'attività artistica, di cui al richiamato co. 1-quater, può essere compreso anche il diritto di sfruttamento dell'immagine qualora questa, come nel caso dell'immagine di un artista [*o sportivo*], sia immediatamente riconducibile alla fama del personaggio, acquisita in relazione alle esibizioni pubbliche».

pendente, altrimenti dovranno essere qualificati come reddito da lavoro dipendente.

Ancora controversa risulta l'assoggettabilità o meno a Iva di tali compensi.

Per il profilo soggettivo occorre fare riferimento all'articolo 5 del d.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui il presupposto verrà a esistenza allorché l'operazione sia posta in essere da un soggetto che svolge in via abituale l'attività professionale. Saranno perciò non imponibili ai fini Iva le cessioni del diritto di sfruttamento dell'immagine dello sportivo compiute nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente. Per quanto riguarda il profilo oggettivo, la cessione dei diritti di sfruttamento dell'immagine da parte dello sportivo potrebbe integrare una prestazione di servizi *ex art. 3, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972* secondo cui

costituiscono, inoltre, prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivo [...] le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore, quelle relative a invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne, nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni similari ai precedenti.

2. La residenza fiscale e la conseguente tassazione degli atleti professionisti

Passiamo ora ad affrontare un diverso argomento che è quello relativo alla determinazione della residenza fiscale degli sportivi professionisti.

Come ben sapete, nell'ambito dello sport professionistico, è molto frequente che chi risiede in Italia si trasferisca all'estero o che il soggetto estero venga a prestare la propria attività agonistica in Italia.

Il dato normativo da cui partire è, ovviamente, quello dell'articolo 2 T.U.I.R., secondo cui sono soggetti passivi dell'imposta sia i residenti che i non residenti e si considerano residenti le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente, hanno nel territorio dello stato domicilio o la residenza ai sensi del Codice Civile.

Abbiamo, in sostanza, un primo criterio puramente formale, l'iscrizione all'anagrafe della popolazione italiana residente, e un criterio sostanziale, avere in Italia la residenza o il domicilio, quest'ultimo inteso come centro principale degli affari e interessi.

Quest'ultimo criterio è quello normalmente più utilizzato dall'Agenzia delle Entrate in sede di accertamento. L'obiezione mossa dall'Agenzia, infatti, è proprio quella di sostenere che, nonostante il contribuente si sia cancellato dall'anagrafe della popolazione residente, si sia iscritto all'AIRE e non abbia più la residenza in Italia, continui comunque ad avere in Italia il centro prevalente degli affari e degli interessi.

Differenti saranno le modalità di tassazione a seconda che lo sportivo sia considerato o meno fiscalmente residente in Italia¹⁷.

Nel primo caso la tassazione si realizzerà su base mondiale, c.d. *worldwide income taxation*, e lo sportivo sarà tassato per i redditi ovunque prodotti nel mondo.

Al contrario, nella seconda ipotesi, la tassazione sarà effettuata sui soli redditi prodotti all'interno dello Stato ai sensi dell'art. 23, T.U.I.R. (c.d. *source-based taxation*)¹⁸.

¹⁷ L'OCSE disciplina i redditi degli sportivi all'art. 17 del Modello di Convenzione. Secondo tale norma «i redditi che un residente di uno Stato contraente ritrae dalle sue prestazioni personali esercitate nell'altro Stato contraente in qualità di sportivo sono imponibili in detto altro Stato».

Poiché dunque il reddito potrebbe essere assoggettato a tassazione, sia nello Stato in cui viene effettuata la prestazione, sia che nello Stato in cui lo sportivo è fiscalmente residente, dovranno poi applicarsi dei "correttivi" quali il riconoscimento del credito d'imposta o l'esenzione dalla tassazione (vedi nota successiva).

¹⁸ Ci permettiamo qui di fare solo un accenno all'ipotesi in cui possono verificarsi casi di doppia imposizione internazionale che dovranno essere risolti facendo ricorso alle convenzioni internazionali, improntate al Modello di Convenzione OCSE con il preciso scopo di eliminare la doppia imposizione. Le possibili soluzioni che mirano a risolvere tali ipotesi di doppia imposizione sono:

- riconoscere solo a uno Stato il diritto esclusivo di prelievo;
- obbligare lo Stato di residenza a esentare dalle proprie imposte l'oggetto tassato;
- concedere di detrarre dai tributi nazionali riscossi su tale oggetto le imposte pagate nell'altro Stato.

Per quanto riguarda la tassazione degli sportivi professionisti fiscalmente residenti si rinvia a quanto detto precedentemente. Per quanto invece concerne la tassazione di quelli non residenti 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.¹⁹. A tali redditi sarà applicata una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 30% che dovrà essere operata, obbligatoriamente, dal soggetto erogante.

¹⁹ Per quanto inoltre riguarda le partite giocate con la Nazionale italiana all'estero occorre ricordare che, ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. b), T.U.I.R., «si considerano prodotti nel territorio dello Stato, se corrisposti (...) da soggetti residenti» i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, anche se le prestazioni da cui essi derivano non sono state effettuate in Italia.

SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Gianluca Chiarioni

SOMMARIO: Introduzione. Distinzione tra attività sportiva professionistica e attività sportiva dilettantistica. 1. La struttura dello sport in Italia. 2. Inquadramento giuridico. 3. Le ASD (Associazioni Sportive Dilettantistiche). 4. Le SSD (Società Sportive Dilettantistiche). 5. ASD-SSD: aspetti comuni nell'applicazione della legge 289/2002. 6. ASD-O.N.L.U.S. 7. ASD riconosciute e non riconosciute. 8. ASD e SSD. Il riconoscimento a fini sportivi. 9. ASD e SSD - Modello EAS. 10. ASD e SSD. Il reddito complessivo ex art. 143 d.P.R. 917/86 TUIR. 11. ASD e SSD. Determinazione dei redditi ex art. 144 d.P.R. 917/86 TUIR. 12. Disposizioni specifiche per le ASD. Art. 148 d.P.R. 917/86 TUIR "Enti di tipo associativo". 13. ASD e SSD. L'imposta sul valore aggiunto. D.P.R. 633/1972. 14. ASD e SSD. Cenni relativi alle principali agevolazioni. 15. ASD e SSD. Regimi contabili. 16. Le agevolazioni ai fini IRAP (legge 398/1991). 17. Le agevolazioni IVA (legge 398/1991). 18. Le agevolazioni contabili della legge 398/1991. 19. Gli errori più frequenti e le possibili conseguenze. 20. ASD e SSD. Le sponsorizzazioni. 21. Un caso concreto. APPENDICE.

Introduzione. Distinzione tra attività sportiva professionistica e attività sportiva dilettantistica

Ciò che contraddistingue in Italia lo sport dilettantistico da quello professionistico non è sicuramente contenuto nell'ordinamento giuridico, in quanto quest'ultimo riconosce all'ordinamento sportivo l'autonomia di stabilire ciò che è dilettantistico da ciò che è professionistico.

La differenza tra professionismo e dilettantismo non è rinvenibile nemmeno nella qualità e nella quantità del lavoro svolto da tutti gli addetti al settore in quanto ci sono persone che, per esempio, con lo sport dilettantistico traggono sostentamento economico pur non essendo sportivi professionisti.

1. La struttura dello sport in Italia

In Italia lo sport professionistico è esercitato da società di capitali che hanno scopo di lucro, mentre lo sport dilettantistico è svolto da società, cooperative, associazioni senza scopo di lucro indipendentemente dal fatto che sia stata loro riconosciuta la personalità giuridica o la caratteristica di O.N.L.U.S.

Esemplificando, quindi, gli “attori” dello sport dilettantistico senza scopo di lucro sono:

- associazioni sportive dilettantistiche – O.N.L.U.S. con o senza personalità giuridica;
- società sportive dilettantistiche di capitali (S.p.a. o S.r.l.);
- società sportive dilettantistiche cooperative.

Le associazioni, società sportive e cooperative sportive con le quali è possibile esercitare l’attività sportiva dilettantistica sono forme giuridiche ammesse ed elencate nell’art. 90 comma 17 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, laddove, tra le altre disposizioni, è stata resa esplicita la possibilità di svolgere l’attività sportiva dilettantistica anche da parte di soggetti che assumono la veste di società di capitali o cooperative a condizione che non abbiano fine di lucro. In pratica gli statuti di tali società devono esplicitamente prevedere la clausola che vieti la distribuzione degli eventuali utili prodotti nell’esercizio.

2. Inquadramento giuridico

Dal punto di vista *civilistico*, le associazioni sono disciplinate dal Libro I (delle persone della famiglia), Titolo II (delle persone giuridiche) del Codice civile:

- artt. 14-35 (associazioni con personalità giuridica);
- artt. 36-38 (associazioni non riconosciute)

mentre le società sono disciplinate dal Libro V (del lavoro), Titolo V (delle società) e Titolo VI (delle società cooperative) del Codice civile:

- artt. 2247-2548.

Dal punto di vista *fiscale*, le società sportive dilettantistiche, inquadrate nel più ampio contesto delle società di capitali ed enti commerciali, sono disciplinate dal d.P.R. 917/86 (TUIR) al Titolo II Capo II:

- artt. 81-142

mentre le associazioni sportive dilettantistiche, inquadrate tra gli Enti di tipo associativo, nel più ampio ambito degli Enti non commerciali, sono disciplinate dal d.P.R. 917/86 (TUIR) al Titolo II Capo III:

- artt. 143-150.

L'insieme delle norme suddette, che delimita le attività svolte dalle associazioni o società sportive dilettantistiche, sarebbe di per se già sufficiente per fornire una traccia attendibile dell'ambito e delle modalità di applicazione delle agevolazioni di cui possono beneficiare tali Enti sia ai fini delle imposte dirette che di quelle sul valore aggiunto. Ma vedremo meglio più avanti approfondendo i vari ambiti.

3. *Le ASD (Associazioni Sportive Dilettantistiche)*

Le associazioni sportive dilettantistiche prendono vita con la stipula di un contratto che normalmente si compone di due distinti documenti:

- Atto costitutivo;

- Statuto.

Nel caso in cui un'associazione aspiri all'ottenimento della personalità giuridica, il predetto contratto deve essere redatto sotto forma di atto pubblico (atto notarile), in tutti gli altri casi non è indispensabile l'intervento del notaio, in quanto è sufficiente la scrittura "privata autenticata o registrata".

Entro trenta giorni dalla costituzione della ASD si deve procedere alla richiesta di attribuzione del codice fiscale, che rappresenta l'elemento identificativo dell'Ente.

L'associazione deve procedere, inoltre, alla registrazione dell'Atto costitutivo e dello Statuto presso l'Agenzia delle Entrate¹.

Qualora poi l'associazione intenda effettuare delle operazioni rilevanti ai fini IVA dovrà richiedere l'attribuzione del numero di Partita

¹ Ufficio del registro territoriale presso l'Agenzia delle Entrate.

IVA e iscriversi al REA presso la Camera di Commercio della città dove ha stabilito la propria sede.

4. Le SSD (Società Sportive Dilettantistiche)

Come detto in precedenza, gli Enti sportivi dilettantistici che vogliono costituirsi sotto forma di società possono scegliere la forma di:

- Società per azioni;
- Società a responsabilità limitata
- Società cooperative.

In tutte queste ipotesi è necessario l'intervento del notaio, poiché il contratto formato da Atto costitutivo e Statuto deve essere redatto per atto pubblico.

Lo Statuto deve contenere tutto ciò che è specificatamente disposto dal Codice civile e anche le clausole obbligatorie per le *sportive dilettantistiche*.

In particolare, per le società cooperative, nella redazione dell'Atto costitutivo e dello Statuto, dovendo tener conto di quanto previsto dall'art. 90 della legge 289/2002, si disquisisce sul valido e puntuale coordinamento nell'inserimento di una norma speciale in deroga alla previsione di cui all'art. 2514 del c.c., che tratta dei requisiti delle cooperative a mutualità prevalente.

Sempre a riguardo delle società cooperative, il previsto numero minimo di nove soci è diminuibile sino a tre qualora detti soci siano rappresentati solo da persone fisiche e la cooperativa adotti le norme delle S.r.l.

5. ASD-SSD: aspetti comuni nell'applicazione della legge 289/2002

Le ASD e le SSD per qualificarsi come sportive dilettantistiche e avvalersi delle relative agevolazioni, devono redigere l'Atto costitutivo-

Statuto secondo le indicazioni contenute all'art. 90 comma 18 della legge 289/2002 "Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica"².

L'art. 90 comma 18 di cui sopra elenca in maniera tassativa i contenuti essenziali dell'Atto costitutivo e dello Statuto:

- denominazione sociale nella quale deve essere indicata la locuzione di "Associazione Sportiva Dilettantistica" o "Società Sportiva Dilettantistica";
- la disciplina sportiva praticata;
- l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione dell'attività sportiva dilettantistica compresa l'attività didattica;
- l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- l'assenza di fini di lucro e la previsione che in nessun caso possano essere divisi, anche indirettamente tra gli associati, i proventi dell'attività;
- le norme sull'ordinamento interno devono essere ispirate a principi di democrazia e uguaglianza dei diritti di tutti gli associati³;
- obbligo di rendiconto economico-finanziario e modalità per la sua approvazione;
- modalità di scioglimento, con obbligo di devolvere a fini sportivi il patrimonio;
- obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI, nonché agli Statuti e ai Regolamenti delle Federazioni Sportive Nazionali o dell'Ente di Promozione Sportiva cui l'associazione intende affiliarsi;
- divieto per i componenti dell'organo amministrativo di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche.

L'art. 148 comma 8 del d.P.R. 917/1986 (TUIR), ai fini tributari, rafforza queste caratteristiche e queste restrizioni che debbono essere contenute negli Atti costitutivi-Statuti.

² Modificato dal d. lgs. 22 marzo 2004 n. 72, convertito nella legge 21 maggio 2004 n. 128.

³ Deve esserci elettività delle cariche sociali.

Vengono, infatti, sottolineati:

- il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, durante la vita dell'associazione, gli utili, gli avanzi di gestione, i fondi, le riserve e il capitale;
- l'obbligo specifico, in caso di scioglimento dell'Ente, di devolvere il patrimonio residuo ad altra associazione con finalità analoghe o a fini di pubblica utilità, sempre che non vi sia una diversa destinazione imposta per legge;
- la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative che devono espressamente escludere la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedere per gli associati o partecipanti maggiorenni il diritto di esprimere il proprio voto ogni qual volta si proceda ad approvazioni e/o modificazioni dello Statuto, dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- l'obbligo di redigere e approvare annualmente il rendiconto economico-finanziario (Bilancio);
- la libera eleggibilità degli Organi Amministrativi;
- il principio del voto per singola "testa";
- la sovranità dell'assemblea degli associati;
- la formulazione chiara e inequivocabile dei criteri di ammissione ed esclusione degli associati, delle forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative delibere e dei Bilanci o rendiconti;
- la previsione della intrasmissibilità delle quote associative ad eccezione dei trasferimenti *mortis causa* e la non rivalutabilità delle stesse.

In tema di contenuti obbligatori all'interno degli Statuti di società sportive dilettantistiche di capitali, a questo punto ci si può domandare se, in considerazione dei stringenti requisiti dettati dal comma 18 art. 90 della legge 289/2002, sia possibile rendere a ciò compatibili le Srls⁴.

Queste ultime, di recente emanazione nel nostro ordinamento, a mio avviso non sono idonee allo svolgimento di questo tipo di attività, in quanto il contenuto del loro Atto costitutivo e Statuto è obbligatorio e inderogabile. Il Ministero della giustizia, con Nota n. 118972 dell'11 settembre 2013 in merito al concetto di inderogabilità previsto dal-

⁴ Società a responsabilità limitata semplificate.

l'art. 2463-*bis* comma 3 del c.c., ha specificato che il contenuto dell'Atto costitutivo delle Srls deve essere determinato esclusivamente dalla legge e non dalla volontà delle parti.

Stante tale inderogabilità, non ritengo possa essere costituita una società sportiva dilettantistica sotto forma di Srls. Così come, per altro, non ritengo possibile svolgere l'attività sportiva dilettantistica per il mezzo di una società in accomandita per azioni in quanto, quest'ultima prevede la figura di soci amministratori limitatamente responsabili che non è compatibile con questo tipo di attività.

6. ASD-O.N.L.U.S.

Sia le associazioni riconosciute che quelle non riconosciute, che perseguono esclusivamente finalità di solidarietà sociale, possono richiedere il riconoscimento della qualità di O.N.L.U.S.⁵ alla direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate di competenza territoriale e usufruire, di conseguenza, di tutte le ulteriori agevolazioni fiscali emanate in favore di questi specifici Enti.

7. ASD riconosciute e non riconosciute

Le associazioni riconosciute, dotate perciò di personalità giuridica, sono quelle regolamentate dagli artt. 14 e seguenti del Codice civile che hanno chiesto e ottenuto il riconoscimento giuridico. Esse devono dimostrare di disporre di un patrimonio adeguato al raggiungimento dello scopo e costituirsi obbligatoriamente per atto pubblico. L'istanza di riconoscimento va presentata alla Regione o alla Prefettura a seconda che l'Ente intenda ottenere il riconoscimento rispettivamente in ambito provinciale/regionale o nazionale. Con l'acquisizione della personalità giuridica, queste associazioni acquisiscono la cosiddetta autonomia patrimoniale perfetta in virtù della quale per le obbligazioni sociali ri-

⁵ Organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

sponde solo l'associazione con il proprio patrimonio con esclusione della responsabilità degli amministratori e dei singoli soci.

La procedura di riconoscimento è rinvenibile nel d.P.R. n. 361 del 10 febbraio 2000 "Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'Atto costitutivo e dello Statuto"⁶.

Le associazioni non riconosciute, quindi prive della personalità giuridica, sono quelle che non hanno fatto richiesta del *riconoscimento* o, pur avendolo chiesto, non lo hanno ottenuto. Queste associazioni sono regolamentate dagli artt. 36, 37 e 38 del c.c. e si caratterizzano per il fatto che per le obbligazioni assunte rispondono solidalmente l'associazione con il proprio patrimonio (se esistente) e le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

Gli eventuali creditori dell'associazione, quindi, potranno richiedere l'intero proprio credito indifferentemente all'associazione o al singolo socio (non necessariamente l'amministratore) che ha contratto l'obbligazione in nome e per conto dell'associazione.

È importante sottolineare l'art. 36, comma 1, del c.c. il quale stabilisce che "l'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi tra gli associati".

Nel nostro territorio le associazioni sportive dilettantistiche non riconosciute rappresentano la grande maggioranza dei sodalizi sportivi. È la forma più semplice, più immediata, forse la più idonea in assoluto per lo svolgimento di queste attività ma al tempo stesso, e vedremo anche in seguito per quali specifici e dettagliati motivi, ritengo sia anche la forma più "pericolosa" per tutti coloro che agiscono in nome e per conto dell'associazione stessa proprio perché c'è un pieno coinvolgimento a livello patrimoniale per tutti coloro che questa associazione rappresentano nel momento in cui effettivamente si impegnano, sottoscrivono, firmano e spendono il loro nome insieme a quello dell'associazione.

Come si è detto in precedenza questi enti rappresentano la grande maggioranza dei sodalizi sportivi esistenti perché hanno un iter di costi-

⁶ N. 17 dell'Allegato 1 della legge 15 marzo 1997 n. 59.

tuzione molto semplice che non richiede l'atto pubblico notarile, essendo sufficiente un semplice accordo scritto tra gli associati. Dopodiché è sufficiente il rispetto dei requisiti contenuti nell'art. 90, comma 18, l. 289/2002 in precedenza elencati per avere beneficio e per godere delle agevolazioni che sono riconosciute allo sport dilettantistico.

Le agevolazioni riconosciute allo sport dilettantistico rappresentano uno strumento indiretto per finanziare e garantire a tutti il diritto allo sport: lo Stato non ha fondi specifici da destinare e quindi il modo tecnicamente più semplice per aiutare la diffusione dello Sport dilettantistico è quello di favorire agevolazioni che, come vedremo meglio più avanti, sono prevalentemente di natura fiscale-tributaria, fruibili da coloro che svolgono queste attività e, talvolta, da coloro (privati) che aiutano il movimento sportivo dilettantistico attraverso il lavoro diretto, le sovvenzioni, i finanziamenti, le sponsorizzazioni, le manifestazioni e le raccolte fondi, ecc.

8. ASD e SSD. Il riconoscimento a fini sportivi

Abbiamo detto che ciò che differenzia sostanzialmente le associazioni sportive dilettantistiche⁷ è il fatto che siano o meno riconosciute.

Il riconoscimento della personalità giuridica non è da confondere con il riconoscimento del C.O.N.I.

Il riconoscimento della personalità giuridica è un provvedimento conseguente a un iter di richiesta presentata dall'associazione alla Regione o alla Prefettura (a seconda dell'ampiezza dell'ambito territoriale operativo) e il fine è quello di creare un organismo con capacità giuridica autonoma a tutti gli effetti, *riconosciuto* anche dal punto di vista patrimoniale, similmente a quanto accade tradizionalmente nelle comuni società di capitali regolate dal nostro ordinamento giuridico.

Il riconoscimento ai fini sportivi, ulteriore rispetto a quello di cui sopra, è invece quello che fa riferimento all'art. 7 d.l. 28.05.2004 n. 136, convertito nella l. 27.07.2004 n. 186, rilasciato dal C.O.N.I. che è l'unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle

⁷ E in questo caso parliamo solo di ASD.

società e dalle associazioni sportive dilettantistiche. Solamente i sodalizi sportivi riconosciuti dal C.O.N.I. (attraverso l'iscrizione al Registro delle Società e Associazioni Sportive Dilettantistiche) possono far parte del "sistema sportivo dilettantistico" e godere delle agevolazioni tributarie previste dall'art. 90 comma 18 l. 289/2002. Il C.O.N.I. ha infatti il compito di trasmettere annualmente all'Agenzia delle Entrate i dati necessari alla verifica dei presupposti per l'ammissione ai benefici di carattere fiscale.

9. ASD e SSD - Modello EAS

L'art. 30 commi 1, 2, 3 e 3-bis del d.l. n. 185/2008, convertito con modificazioni dalla l. n. 2/2009, dispone che gli Enti di tipo associativo⁸ che vogliano avvalersi delle disposizioni di favore per fruire dei vantaggi fiscali di cui all'art. 148 d.P.R. 917/86 (TUIR) e all'art. 4 del d.P.R. 633/1972 (I.V.A.) devono presentare il modello EAS.

Il modello EAS viene trasmesso all'Agenzia delle Entrate per comunicare in maniera sintetica le caratteristiche essenziali dell'Ente e le notizie "fiscalmente rilevanti", al fine di poter beneficiare di tutte le agevolazioni di natura fiscale. È un onere che grava sia sulle ASD che sulle SSD e la circolare ministeriale n. 12/E del 09.04.2009 stabilisce quali siano gli enti e le società sportive dilettantistiche obbligate, quelle ammesse alla compilazione semplificata e quelle esonerate dalla presentazione del modello EAS.

Le ASD in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal C.O.N.I., che non svolgano attività commerciali né de-commercializzate, sono esonerate dall'onere della trasmissione del modello EAS. Le SSD invece sono sempre obbligate a presentare il modello EAS.

Sono, invece, ammesse all'invio del modello EAS easy le SSD e le ASD che, oltre all'attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal C.O.N.I., effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'IVA e delle imposte sui redditi.

⁸ Enti non commerciali appartenenti a determinate categorie fra cui le ASD.

Il modello EAS deve essere presentato per la prima volta entro 60 giorni dalla costituzione dell'ente mentre per comunicare eventuali variazioni il modello deve essere presentato entro il 31 marzo dell'anno successivo. In caso di omessa o tardiva presentazione del modello è possibile procedere all'invio della comunicazione (in caso di omessa) e/o al versamento di una sanzione di Euro 258,00 tramite modello F24 codice tributo 8114, il tutto deve essere assolto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile.

10. ASD e SSD. Il reddito complessivo ex art. 143 d.P.R. 917/86 TUIR

Ai fini impositivi, occorre una preliminare distinzione tra associazioni sportive dilettantistiche che svolgono esclusivamente attività istituzionale (attività rientranti nell'oggetto statutario volte al raggiungimento delle finalità sociali), da quelle che svolgono anche attività commerciale (attività strumentali a quelle istituzionali, volte al reperimento dei mezzi finanziari necessari al perseguimento delle finalità istituzionali).

Nel caso in cui tali Enti svolgano solo attività istituzionale, ai fini delle imposte dirette il reddito tassabile, ai sensi del comma 1 dell'articolo 143 del TUIR "Reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del co. 1 dell'articolo 73", è costituito dalla somma delle singole tipologie:

- redditi fondiari o di natura fondiaria, cioè quei redditi che derivano dal possesso (a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale di godimento) di terreni e fabbricati;
- redditi di capitale, quali per esempio quelli derivanti da capitale dato a mutuo, i dividendi derivanti dal possesso di azioni, gli interessi da titoli obbligazionari e altri;
- redditi di impresa, cioè quei redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali;
- redditi diversi.

meno le perdite conseguite nell'esercizio dell'impresa minore.

Tali redditi sono tassabili ai fini Ires, ovunque prodotti, in attuazione del noto principio dell'utile mondiale, e quale ne sia la destinazione, a

esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva.

Ciascuno dei suddetti redditi è determinato secondo la propria specifica disciplina.

Le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro sono soggette a IRES in quanto rientrano nella categoria:

- delle società e degli Enti commerciali, di cui all'articolo 73, co. 1, lettera a), poiché, ancorché non perseguono fini di lucro, mantengono fiscalmente la natura commerciale;
- degli Enti non commerciali, di cui all'articolo 73, co.1, lettera c), cioè quelli che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.

In termini generali, un'associazione sportiva dilettantistica, di cui all'articolo 73, co. 1, lettera c), è soggetta a IRES, quando si verifica che:

- l'associazione ha conseguito redditi di qualunque tipo;
- l'associazione ha esercitato attività commerciali rientranti nella categoria di cui all'articolo 55 del TUIR (*Redditi di impresa*).

È opportuno sottolineare che i contributi erogati da Enti pubblici e, nel caso di associazioni sportive, anche dalle Leghe sportive, dagli Enti Federali, nonché le erogazioni liberali, sono imponibili IRES per gli Enti non commerciali nella misura in cui sono finalizzati a finanziare l'attività commerciale.

Più specificatamente, il comma 1 dell'articolo 143 del TUIR prevede espressamente che non si considerano commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali e verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Con riferimento agli Enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché ai Trust, il terzo comma di tale articolo esclude dalla formazione del reddito i fondi pervenuti a tali Enti a seguito di raccolte pubbliche occasionali, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (trattasi di attività derivanti dallo scambio/offerta di beni di modico valore), e i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento (in regime convenzionato o accredi-

tato) di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'Ente.

11. ASD e SSD. Determinazione dei redditi ex art. 144 d.P.R. 917/86 TUIR

Regola generale è che i singoli redditi degli enti non commerciali devono essere determinati applicando le regole proprie delle varie categorie di appartenenza, così come previsto per le persone fisiche. Disposizioni particolari sono poi richiamate in merito alla percezione di utili e ai redditi derivanti da immobili, anche locati.

Il comma 2 dell'art. 144 prevede l'obbligo di una contabilità separata nell'ipotesi congiunta di attività commerciale e non commerciale. La volontà del legislatore è quella di mantenere separato l'ambito commerciale da quello istituzionale.

Quindi, per le associazioni sportive dilettantistiche, le scritture contabili sono obbligatorie solo per le attività commerciali esercitate abitualmente (art. 20 d.P.R. 600/1973): da ciò si evince che non rilevano le attività istituzionali e le attività commerciali occasionali.

Ai fini di una migliore comprensione della tassazione applicabile alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche è opportuno fare una chiara distinzione tra attività istituzionali e attività commerciali.

Le attività istituzionali sono quelle attività principali e abituali volte al conseguimento degli scopi fondanti dell'Ente. Non si considerano commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione (articolo 143, co. 1, del TUIR).

Le attività commerciali sono tutte le attività strumentali a quelle istituzionali volte al reperimento dei mezzi finanziari necessari al perseguimento delle finalità istituzionali e hanno natura strumentale rispetto a quelle istituzionali.

In base a quanto stabilito dal comma 4, le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività sono deducibili per la parte

del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

12. Disposizioni specifiche per le ASD. Art. 148 d.P.R. 917/86 TUIR "Enti di tipo associativo"

L'articolo 148 del TUIR, a completamento degli altri articoli, detta una disciplina di dettaglio riservata ai soli Enti non commerciali di tipo associativo, distinguendo l'attività esercitata in tre categorie:

- l'attività "istituzionale";
- l'attività "commerciale";
- l'attività "de-commercializzata".

Il suddetto articolo, nel comma 1, dispone che:

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.

La disposizione dell'articolo 148 si applica a condizione che:

- l'attività svolta sia in conformità a quanto previsto nello Statuto sociale;
- gli importi versati dagli associati siano destinati alla copertura delle spese generali e non a coprire un servizio specifico e individuale usufruito;
- il soggetto che corrisponde la quota deve avere tutti i requisiti di socio o associato al sodalizio.

Le quote associative possono essere fissate anche di importo diverso, ma tale differenza non deve includere prestazioni diverse o supplementari rispetto agli altri associati.

Il comma 3 dello stesso articolo espressamente precisa che non si considerano commerciali:

- le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate dietro 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;

- le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Esistono delle attività che la normativa tributaria qualifica in ogni caso di natura commerciale, indipendentemente dall'eventuale presenza di attività organizzata e dalla natura di chi usufruisce delle prestazioni.

Inoltre, il comma 2 dell'articolo 148 del TUIR prevede che si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Tali prestazioni sono considerate redditi di impresa a seconda che siano occasionali o continuativi e pertanto tassabili sia ai fini Ires che Iva, a eccezione di «de-commercializzazione generica» o di «de-commercializzazione speciale».

Fanno eccezione a tale regola le attività svolte in “maniera marginale” cioè quelle svolte senza specifica organizzazione e in assenza di margine o in concomitanza di raccolte pubbliche di fondi organizzate occasionalmente.

13. ASD e SSD. L'imposta sul valore aggiunto. D.P.R. 633/1972

Per quanto concerne le società ed Enti commerciali, essi sono per “presunzione assoluta” soggetti passivi Iva.

Gli enti non commerciali sono soggetti a imposta sul valore aggiunto in riferimento alle operazioni aventi natura commerciale. La norma “base” per gli enti di tipo associativo è dettata dall'art. 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale dispone che sono in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa, e quindi imponibili Iva, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da enti pubblici e privati, diversi dalle società commerciali, compresi i consorzi, le associazioni o altre orga-

nizzazioni senza personalità giuridica, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, di cui agli articoli 2135 e 2195 del Codice civile, ovvero che esercitano tali attività in via accessoria con o senza fini di lucro.

Occorre distinguere, quindi, le associazioni che:

- hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali: per tali soggetti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa, e quindi sempre assoggettate a Iva;
- non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali: per tali soggetti solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali sono assoggettate a Iva.

La qualificazione di ente non commerciale deriva dall'oggetto esclusivo o principale dell'associazione. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'Atto costitutivo o dallo Statuto. L'oggetto principale è determinato in base alla legge, all'Atto costitutivo o allo Statuto se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata, e in mancanza in base all'attività effettivamente esercitata.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da parte di società ed enti commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di impresa anche se rivolte ai propri soci o associati. Per gli enti non commerciali, le associazioni e altri organismi assimilati le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti si considerano svolte nell'esercizio di impresa se prevedono la corresponsione di corrispettivi specifici o di contributi supplementari in relazione alle prestazioni svolte.

Non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento di prestazioni, in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti dei propri associati da parte dei seguenti soggetti: associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona. Per queste associazioni non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle stesse attività nei confronti di altre

associazioni, o di loro tesserati, che, per legge, regolamento o Statuto, appartengono a un'unica organizzazione nazionale.

Per le associazioni e società sportive dilettantistiche l'Iva ammessa in detrazione è quella relativa agli acquisti effettuati nell'esercizio delle sole attività commerciali, a condizione che questa sia gestita con contabilità separata rispetto a quella istituzionale.

Tali soggetti possono optare per i regimi forfetari previsti dalla specifica normativa con ricavi o proventi tassabili in maniera diversa secondo il volume di affari.

14. ASD e SSD. Cenni relativi alle principali agevolazioni

L'art. 148 TUIR, come detto in precedenza, dispone al comma 3 una specifica disciplina in favore degli Enti non commerciali mirata a "de-commercializzare" alcune attività dagli stessi svolte in presenza di determinati presupposti.

Le stesse disposizioni possono trovare applicazione anche nei confronti delle società sportive dilettantistiche, pur mantenendo la propria natura commerciale. Infatti, l'articolo 90, comma 1, della legge n. 289/2002 prevede che

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

Per beneficiare di detta norma agevolativa le società sportive dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, devono integrare le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al comma 18 dell'articolo 90 legge n. 289/2002 con quelle previste dal comma 8 dell'articolo 148 (Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2003, n. 21/E), ovvero:

- 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;

- 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;
- 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 di 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;
- obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- 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;
- intrasmissibilità della quota o contributo associativo a eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Non esiste, invece, una previsione di esclusione di "commercialità" per le attività svolte nei confronti di terzi non associati.

Il comma 4 dell'articolo 148 del TUIR qualifica in ogni caso attività commerciali le seguenti:

- erogazioni di acqua, servizi di fognatura e depurazione, gas energia elettrica e vapore;
- gestioni di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- gestioni di spacci aziendali;
- trasporto e deposito di merci;
- trasporto di persone;

- organizzazioni di viaggi e soggiorni turistici, e prestazioni alberghiere o di alloggio;
- servizi portuali o aeroportuali;
- pubblicità commerciale;
- sponsorizzazioni;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni.

È da sottolineare che se una associazione o società sportiva dilettantistica offre delle prestazioni in favore di soggetti “terzi”, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, tali prestazioni vengono considerate di natura commerciale anche se la natura delle prestazioni è di tipo sportivo e quindi conforme alla missione istituzionale.

- Inoltre, sono comunque considerate commerciali le seguenti attività:
- gestione di un bar, anche se svolta nei confronti dei propri associati, poiché non rappresenta un’attività direttamente legata a realizzare le finalità istituzionali dell’Ente ed è esercitabile separatamente⁹;
 - cessioni di beni nuovi, anche se la cessione viene effettuata in perdita.

Oltre alle agevolazioni illustrate più sopra, altre se ne aggiungono in favore di questi enti che, a titolo meramente indicativo e non certo esaustivo, possiamo indicare in:

- regime agevolativo sui compensi, rimborsi, ecc. *ex* art. 67 d.P.R. 917/86;
- determinazione di una “ristretta” base imponibile ai fini IRAP;
- applicazione dell’Imposta di Registro in misura fissa;
- esenzione dall’Imposta sulle Concessioni Governative;
- deducibilità delle Erogazioni liberali da persone fisiche;
- fondo garanzia per prestiti ottenibili dal credito sportivo per SSD e ASD riconosciute;
- agevolazioni sulle convenzioni per l’uso di impianti sportivi territoriali e scolastici;
- esenzione imposta pubblicità per cartelloni o altri veicoli pubblicitari presenti sugli impianti;

⁹ Al riguardo, la Cassazione, con sentenza n. 5154 depositata il 16.03.2016, ha confermato che l’attività di bar e ristorante con somministrazione di bevande e alimenti verso pagamento di corrispettivi specifici svolta da un circolo, anche se a favore dei propri associati, deve ritenersi attività di natura commerciale

- mantenimento della qualifica di ente non commerciale anche se l'attività commerciale prevale su quella istituzionale;
- possibilità di optare per il regime contabile *ex l. 398/91*;
- regime particolare per la gestione delle sponsorizzazioni.

15. ASD e SSD. Regimi contabili

Le associazioni sportive dilettantistiche, costituite nelle forme di cui al Libro I del Codice civile, per le attività istituzionali non sono obbligate alla tenuta delle scritture contabili così come invece previste dagli articoli 2214 e seguenti del Libro V del Codice civile. L'unico adempimento obbligatorio è quello disposto dall'articolo 20 del Codice civile riguardante l'obbligo per gli amministratori di convocare l'assemblea per l'approvazione del bilancio.

L'obbligo di tenuta delle scritture contabili però, come già detto, sussiste quando è previsto nello Statuto dell'ente o da leggi speciali.

Fiscalmente tale obbligo non sussiste per gli enti che non svolgono attività commerciali in quanto non rientrano tra i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui all'articolo 13 del d.P.R. 600/1973.

Al riguardo è da precisare che il co. 2 dell'articolo 144 del TUIR prevede l'obbligo di una contabilità separata nell'ipotesi congiunta di attività commerciale e non commerciale.

Le scritture contabili, quindi, per le associazioni sportive dilettantistiche sono obbligatorie solo per le attività commerciali esercitate abitualmente (art. 20 d.P.R. 600/1973), da ciò si evince che non rilevano le attività istituzionali e le attività commerciali occasionali.

Ciò detto, l'articolo 20 del d.P.R. 600/1973 prevede che se l'associazione svolge attività commerciali essa è obbligata alla tenuta delle seguenti scritture contabili:

- scritture contabili previste per le imprese;
- inventario e bilancio;
- registro dei beni ammortizzabili;
- registro riepilogativo di magazzino;
- contabilità semplificata per le imprese minori.

Le scritture contabili devono essere conservate per il periodo in cui il fisco può effettuare gli accertamenti¹⁰ e, civilisticamente per 10 anni, a partire dalla data dell'ultima registrazione (articolo 2220 c.c.).

Anche se non vi è l'obbligo, la tenuta delle scritture contabili, come già detto, è sempre consigliabile per registrare i fatti gestionali, per fini di trasparenza nei confronti degli associati o soci e degli altri soggetti eventualmente coinvolti, compreso il Fisco per gli eventuali controlli.

La stessa Agenzia delle Entrate (risoluzione 126/E del 16 dicembre 2011) si è espressa affinché le associazioni gestiscano la propria attività istituzionale con i seguenti accorgimenti:

- tenere una prima nota degli incassi e pagamenti;
- conservare in ordine cronologico tutta la documentazione contabile relativa agli incassi e pagamenti;
- avere cura che ogni movimento bancario sia regolarmente tracciato;
- per gli incassi e pagamenti effettuati con carte di credito o bancomat allegare alle ricevute il relativo documento contabile;
- per i prelievi superiori a € 1.000,00 tenere a disposizione i documenti contabili di riferimento idonei a giustificare l'utilizzo dell'importo complessivamente prelevato.

Come detto precedentemente, i suddetti Enti e società sono comunque soggetti passivi di imposte e, per lo svolgimento delle attività commerciali, possono avvalersi di una serie di regimi contabili e fiscali semplificati per determinare le imposte da versare all'Erario.

Ricordiamo che il legislatore, con l'articolo 90 l. 289/2002 ha stabilito che:

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

In sostanza, con la suddetta norma, le modalità semplificative per le associazioni sportive dilettantistiche sono state estese alle società sportive di capitali (S.r.l. e S.p.a.) che si caratterizzano per le finalità non lucrative.

¹⁰ Dal 2017 il periodo è di 6 anni, per gli anni precedenti è di 5.

I regimi contabili cui possono avvalersi le associazioni e società sportive dilettantistiche sono i seguenti:

- regime ordinario (articoli 143 e 144 del TUIR e artt. 14-15-16-20 d.P.R. 600/73);
- regime semplificato (articolo 66 del TUIR e art. 18 d.P.R. 600/73);
- regime forfetario (articolo 145 del TUIR e art. 20 d.P.R. 600/73);
- regime forfetario agevolato (legge 398/1991 e art. 25 legge 133/1999).

Il regime ordinario è obbligatorio per:

- gli Enti costituiti nella forma di società sportive dilettantistiche o cooperative;
- le associazioni sportive dilettantistiche che a partire dal 14 maggio 2011¹¹ hanno superato i seguenti limiti di ricavi commerciali:
 - 400.000 euro per le imprese che prestano servizi;
 - 700.000 euro per le altre imprese.

Alle associazioni o società sportive dilettantistiche che adottano tale regime si applicano le disposizioni previste dal d.P.R. 633/1972 e dal d.P.R. 600/1973.

È da precisare che ai fini di una corretta individuazione dei suddetti limiti di ricavi, per quegli Enti o società che svolgono contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività, si deve far riferimento all'ammontare di ricavi dell'attività prevalente.

Inoltre, per la determinazione del reddito, le spese e gli altri componenti negativi, relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

In sintesi, l'articolo 144, co. 4 del TUIR prevede che il reddito d'impresa venga calcolato come segue:

¹¹ Come previsto dall'articolo 7 del d.l. 13 maggio 2001 n. 70 c.d. "Decreto Sviluppo".

$$\begin{aligned} & \text{PROVENTI ATTIVITÀ COMMERCIALI} \\ & \text{meno COSTI ATTIVITÀ COMMERCIALI} \\ & \text{meno COSTI PROMISCUI}^{12} \\ & = \text{REDDITO D'IMPRESA TASSABILE.} \end{aligned}$$

Per l'attività commerciale esercitata da tali Enti, il comma 2 dell'articolo 144 prevede l'obbligo per essi di tenere la contabilità separata. Le scritture contabili obbligatorie previste all'articolo 20 comma 1, del d.P.R. 600/1973 sono quelle di cui agli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 dello stesso d.P.R. 600/1973. È altresì previsto l'obbligo di redazione annuale del rendiconto d'esercizio anche con riferimento alle attività istituzionali¹³.

Per la contabilità separata è opportuno predisporre un piano dei conti delle singole voci.

La tenuta di una contabilità separata non prevede l'istituzione di un libro giornale e di un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative a ogni attività.

Per quanto riguarda l'Iva, invece, essa è ammessa in detrazione solo per gli acquisti effettuati nell'esercizio dell'attività commerciale (con gestione dei registri Iva).

Per i beni e servizi utilizzati promiscuamente è ammessa in detrazione l'Iva per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale.

Da un punto di vista prettamente contabile il regime ordinario sopra descritto comporta l'obbligo di tenuta dei relativi libri come previsto dalla normativa sia civilistica sia fiscale.

La legge di bilancio per il 2017 ha modificato il regime di determinazione del reddito per le imprese che, in quanto rientranti in determinati limiti dimensionali, adottano il regime di contabilità semplificata: si è passati dal regime di competenza a quello di cassa.

Sempre la legge di bilancio per il 2017 ha modificato anche l'articolo 18, del d.P.R. 600/1973, che dispone in merito agli obblighi contabili

¹² Secondo una percentuale di deducibilità così determinata: ricavi commerciali/ricavi commerciali + ricavi istituzionali.

¹³ Circolare del Ministero delle Finanze n. 124 del 12 maggio 1998.

per i soggetti semplificati tra i quali rientrano anche gli enti di cui ci stiamo occupando.

Dal primo gennaio 2017 tali soggetti, in base al novellato articolo 66 d.P.R. 917/1986, adottano il criterio di cassa anziché quello di competenza per la determinazione del reddito tassabile e l'articolo 18 del d.P.R. 600 al comma 2, come modificato dalla legge di bilancio per il 2017, stabilisce che essi

devono annotare cronologicamente in un apposito registro i ricavi percepiti indicando per ciascun incasso: a) il relativo importo; b) le generalità, l'indirizzo e il comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento; c) gli estremi della fattura o altro documento emesso.

Se questa appena vista è, quindi, la prima modalità di registrazione delle scritture contabili per i soggetti semplificati, il comma 4 dell'articolo 18 offre un'alternativa stabilendo che i registri Iva sostituiscono i registri appena indicati ossia quelli del comma 2. La condizione, però, affinché i registri Iva possano sostituire tali altri registri, è che in essi siano iscritte "separate annotazioni delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta". Non solo: visto il nuovo regime di cassa per la determinazione del reddito per i soggetti semplificati, sempre il quarto comma dell'articolo in commento stabilisce che in luogo delle singole annotazioni relative a incassi e pagamenti, nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, nei registri deve essere riportato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono.

Infine il quinto comma articolo 18 d.P.R. 600/1973, stabilisce che, a seguito di una apposita opzione vincolante per "almeno" un triennio, i contribuenti possono tenere i registri Iva senza alcuna annotazione di incassi e pagamenti, rimanendo comunque fermo l'obbligo di annotazione separata delle operazioni che non sono soggette a registrazione ai fini Iva. In caso di tale opzione "per finalità di semplificazione", come dispone proprio la norma, per presunzione legale assoluta si suppone che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

Il regime forfetario o super semplificato di determinazione del reddito di impresa, previsto dall'articolo 145 d.P.R. 917/1986 (*Regime forfetario degli Enti non commerciali*), è applicabile da parte degli Enti non commerciali ammessi al regime della contabilità semplificata previsto dall'articolo 18 del d.P.R. 600/1973. La scelta del regime è opzionale. Ai fini Iva non è previsto un parallelo regime di imposizione semplificata, e quindi per la determinazione di tale imposta rimangono applicabili i criteri generali previsti dal d.P.R. 633/1972 in relazione alle specifiche attività esercitate.

Il meccanismo di tale regime forfetario prevede l'applicazione di coefficienti di redditività all'ammontare dei ricavi (articolo 85 del TUIR) conseguiti nell'esercizio di attività commerciali ed escludendo i proventi derivanti dall'attività istituzionale.

I coefficienti di redditività sono determinati in misura differente in funzione sia del tipo di attività sia degli scaglioni dei ricavi.

A tali redditi si aggiungono, se presenti, le plusvalenze patrimoniali (articolo 86 del TUIR), le sopravvenienze attive (articolo 88 del TUIR), i dividendi e gli interessi attivi (articolo 89 del TUIR) e i proventi immobiliari (articolo 90 del TUIR).

L'imponibile come sopra determinato sarà sottoposto a tassazione secondo l'ordinaria aliquota IRES (attualmente 24%).

PERCENTUALI DI REDDITIVITÀ

Prestazioni di servizi	15% per ricavi fino a 15.493,70 euro 25% per ricavi tra 15.493,71 e 400.000,00 euro
Altre attività	10% per ricavi fino a 25.822,84 euro 15% per ricavi tra 25.822,85 e 700.000,00 euro
<i>Per le associazioni che esercitino contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività si applica la percentuale prevista per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza di distinta annotazione si applicano le percentuali previste per le prestazioni di servizi.</i>	

Il suddetto regime si rinnova di anno in anno qualora i limiti sopra indicati non vengano superati. Però, se i livelli di ricavi vengono superati in corso d'anno, il regime suddetto non può applicarsi a quello stesso periodo.

Al riguardo, la Circolare 124/E/1998 ha precisato che, qualora i predetti limiti di ricavi risultino superati alla chiusura del periodo d'imposta, non potrà trovare applicazione per il medesimo periodo il regime di determinazione forfettaria del reddito.

Va detto dal punto di vista operativo che il metodo forfettario ora commentato è assai di rado opzionato dall'associazione sportiva poiché appare di gran lunga più conveniente il regime opzionale forfettario di cui alla legge 398/1991.

La legge 398 del 16 dicembre 1991 ha previsto rilevanti agevolazioni a favore delle associazioni (riconosciute o non riconosciute) e società sportive dilettantistiche che hanno ottenuto il riconoscimento a fini sportivi da parte del Coni, affiliate alle Federazioni sportive nazionali o agli Enti di promozione sportiva che, accanto alle attività istituzionali, svolgono anche attività di natura commerciale, avvalendosi di un particolare regime agevolato forfettario.

L'agevolazione si sostanzia in:

- specifiche modalità di determinazione del reddito d'impresa;
- specifiche modalità di applicazione dell'Iva;
- semplificazioni degli adempimenti contabili e fiscali.

In base alla suddetta legge, i soggetti che possono avvalersi di tale regime sono i seguenti:

- le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni;
- le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali o cooperative senza fine di lucro di cui all'articolo 90 co. 1 della legge 289/2002, riconosciute dal Coni;
- le associazioni senza scopo di lucro e le pro-loco;
- le associazioni bandistiche e i cori amatoriali, le filodrammatiche, di musica e danza popolare.

L'opzione deve essere comunicata all'Ufficio Siae competente per domicilio fiscale, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale l'associazione intende usufruire del regime forfettario, utilizzando l'apposito modello.

Successivamente occorre comunicare l'opzione all'Agenzia delle Entrate, presentando il quadro VO della dichiarazione Iva. A tal fine nel frontespizio del modello Unico è stata prevista un'apposita casella VO da barrare nel caso venga allegato il citato modello.

Sintetizzando, i soggetti che desiderano avvalersi delle suddette agevolazioni devono possedere alcuni requisiti soggettivi e oggettivi e rispettare alcune condizioni.

Requisiti soggettivi

- società sportive dilettantistiche senza fini di lucro;
- associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal Coni e da una Federazione sportiva nazionale e/o da un Ente di promozione sportiva e affiliate, compresa l'eventuale attività didattica;
- associazioni senza scopo di lucro e pro-loco.

La norma prevede che le associazioni sportive dilettantistiche non affiliate a una Federazione sportiva nazionale ovvero a un Ente nazionale non possono adottare il regime della legge 398/1991, mentre ciò non è previsto per le altre associazioni senza scopo di lucro e pro-loco.

Requisiti oggettivi

L'opzione per il suddetto regime fiscale può avvenire a condizione che nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento non siano conseguiti proventi o ricavi, derivanti dall'esercizio di attività commerciali, superiori a 400.000¹⁴ euro ed è vincolante per 5 anni.

L'opzione, successivamente, è rinnovabile anno per anno sino a revoca mediante comunicazione alla Siae o all'Agenzia delle Entrate attraverso la compilazione del quadro VO della dichiarazione dei redditi.

Qualora il limite di 400.000 euro dovesse essere superato nel corso del periodo di imposta, il regime agevolato cessa di avere efficacia, inoltre per l'articolo 1, comma 1, della legge 398/1991, tale agevolazione non può trovare applicazione nemmeno nel periodo di imposta successivo. L'Agenzia delle Entrate con risoluzione n.123 del 07.11.2006 ha chiarito che al verificarsi del superamento del limite di 400.000 euro si vengono a creare due periodi distinti:

¹⁴ Sino al 31.12.2016 il limite dei ricavi era di 250.000 euro.

- dall'inizio del periodo d'imposta fino al superamento del limite dei 400.000 euro, sia ai fini Iva sia ai fini IRES si adotterà il regime l. 398/1991, che ha rilevanti effetti anche ai fini IRAP;
- dal mese successivo al superamento del limite e fino alla fine dell'esercizio si applicherà il regime ordinario IVA, IRES, ecc. Contestualmente cessano anche le agevolazioni contabili, con conseguente obbligo di tenuta delle scritture contabili previste dal regime ordinario.

Le associazioni di nuova costituzione devono rapportare il limite di 400.000 euro al periodo intercorrente tra la data di costituzione e il termine dell'esercizio computandolo a giorni (Risoluzione n. 63/E del 2006).

La determinazione del limite di euro 400.000 si effettua in conformità alle seguenti regole:

- si applica il criterio di cassa e non quello di competenza nel rispetto di quanto stabilito dal d.m. 18.05.1995 «resta fermo il principio voluto dalla normativa Iva secondo cui vanno computati gli introiti fatturati ancorché non riscossi», salvo che si tratti di proventi relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi per i quali l'Iva diviene esigibile al momento della percezione del corrispettivo ai sensi dell'articolo 6 comma 5 del d.P.R. 633/1972;
- si computano le somme incassate in virtù dei contratti di sponsorizzazione in quanto proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali (Risoluzione 57/E/2010);
- non si computano le plusvalenze patrimoniali di cui all'articolo 86 del TUIR;
- sono incluse nella base imponibile le sopravvenienze attive;
- non concorrono i premi e le indennità percepite per la preparazione e l'addestramento degli atleti dilettanti (tali somme devono essere reinvestite per il perseguimento di fini sportivi).

Inoltre, non vanno considerati i corrispettivi di cui al comma 3 dell'articolo 148 del TUIR che dispone:

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, regolamen-

to, Atto costitutivo o Statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Sono esclusi gli altri proventi di cui al comma 3 dell'articolo 143 (*Reddito complessivo*) del TUIR.

La Circolare 9/E/2013 chiarisce che la legge 133/1999 all'articolo 25 comma 2, prevede che non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore a 51.645,69 euro:

- i proventi realizzati dagli Enti sportivi dilettantistici nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- i proventi realizzati per il tramite di raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione in conformità all'articolo 143, co. 3, lettera a), del TUIR.

Inoltre, la Circolare precisa che la disposizione agevolativa sopra richiamata è applicabile a condizione che, entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per le disposizioni della legge 398/1991 redigano

un apposito rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione

nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi di cui al citato articolo 25, comma 2, della legge 133/1999.

Il dubbio posto quale domanda all'Agenzia delle Entrate era se la mancata redazione del rendiconto comportasse la disapplicazione della disposizione agevolativa, anche se dimostrabile contabilmente l'ammontare dei proventi detassati.

L'Agenzia ha risposto che

tale adempimento si considera soddisfatto qualora i dati da inserire nell'anzidetto rendiconto (le entrate e le spese relative a ciascuna celebra-

zione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione) siano comunque desumibili attraverso le risultanze della contabilità generale dell'ente sportivo dilettantistico, fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascuna manifestazione, della relazione illustrativa, ai sensi degli articoli 20 e 22 del d.P.R. 600/1973.

Tale risposta deriva dal fatto che la tenuta della contabilità separata non prevede, per gli Enti che svolgono attività istituzionale e attività commerciale, l'istituzione di un Libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente, come precedentemente accennato, un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative a ogni attività.

Naturalmente, quando l'associazione sportiva non è in grado di produrre alcun documento attestante l'operazione, i proventi devono essere assoggettati a tassazione.

Le agevolazioni riguardano:

- il regime forfetario ai fini delle Imposte Dirette e dell'Iva;
- rilevanti semplificazioni nella tenuta della contabilità.

La determinazione forfetaria del reddito imponibile di tale regime ai fini IRES

Le associazioni e società sportive dilettantistiche che si avvalgono del regime di cui alla legge 398/1991 devono applicare il coefficiente di redditività del 3% su tutti i proventi e i componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'articolo 81 del TUIR:

- aggiungendo le plusvalenze patrimoniali articolo 86 del TUIR afferenti i beni relativi all'impresa, diversi da quelli la cui cessione genera ricavi, che, per espressa previsione di legge rilevano per il loro intero ammontare;
- ed escludendo i proventi che, per espressa disposizione normativa, non concorrono alla formazione del reddito, quali per esempio: i proventi realizzati mediante attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, il premio di addestramento e di formazione tecnica degli atleti dilettanti, i corrispettivi di cui all'articolo 148 co. 3 del TUIR.

Per quanto sopra esposto, il calcolo sintetico del reddito imponibile Ires è il seguente:

$$\begin{aligned}
 & \text{RICAVI (articolo 85 TUIR)} \\
 & + \text{SOPRAVVENIENZE ATTIVE (articolo 88 TUIR)} \\
 & \quad = \text{PLAFOND TASSABILE X 3\%} \\
 & + \text{PLUSVALENZE PATRIMONIALI} \\
 & = \text{REDDITO IMPONIBILE (IRES con aliquota 24\%)}
 \end{aligned}$$

Per quanto concerne la tassazione dei proventi conseguiti attraverso la raccolta fondi, è da precisare quanto segue:

- la raccolta fondi non oltre due eventi per anno: raccolta fino a euro 51.645,69, non imponibile per Iva e Ires; oltre tale importo, imponibili per le imposte dirette e non imponibili ai fini Iva;
- la raccolta fondi oltre due eventi per anno: non imponibili i proventi dei primi due eventi, imponibili (anche ai fini Iva) i proventi relativi a manifestazioni successive (anche se i primi due eventi non hanno superato 51.645,69 euro).

Per ogni raccolta fondi, l'Associazione deve redigere un rendiconto con l'indicazione delle entrate e delle spese, entro quattro mesi dalla chiusura del periodo d'imposta, con l'indicazione delle entrate e delle uscite relative a ogni manifestazione effettuata con una relazione illustrativa.

16. Le agevolazioni ai fini IRAP (legge 398/1991)

Se l'associazione o società sportiva dilettantistica relativamente all'attività commerciale si avvale del regime forfetario previsto dalla legge 398/1991, la determinazione della base imponibile Irap viene determinata partendo dal reddito forfetariamente determinato (3% sui ricavi commerciali) e seguendo le disposizioni di cui all'articolo 17, co. 2 del d.lgs. 446/1997:

Per i soggetti che ai fini delle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, con esclusione di quelli indicati nell'articolo 9, co. 1, il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito calcolato in base a tali regimi delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collabo-

ratori coordinati e continuativi di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, e degli interessi passivi.

Sono esclusi dalla base imponibile di detta imposta i compensi, premi, indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spese erogati agli sportivi nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal Coni, dalle Federazioni sportive nazionali e Enti di promozione sportiva e da qualsiasi organismo che persegua finalità sportive dilettantistiche e che sia riconosciuto dagli stessi Enti.

Per esempio per un'associazione sportiva o società sportiva che ha optato per tale regime e che ha conseguito nel periodo d'imposta ricavi commerciali per euro 100.000,00 e ha sostenuto nel medesimo periodo interessi passivi per euro 1.000,00 nonché spese per lavoro dipendente con contratto a tempo indeterminato pari a euro 10.000,00 il valore della produzione viene determinato come segue:

$$\begin{aligned} & \text{Reddito determinato forfetariamente} \\ & = 100.000,00 \times 3\% = 3.000,00; \\ & \text{Valore della produzione ai fini Irap} \\ & = 3.000,00 + 1.000,00 + 10.000,00 \\ & = 14.000,00 \end{aligned}$$

A decorrere dal 2015 il costo del lavoro dipendente a tempo indeterminato è interamente deducibile ai fini Irap per i soggetti che determinano la base imponibile con il metodo ordinario, viceversa resta rilevante il costo del lavoro "tout court" per la parte non commerciale dell'associazione la cui base imponibile Irap è determinata con il metodo retributivo.

Inoltre, in sede di quantificazione dell'imposta da versare vengono attribuite delle deduzioni forfetarie ulteriori del reddito che variano a seconda del valore della produzione netta e che dovranno essere ragguagliati all'anno nel caso in cui il periodo di imposta non coincida con l'anno solare (esempio: inizio o cessazione attività nel corso dell'anno). Tali deduzioni decrescono al crescere della base imponibile come indicato nella seguente tabella (Agenzia delle Entrate - Dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive 2016):

Base imponibile:

- fino a 180.759,91 deduzione 8.000,00 euro;
- oltre 180.759,91 e fino a 180.839,91, deduzione 6.000,00 euro;
- oltre 180.839,91 e fino a 180.919,91, deduzione 4.000,00 euro;
- oltre 180.919,91 e fino a 180.999,91, deduzione 2.000,00 euro.

Il reddito imponibile e l'ammontare dell'imposta dovuta dovranno essere dichiarati presentando il relativo Modello Unico Irap.

17. Le agevolazioni IVA (legge 398/1991)

Per le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime forfettario Iva di cui alla legge 398/1991 occorre primariamente distinguere tra operazioni direttamente connesse (es.: vendita di biglietti per manifestazioni sportive) e quelle non direttamente connesse agli scopi istituzionali.

Esse determinano l'Iva da versare all'Erario in maniera forfetaria senza detrarre l'Iva sugli acquisti da quella dei ricavi, ma secondo le seguenti percentuali:

- attività istituzionale: non imponibile;
- 50% dell'Iva a debito sui proventi commerciali generici (vendita di biglietti, prestazioni pubblicitarie, vendita di gadget, ecc.);
- 50% dell'Iva sulle attività di sponsorizzazione;
- 33,33% dell'Iva su cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

Il regime agevolato Iva previsto dalla legge 398/1991 è il seguente:

- esonero dagli obblighi Iva relativi a fatturazione (emissione di fatture, scontrini e ricevute fiscali) registrazione e dichiarazione periodica e annuale;
- esonero dalla tenuta dei registri Iva;
- esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili previste per i soggetti che esercitano attività commerciali (libro giornale, libro degli inventari, registro dei beni ammortizzabili).

È inoltre da rilevare che, ai fini Iva, le associazioni sportive dilettantistiche con volume di affari fino a 25.822,84 euro possono applicare il regime forfettario previsto per le attività spettacolistiche (articolo 74

quater, comma 5, d.P.R. 633/1972) per cui la base imponibile è pari al 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi, con totale indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti. In presenza di più attività per applicare il regime forfetario va considerato solo il volume d'affari derivante dalle attività spettacolistiche.

Le associazioni e società sportive dilettantistiche versano l'Iva con cadenza trimestrale, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, utilizzando il modello F24 senza la maggiorazione dell'1% a titolo di interessi prevista per altri soggetti.

Le associazioni e società sportive dilettantistiche, limitatamente alle operazioni aventi natura commerciale, sono obbligate a comunicare all'Agenzia delle Entrate il c.d. "Spesometro". Ciò deriva dall'articolo 21 del d.l. 78/2010, convertito con modifiche dalla legge 122/2010 e modificato dall'articolo 2 del d.l. 16/2012, convertito con modifiche dalla legge 26.04.2012, n. 44. Quindi, le associazioni e società sportive dilettantistiche che hanno esercitato l'opzione per il regime forfetario della legge 398/1991, sono tenute a comunicare all'Agenzia delle Entrate le operazioni rilevanti agli effetti dell'Iva.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha ufficialmente comunicato che tali soggetti

anche se non sono tenuti alla registrazione analitica delle fatture passive ricevute, devono comunicare gli importi relativi agli acquisti di beni e servizi direttamente riferibili all'attività commerciale eventualmente svolta. Infatti, l'obbligo di comunicazione è correlato alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi rese e ricevute e non a quello della registrazione, che costituisce un adempimento successivo e diverso rispetto all'emissione della fattura.

Inoltre la stessa Agenzia ha chiarito che

nel caso in cui le fatture passive si riferiscano ad acquisti relativi sia alle attività istituzionali, che a quelle commerciali, l'obbligo si ritiene assolto con l'invio degli importi riguardanti gli acquisti per attività commerciali.

Qualora non sia possibile individuare le operazioni direttamente afferenti l'attività commerciale, l'Agenzia delle Entrate consiglia di co-

municare l'intero importo della fattura, con l'avvertenza, però che «le spese relative alle utenze (elettricità, gas, acqua, telefono), che per gli enti non commerciali potrebbero rappresentare la più diffusa ipotesi di oneri promiscui, non costituiscono oggetto di comunicazione».

18. Le agevolazioni contabili della legge 398/1991

Le agevolazioni contabili previste dalla legge 398/1991 sono le seguenti:

- esonero dalla tenuta delle scritture contabili di cui agli articoli 14 e seguenti del d.P.R. 600/1973 e dagli obblighi Iva stabiliti nel Titolo II del d.P.R. 633/1972;
- esonero dall'emissione delle fatture e degli scontrini e/o ricevute fiscali (articolo 2, comma 1 lettera *h*) del d.P.R. 696/1996) a eccezione delle manifestazioni sportive – emissione titoli d'ingresso con contrassegno Siae;
- esonero dalla presentazione della dichiarazione e comunicazione Iva annuale.

Al riguardo, come precedentemente rilevato, è opportuno e consigliabile annotare in una prima nota tutte le movimentazioni contabili e conservare la relativa documentazione per la corretta redazione del rendiconto annuale.

I libri sociali da tenere sono due: Libro Soci e Libro Verbali Assemblee.

19. Gli errori più frequenti e le possibili conseguenze

Come abbiamo visto, qualora vengano rispettate tutte le prescrizioni previste dal perimetro normativo sin qui tracciato le ASD e le SSD possono beneficiare di una serie di privilegi e agevolazioni fiscali non certo comuni ad altre realtà o enti; un trattamento, diciamo, di favore che, se per qualsiasi motivo dovesse interrompersi, potrebbe creare non poche difficoltà.

Nella “griglia” che segue, sulla base dei dati statistici a nostra disposizione, sono riepilogati gli errori che, con maggior frequenza, possono verificarsi nella gestione-conduzione di queste attività sportive dilettantistiche e le possibili, a volte gravi, conseguenze:

COMPORAMENTO CORRETTO	CONSEGUENZE COMPORAMENTO NON CORRETTO
effettività del rapporto associativo, rispettando di fatto le clausole statutarie	decadenza dai benefici fiscali e recupero a tassazione delle imposte non versate
Statuto sociale redatto nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 90 l. 289/2002 e d.lgs. N. 460/1997	decadenza dai benefici fiscali e recupero a tassazione delle imposte non versate
adempimenti fiscali di cui all'art. 148 d.P.R. 917/86 e art. 4 d.P.R. 633/1972	decadenza dai benefici fiscali e recupero a tassazione delle imposte non versate
richiesta del riconoscimento ai fini sportivi da parte del CONI e iscrizione nel registro	in mancanza dell'iscrizione nel registro, recupero a tassazione della differenza tra quanto effettivamente dovuto e quanto già versato
svolgere esclusivamente o prevalentemente attività sportiva	segnalazione al CONI per la cancellazione dal registro e recupero a tassazione della differenza tra quanto effettivamente dovuto e quanto già versato
redazione e approvazione del rendiconto economico e finanziario annuale (indipendentemente dal regime contabile adottato)	la mancata redazione e approvazione del rendiconto annuale determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti la de-comercializzazione delle attività rese a favore dei soci
corretta applicazione della legge 398/1991 e degli obblighi relativi al modello EAS	decadenza dai benefici della legge 398/1991 con rideterminazione del reddito (ordinario) e delle imposte IRES e IRAP, del Volume di affari e dell'IVA

Come abbiamo più volte affermato, il mancato rispetto sostanziale ma anche formale dei requisiti contenuti nell'articolo 148 del TUIR può far derivare l'assenza di una vera attività associativa con conseguente perdita dei benefici fiscali derivanti dalla natura di Ente non commerciale oppure il recupero a tassazione delle eventuali quote associative o corrispettivi erogati dagli associati che sono stati de-commercializzati dalla ASD, mantenendo la natura di Ente non commerciale.

In sintesi, la perdita della qualifica di Ente non commerciale comporta che:

- non vi sarà più una distinzione tra attività istituzionale e attività commerciale;
- tutta l'attività dell'Ente viene attratta al reddito d'impresa, senza più la distinzione tra redditi fondiari, di capitale, redditi da attività commerciale e redditi diversi;
- tutte le entrate dell'Ente diventano ricavi (quote associative, sovvenzioni, liberalità e contributi) e tassate in conformità all'articolo 87 del TUIR (Reddito d'impresa);
- tutte le operazioni attive saranno assoggettate a Iva;
- non vi saranno più contabilità forfettarie o semplificate, ma solo contabilità ordinaria;
- la ritenuta sui redditi di capitali sarà sempre a titolo di acconto e non più a titolo d'imposta.

Però, in merito alla perdita della qualifica di Ente non commerciale è da precisare che l'articolo 90 della legge 289/2002 ha aggiunto all'articolo 149 comma 4 del TUIR le parole «e alle associazioni sportive dilettantistiche».

Con tale modifica le associazioni sportive dilettantistiche, ancorché non rispettino i limiti e i parametri di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 149 del TUIR, non perdono la qualifica di Enti non commerciali e pertanto sono considerati tali anche se i proventi di natura commerciale sono superiori a quelli di tipo istituzionale.

Un'associazione sportiva dilettantistica riconosciuta dal Coni non perde la qualifica di Ente non commerciale in maniera automatica per aver svolto prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta.

La perdita della qualifica di Ente non commerciale comporta conseguenze anche contabili–civilistiche quali, per esempio, l’obbligo di annotazione entro 60 giorni dall’inizio del periodo di imposta di tutti i beni dell’Ente nel Registro degli inventari e l’obbligo di istituire i libri contabili per lo svolgimento di attività commerciale, il cui aggiornamento deve avvenire non oltre i 60 giorni dall’effettuazione delle operazioni.

Come è facilmente intuibile tutto quanto sopra descritto in merito alle possibili conseguenze derivanti da un decadimento dei benefici ha riflessi di natura economico-patrimoniale assai rilevanti poiché, per esempio, il mutamento di un regime contabile conseguente al decadimento da un’agevolazione in precedenza “utilizzata”, può comportare una totale ri-determinazione del reddito e del volume d’affari dell’ente con ricalcolo delle imposte, degli interessi e delle relative sanzioni.

Tutto questo potrebbe avere effetti devastanti sulle ASD non riconosciute poiché, come abbiamo visto in precedenza, in assenza di patrimonio, per i debiti contratti i creditori possono rivalersi sul patrimonio di coloro che hanno agito in nome e per conto dell’associazione o di chi ha rappresentato l’associazione per quel determinato affare, senza che sia prevista la preventiva escussione del fondo sociale, se esistente.

A fronte di una minore complessità nella fase della formazione dell’ente e dei minori controlli sulla esistenza, ammontare e/o congruità del patrimonio dell’ente stesso aumenta in modo esponenziale la responsabilità di tutti coloro che agiscono in nome e per conto dell’ente, a meno che non siano in grado di dimostrare di non aver in alcun modo partecipato all’atto o, essendone a conoscenza, abbiano fatto constatare in modo palese il proprio dissenso al suo compimento.

È l’art. 38 del Codice civile a sancire quanto sopra e la *ratio* di questo risiede nel fatto che, in assenza di controlli sulla congruità del patrimonio, i creditori non possono fare affidamento sull’esistenza di un patrimonio adeguato.

A quali obbligazioni si riferisce l’art. 38 del Codice civile?

- Obbligazioni assunte dall’associazione (obbligazioni contrattuali);
- obbligazioni derivanti da fatto illecito (es.: violazione degli obblighi relativi alla normativa antinfortunistica);

- obbligazioni tributarie;
- obbligazioni indirette (es.: derivante da fatto dei dipendenti e dei collaboratori – art. 1228, art. 2049 c.c.).

Se le obbligazioni sorgono non su base negoziale ma *ex lege* (es.: debiti per imposte), salvo prova contraria (amministratore di fatto), risponde del tributo omesso e per la sanzione chi ha diretto l'ente nel periodo considerato¹⁵.

In tema di responsabilità del Legale Rappresentante la Cassazione è intervenuta più volte ribadendo, nel tempo, gli stessi principi:

sentenza n. 5746/2007 - Il soggetto che in forza del ruolo rivestito abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo di comporta è responsabile solidalmente sia per le sanzioni pecuniarie che per il tributo omesso. Il richiamo all'effettività della ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto alle obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura¹⁶;

sentenza n. 977/2008 - Riaffermato il principio secondo cui la mera titolarità della rappresentanza non è fonte di responsabilità e che la sentenza resa solo nei confronti dell'associazione non incide sul patrimonio del rappresentate; il testo dell'art. 38 c.c. non consente l'applicazione dei principi di responsabilità sussidiaria o solidale che operano nel sistema delle società personali (cfr. Cassazione 1474/2011). «...gli effetti di una decisione pronunciata nei confronti dell'associazione non riconosciuta non si spiegano nel patrimonio del legale rappresentante per il solo fatto che la sentenza venne resa nei confronti dell'associazione come rappresentata al momento in cui l'azione fu intrapresa»;

sentenza n. 16344/2008 - La responsabilità dell'ente sussiste, *ex art. 38 c.c.*, per le obbligazioni e i rapporti assunti dai soggetti che ne sono rappresentanti di diritto e anche di fatto e che spendendo la ragione sociale abbiano determinato in concreto l'oggetto sociale a prescindere dalle possibili indicazioni formali;

sentenza n. 19486-19487/2009 - Decisione in vertenza relativa all'accertamento Iva di debito di imposta e sanzioni a carico di associa-

¹⁵ Solo per le obbligazioni sorte nel periodo dell'investitura.

¹⁶ Responsabilità solidale non assistita dal beneficio di escussione.

zione sportiva con estensione della responsabilità al rappresentante legale dell'epoca per la semplice titolarità della carica e a prescindere dalla prova circa la concreta attività negoziale. «...chi invoca in giudizio tale responsabilità deve dare prova della concreta attività svolta in nome e per conto dell'associazione non essendo sufficiente la sola prova in ordine alla carica rivestita»;

sentenza sez. lav. n. 4740/2014: «Chi invoca in giudizio l'adempimento di obbligazioni nascenti dal contratto di lavoro contratte dall'associazione e per essa dai pretesi rappresentanti, ha l'onere di dimostrare la qualità di tali soggetti e quindi la carica da loro posseduta nonché l'attività negoziale dagli stessi concretamente svolta in nome e per conto dell'associazione, in modo da configurare in capo a questi soggetti la qualità di datore di lavoro e accertare in capo agli stessi i relativi obblighi».

20. ASD e SSD. Le sponsorizzazioni

A questo punto sono tante le possibili riflessioni sul “mondo che governa” lo sport dilettantistico ma una in particolare, di cui tutti bene o male abbiamo un po' sentito parlare riguarda il tema delle sponsorizzazioni a favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche.

Come abbiamo più volte affermato è una delle “voci” più importanti per questi enti, insieme al contributo dei soci e alle quote dei tesserati, la sponsorizzazione rappresenta indubbiamente la maggiore entrata del bilancio, solitamente la principale fonte di finanziamento dell'ente.

L'attuale normativa in questo senso sembra peraltro assai incentivante poiché crea agevolazioni sia per le associazioni e le società sportive dilettantistiche sponsorizzate sia per gli sponsor i quali, attraverso quella che viene definita la “presunzione assoluta”¹⁷ che vige sulle spese di pubblicità sostenute a favore di questi enti, possono dedurre interamente dal reddito d'impresa tali costi sino al tetto massimo annuo di euro 200.000,00#¹⁸ senza particolari altre limitazioni.

¹⁷ Art. 90, comma 8, legge 289/2002.

¹⁸ Occorre a mio avviso precisare che, anche se l'Agenzia delle Entrate non si è pronunciata sul punto, la dottrina ritiene che il superamento del limite di euro

È tuttavia fondamentale l'esistenza e la possibilità di riscontro di un rapporto sinallagmatico alla base di un accordo (il contratto) attraverso il quale un soggetto esterno, per avere notorietà pubblica, eroga denaro o beni in natura all'ente sportivo dilettantistico che, a sua volta, si impegna a effettuare determinate prestazioni (es.: il «nome» sull'abbigliamento sportivo o sui borsoni, il logo nei manifesti che illustrano il torneo, lo striscione esposto negli impianti sportivi).

È importante che tali prestazioni siano adeguatamente documentate e, oltre a contratto e fattura, occorre dimostrare la loro effettiva esistenza.

Per le ASD e SSD la sponsorizzazione è considerata sempre attività commerciale e, come tale, è sempre tassabile quale reddito d'impresa: l'introito va inserito tra i ricavi e tassato secondo il relativo sistema di tassazione applicabile (ordinario, forfetario, de-commercializzato, l. n. 398/1991, ecc.).

Ai fini IVA, le sponsorizzazioni sono considerate prestazioni di servizi (art. 3 d.P.R. 633/72), pertanto è sempre obbligatoria l'emissione della fattura.

Sul tema sponsorizzazioni, da parte dell'Agenzia delle Entrate si è aperto negli ultimi anni il fronte nei confronti delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche, un fronte di discussione che ha portato in dote tanto contenzioso: è sul tema della sponsorizzazioni, forse, il punto dove si sente maggiormente la necessità di regole chiare più che regole nuove.

Regole chiare che, nel rispetto delle prescrizioni normative previste, diano agli sponsor certezza del fatto di poter dedurre questi costi integralmente dal proprio reddito d'impresa senza subire particolari limitazioni e, dall'altra parte, consentano alle ASD e alle SSD di beneficiare pienamente di questo regime agevolato e, in questo modo, poter continuare a finanziare la loro attività.

200.000,00 annui debba essere verificato in capo allo sponsor. Infatti tale limite rimane unico anche se l'azienda sponsor stipula diversi contratti di sponsorizzazione con soggetti diversi.

Riassumendo in questi schemi:

Sponsorizzazioni fino a € 200.000,00

- I corrispettivi in denaro o in natura erogati a società e associazioni sportive dilettantistiche, **non superiori all'importo annuo di € 200.000,00**, costituiscono per il soggetto erogante "spese di pubblicità", a condizione che:
 - .. il corrispettivo erogato sia destinato alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante.
 - .. sussista, a fronte dell'erogazione, una specifica attività di promozione da parte del beneficiario.
- Presunzione assoluta**
- Entrambe le condizioni devono essere soddisfatte.**
- I corrispettivi che rispettano le predette condizioni sono interamente **deducibili dal reddito d'impresa** ai sensi dell'art. 108, c. 2, 1° periodo del Tuir (deducibilità integrale nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei 4 successivi).
- Nel limite annuo complessivo di € 200.000,00**

- **Non inerenza**
 - Non compatibile
 - Con attività esercitata dell'azienda.
 - Dimensioni.
 - Organizzazione.
 - Esigenze promozionali.
 - Mancato collegamento tra attività sponsor e promozione dedotta. Costo indeducibile ex art. 109, c. 5 D.P.R. 917/1986
- **Anti-economicità**
 - Sproporzione economica dell'operazione.
 - Miglioramento utile.
 - Valore prestazione promozionale.
 - Inutilità dell'operazione, contraria a massimizzazione utile.
 - Mancato ritorno di immagine.
 - Luoghi marginali.
 - Bacino di utenza limitato "non interessato".
- **Errata qualificazione**
 - Riqualificazione come spese di rappresentanza.
 - Effettive e inerenti.
 - Mancato collegamento tra promozione e vendite.
 - Abuso del diritto
 - Atti, fatti e negozi privi di valide ragioni economiche al fine di ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti.

<ul style="list-style-type: none"> • Effettività della prestazione 	<ul style="list-style-type: none"> • Valida contrattualistica • Documentazione contabile • Reale contro-prestazione • Tariffario 	<ul style="list-style-type: none"> • Forma scritta, data certa, sottoscritto dai contraenti, durata diritti/obblighi delle parti, oggetto della prestazione, tempi e modalità di svolgimento. • Rispetto termini di pagamento (bonifico, assegno, altra forma di pagamento tracciabile), scambio di corrispondenza, fatture/giustificativi di spesa per realizzo materiale pubblicitario. • Svolgimento prestazione promozionale, materiale fotografico, calendari, gadget, filmati, brochures, striscioni pubblicitari, abbigliamento sportivo, sito Internet. • Prezzi omogenei ed oggettivi in base a: <ul style="list-style-type: none"> .. tipologia di controprestazione; .. spazio e tempo iniziative promozionali; .. entità dell'impegno dell'ente.
<ul style="list-style-type: none"> • Rapporto sinallagmatico 	<ul style="list-style-type: none"> • Rapporto impegno economico/benefici 	<ul style="list-style-type: none"> • Sempre spese di pubblicità. • Incremento commerciale • Mantenimento quote di mercato • L'Ufficio considera come parametro di riferimento l'utile e non i ricavi. • Mancanza di sproporzione tra impegno economico e dimensione impresa. • Contatti di nuovi clienti potenziali. • Esistenza di un disegno strategico promo-pubblicitario.
<ul style="list-style-type: none"> • Inerenza 	<ul style="list-style-type: none"> • Correlazione con attività d'impresa 	<ul style="list-style-type: none"> • Il costo viene sostenuto nell'intento di fornire un'utilità, anche indiretta. • Contestazione generica senza fornire la motivazione puntuale e specifica. • Nessun collegamento per legge tra attività dello sponsor e attività del soggetto beneficiario.

- **Destinatari del messaggio** [• Pubblico delle manifestazioni, amici, familiari, comunità.
- **Elemento temporale** [• Valutazioni ex-post dell'Amministrazione Finanziaria.
• Impossibilità di conoscere l'esito dell'attività promozionale ex-ante.
• Ritorno economico non immediato ma a medio/lungo termine.
- **Ritorno extra-economico** [• Accreditemento nella comunità sociale di riferimento.
- **Presunzione assoluta** [• Art. 90, c. 8, L. 289/2002.

21. Un caso concreto

Leggendo le ultime massime di giurisprudenza e, in genere, le ultime sentenze, mi sono divertito a immaginare come potesse impattare la recente sentenza n. 1233/1/2016 del 05.12.2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta sul rapporto di sponsorizzazione che lega la società sponsor MARCHIOL alla Società Sportiva Cooperativa Dilettantistica Calcio Trento. La sentenza della CTP di Caltanissetta, a onor del vero, si rifà ad almeno un paio di sentenze della Cassazione (n. 16596/2015 e n. 21977/2015) per affermare sostanzialmente che:

...le sponsorizzazioni a favore di associazioni sportive costituiscono spese di pubblicità integralmente deducibili ai fini fiscali se il contribuente dimostra che si tratta di spese finalizzate alla pubblicizzazione dei prodotti o dei marchi dell'azienda, con una diretta aspettativa di ritorno commerciale. Altrimenti, è corretto qualificarle come spese di rappresentanza, deducibili nei limiti previsti dal d.m. 19 novembre 2008...

La società sportiva Calcio Trento ha messo a disposizione uno spazio sulle proprie divise di giuoco e lo sponsor lo ha utilizzato inserendo il suo nome. Sulla base di quanto affermato anche dalla stessa Cassazione nella sentenza n. 5720 del 23.03.2016

...le somme corrisposte per spese di pubblicità agli Enti sportivi dilettantistici sono interamente deducibili nell'esercizio a nulla rilevando l'effettivo ritorno in termini di ricavi da parte dell'impresa in quanto è la norma a prevedere tale qualificazione...

Questa è la maglia del Calcio Trento:



Questa sarebbe la maglia del Calcio Trento secondo la sentenza CTP Caltanissetta:



U.p.s, Gruppi di continuità,
Quadri distribuzione energia,
Gruppi Elettrogeni, Trasfor-
matori media e bassa tensio-
ne, Interruttori, differenziali
di protezione e fusibili, Cavi
BT e MT

La controversia scaturiva da un avviso di accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione le somme versate nel 2001 da una società sponsor a favore di una squadra di pallavolo militante nel campionato di serie A2.

In particolare dal testo della sentenza emergerebbe che l'ufficio ha ritenuto tali erogazioni anti economiche e non congrue alla luce del volume di affari della società sponsor e del ristretto bacino di utenza del messaggio pubblicitario. Su queste basi tali Ufficio ha concluso che tali spese andrebbero riqualficate quali costi di rappresentanza e pertanto andrebbero assoggettate al relativo regime fiscale, senz'altro meno "interessante" di quello applicabile alle spese di pubblicità.

La società sponsor impugna l'avviso di accertamento affermando l'economicità e la congruità dell'erogazione in esame, in particolare per il fatto che grazie ai contratti in questione il logo aziendale era stato ampiamente divulgato su scala nazionale con evidenti benefici in termini pubblicitari.

La Commissione Tributaria Provinciale di Caltanissetta richiama la giurisprudenza della Cassazione, in particolare di due sentenze entrambe del 2015 n. 16596 e n. 21977, secondo le quali il criterio discrezionale tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza va individuato nella diversità degli obiettivi, dal momento che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine della società, senza alcuna aspettativa di incremento delle vendite, mentre, sono invece spese di pubblicità quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti alla pubblicizzazione dei prodotti e dei marchi aziendali con il fine diretto di incrementare le vendite.

Nel caso in esame dalla documentazione prodotta in giudizio dalla ricorrente emergeva che tanto sulle maglie degli atleti quanto nei luoghi in cui si tenevano le manifestazioni e sui manifesti delle partite era indicato solo il logo dell'azienda ma non veniva pubblicizzato nessun prodotto o marchio aziendale.

Nel caso del Calcio Trento l'applicazione del concetto espresso dalla CTP porterebbe all'inserimento sulle divise di giuoco di una descrizione analitica e dettagliata dei prodotti che MARCHIOL produce e vende. Solo in questo modo Marchiol manterrebbe la deducibilità integrale del costo della sponsorizzazione come "spesa di pubblicità" evitando di veder "migrare" questo costo verso il mondo delle "spese di rappresentanza", assai più penalizzante perché le spese di rappresentanza sono deducibili in una misura percentuale legata al fatturato, perché l'IVA in parte è indetraibile, ecc.

Ovviamente si tratta di una provocazione mirata a stimolare il ragionamento e la consapevolezza di quanta poca chiarezza pervada ancora oggi il nostro operare nel settore. Attendiamo fiduciosi questa imminente e tanto agognata "Riforma del III settore" per avere qualche utile indicazione anche se sono dell'avviso che, almeno nello sport dilettantistico, sarebbe sufficiente chiarire meglio quelle regole che già abbiamo a disposizione e non inventarcene delle nuove.

APPENDICE¹⁹

La cosa che forse maggiormente stupisce e della quale occorre prendere comunque atto è che il legislatore non ha approfittato sino in fondo della “riforma del terzo settore” per dare una connotazione chiara e organica del mondo sportivo preferendo invece regolamentare la materia ancora una volta con provvedimenti frammentari.

In verità è la legge di bilancio 2018 a parlarci delle più grandi e importanti novità e non la legge di riforma di cui sopra soprattutto perché è con il varo dell’ultima legge di stabilità che viene introdotto nel nostro ordinamento giuridico la nuova società sportiva dilettantistica lucrativa.

Alla luce delle novità introdotte per le associazioni sportive dilettantistiche si prospettano tre possibili connotazioni:

- mantenimento della sola iscrizione nel registro del CONI “nuova versione”, continuando così a beneficiare delle più volte accennate “agevolazioni”²⁰ fiscali ed extra-fiscali;
- entrare nel “Terzo Settore” chiedendo l’iscrizione nella sezione “g) altri enti del terzo settore” del registro unico nazionale di cui all’articolo 46, comma 1, del CTS²¹;
- entrare nel “Terzo Settore” chiedendo l’iscrizione previa verifica dei requisiti specifici richiesti *ex art.* 35 del CTS come Associazione di Promozione Sociale.

In entrambi gli ultimi due casi diventando, rispettivamente, una ETS o una APS svolgente l’attività indicata all’articolo 5, comma 1, “t) organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche”.

¹⁹ Alla data del Convegno “Sport e Fisco” tenutosi presso l’Università degli Studi di Trento – Facoltà di Giurisprudenza – il 24 febbraio 2017, sembrava imminente la pubblicazione del nuovo codice del Terzo Settore e, con esso, la possibile modificazione di alcuni riferimenti normativi e procedurali relativi alle ASD e SSD. La presente appendice, facendo cenno anche alla “riforma del Terzo Settore”, si prefigge di riassumere schematicamente le principali novità intervenute tra la data del Convegno e la pubblicazione del presente testo.

²⁰ Cfr. paragrafo 14 – ASD e SSD – Cenni relativi alle principali Agevolazioni.

²¹ CTS: Codice Terzo Settore d.l. 3 luglio 2017 n. 117.

Analogamente le ASD che abbiano anche la caratteristica di O.N.L.U.S. dovranno operare una scelta in tal senso visto che la disciplina degli artt. 10 e seg. d.lgs. n. 460/97 sarà definitivamente abrogata a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'entrata in vigore del *Registro Unico del Terzo Settore*.

Non è questa la sede per analizzare i vantaggi e gli svantaggi di operare una scelta piuttosto che un'altra, tema che sarà oggetto di futuri e approfonditi interventi in materia. Per previsione normativa l'ingresso a tutto tondo nel Terzo Settore comporterà l'impossibilità di applicare, per esempio, le norme di favore di cui all'art. 148 TUIR sulla defiscalizzazione dei corrispettivi specifici a fronte di prestazioni rese ad associati, tesserati o altri enti aderenti alla stessa organizzazione territoriale o nazionale, ovvero il "paracadute" previsto all'art. 149 dello stesso TUIR laddove prevede la non applicazione alle ASD dei parametri che determinano la perdita delle caratteristiche di Ente non commerciale, o anche l'applicazione della legge 398/91.

Indubbiamente saranno altre le agevolazioni che potranno essere fruite optando per il Terzo Settore e molto, a mio avviso, dipenderà dalle caratteristiche soggettive dei vari enti, dalla loro ampiezza e importanza a livello territoriale, dalla complessità dell'organizzazione e dell'attività sportiva effettivamente esercitata.

Come detto poc'anzi, l'art. 1, commi da 353 a 357, della legge 205/2017²² ha introdotto nel nostro ordinamento giuridico la società sportiva lucrativa prevedendo che "le attività sportive dilettantistiche possono essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al Titolo V del Libro V del Codice civile". È altresì previsto che, a pena di nullità, lo Statuto delle società sportive dilettantistiche con scopo di lucro deve contenere:

- a) nella denominazione o ragione sociale, la dicitura «società sportiva dilettantistica lucrativa»;
- b) nell'oggetto o scopo sociale, lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche;
- c) il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche affiliate alla me-

²² La legge di bilancio 2018 pubblicata in G.U. il 29.12.2017.

desima federazione sportiva o disciplina associata, ovvero riconosciute da un ente di promozione sportiva nell'ambito della stessa disciplina;

- d) l'obbligo di prevedere nelle strutture sportive, in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo, la presenza di un «direttore tecnico» che sia in possesso del diploma ISEF o di laurea quadriennale in Scienze motorie o di laurea magistrale in Organizzazione e gestione dei servizi per lo sport e le attività motorie (LM47) o in Scienze e tecniche delle attività motorie preventive e adattate (LM67) o in Scienze e tecniche dello sport (LM68), ovvero in possesso della laurea triennale in Scienze motorie.

L'Ires è ridotta alla metà nei confronti delle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI). L'agevolazione si applica nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione, relativo agli aiuti *de minimis*²³.

Inoltre non è applicabile la disciplina del rapporto di lavoro subordinato non solo alle collaborazioni rese a fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline sportive associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni (come previsto dalla legislazione vigente) ma anche alle società sportive dilettantistiche lucrative.

Si applica l'aliquota Iva ridotta al 10% ai servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal CONI nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società.

In conseguenza di tutto quanto previsto, all'elencazione dell'art. 90, comma 17, l. 289/2002²⁴ dovranno essere aggiunte tutte le fattispecie di enti collettivi previsti dal libro V del Codice civile, ivi comprese le società di persone per le quali non sussisterà il limite del divieto di scopo di lucro e/o della distribuzione dell'utile ai soci.

²³ Tale previsione, di fatto, sembra limitare l'accesso alle lucrative solo ai soggetti Ires con buona pace delle società di persone.

²⁴ Associazioni riconosciute e non riconosciute, società di capitali (S.r.l. e S.p.a.) e Soc. Cooperative.

Questa novità succede a quanto già accaduto nel professionismo sportivo disciplinato dalla legge n. 91/1981 laddove è stato già da tempo eliminato il divieto allo scopo di lucro favorendo così l'ingresso delle società sportive nel mondo delle quotazioni di borsa.

Lo stesso d.lgs. n. 112/2017 all'articolo 3, comma 3, prevede che:

l'impresa sociale può destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti... alla distribuzione... di dividendi ai soci in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato...

La disciplina dovrà ora essere "omologata" da parte dell'ordinamento sportivo.

Si ritiene, infatti, che ai sensi di quanto previsto dall'articolo 7, d.l. 136/2004 (convertito nella l. 186/2004) e dall'articolo 29, comma 4-*bis*, dello Statuto del CONI, anche le "sportive lucrative" dovranno e potranno essere riconosciute ai fini sportivi dal CONI ("...il CONI è l'unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e associazioni sportive dilettantistiche...") mediante l'iscrizione nell'apposito Registro.

Infatti il primo comma del citato articolo 29 prevede che le società e associazioni sportive non abbiano scopo di lucro "...fatti salvi i casi previsti dall'ordinamento...".

Registro che, sulla base di quanto disposto dall'articolo 5, comma 2, lett. c), d.lgs. 242/1999 e dall'articolo 1 del "Regolamento di funzionamento del registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche" (approvato con delibera CN CONI n. 1574 del 18.07.2017), "è istituito dal CONI per il riconoscimento ai fini sportivi delle associazioni e società sportive dilettantistiche".

IL REGIME AGEVOLATIVO DELLA LEGGE N. 398/91: REQUISITI, EFFETTI E DECADENZE

Monica Mussi

Il legislatore tributario ha previsto per le associazioni sportive dilettantistiche la possibilità di optare per il regime agevolato disciplinato dalla legge n. 398/1991. Inizialmente previsto per le sole associazioni sportive dilettantistiche, il regime è stato poi esteso a tutte le associazioni senza scopo di lucro, alle pro loco, alle associazioni bandistiche, ai cori amatoriali e alle filodrammatiche.

L'adesione al regime è del tutto volontaria e avviene su opzione.

L'opzione per il regime agevolato si esercita mediante:

- comunicazione scritta all'ufficio SIAE territorialmente competente in base al domicilio fiscale dell'associazione, prima dell'inizio dell'anno solare in cui si intende usufruire del regime agevolato;
- comunicazione all'Agenzia delle Entrate, attraverso la compilazione e invio telematico del quadro VO della dichiarazione annuale iva.

L'opzione è vincolante per 5 anni, decorsi i quali si rinnova di anno in anno fino all'eventuale revoca.

Per poter legittimamente esercitare la scelta è richiesta contestualmente in capo all'ente associativo la sussistenza di requisiti soggettivi e di un requisito oggettivo.

Sotto il profilo soggettivo, possono aderire al regime le A.S.D. che:

- non hanno scopo di lucro;
- sono affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva;
- svolgono attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal C.O.N.I. comprensiva dell'eventuale attività didattica.

Dal punto di vista oggettivo possono esercitare l'opzione le associazioni che nel corso del periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 400.000,00. Fino al 31.12.2016, il limite era di euro

250.000,00; con la legge di bilancio 2017 a partire dal 01.01.2017, il limite è stato innalzato a euro 400.000,00.

Qualora nel corso del periodo d'imposta il limite venga superato, il regime agevolato cessa automaticamente di avere efficacia nel mese successivo a quello in cui è stato superato il limite con la necessità per l'associazione di instaurare il regime ordinario con obbligo della tenuta delle scritture contabili ai fini Iva e II.DD.

Gli enti di nuova costituzione devono prevedere il volume d'affari in via presuntiva da indicare nella dichiarazione di inizio attività tenendo conto di un esercizio sociale inferiore ai 12 mesi per il quale il limite massimo va riproporzionato al totale dei giorni che concorrono al periodo d'imposta.

Al fine del calcolo del limite occorre prendere in considerazione esclusivamente i ricavi e proventi derivanti dalle attività commerciali di cui all'art. 85 del Tuir, comprese le somme percepite a titolo di sponsorizzazione, e le sopravvenienze attive di cui all'art. 88 del Tuir, sempre derivanti dalle attività commerciali.

L'art. 148 comma IV del Tuir, applicabile anche alle A.S.D., identifica una serie di attività che sono considerate commerciali anche se effettuate nei confronti degli associati. L'elenco è ampio e comprende sia attività che esulano dall'ambito operativo delle associazioni sportive (cessioni di beni nuovi per la vendita, erogazioni di gas, acqua energia elettrica, attività di trasporto e deposito) sia attività che invece possono essere ricondotte nell'ambito dell'operatività delle medesime (somministrazioni di pasti, prestazioni alberghiere, organizzazioni di viaggi, gestioni di spacci aziendali).

Non concorrono al calcolo del plafond i proventi di natura istituzionale (quote e contributi associativi), le plusvalenze patrimoniali, i premi per la preparazione, la formazione tecnica e l'addestramento degli atleti, i ricavi di cui all'art. 148 comma III del Tuir relativi alle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli associati, i corrispettivi da cessione dei diritti alle prestazioni degli sportivi.

Affinché le quote, i contributi ed i corrispettivi di cui all'art. 148 del Tuir siano non imponibili associazioni devono inserire nell'atto costitu-

tivo le clausole obbligatorie previste dall'art. 148, VIII del Tuir qui di seguito riepilogate:

- il divieto di distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve e capitale;
- l'obbligo in caso di scioglimento per qualunque causa, di devolvere il patrimonio ad altra associazione con finalità analoghe o con finalità di pubblica utilità;
- l'esclusione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e il rispetto dell'effettività del rapporto associativo;
- l'obbligo di redigere ed approvare annualmente il rendiconto economico e finanziario;
- l'eleggibilità libera degli organi amministrativi; il principio del voto singolo; la sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione;
- il diritto di voto per gli associati o partecipanti maggiori di età per approvare e modificare lo Statuto e i regolamenti e per nominare gli organi direttivi dell'associazione;
- l'intrasmissibilità della quota associativa se non per mortis causa dell'associato.

Inoltre, le A.S.D. devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate, entro 60 gg. dalla costituzione, il modello EAS in cui sono riepilogati i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali. Sono esonerate da tale adempimento le A.S.D. iscritte al C.O.N.I. che non svolgono attività commerciali. Il modello EAS deve essere presentato, inoltre, ogni qualvolta si verificano variazioni dei dati entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui la variazione è avvenuta.

Le A.S.D. che adottano il regime 398 determinano il reddito imponibile ai fini Ires e Irap applicando all'ammontare dei proventi derivanti dall'esercizio delle attività commerciali un coefficiente di redditività pari al 3% e sommando a tale base imponibile le eventuali plusvalenze patrimoniali.

Ai fini Irap, alla base imponibile come sopra determinata, devono essere sommati i costi indeducibili quali gli interessi passivi, le retribuzioni dei lavoratori dipendenti i compensi di lavoro autonomo non abituale.

L'art. 25 della legge n. 133/99 prevede per le A.S.D. che optano per il regime 398, un'ulteriore ipotesi di non imponibilità. Infatti, non concorrono alla base imponibile ai fini Ires e Irap i proventi conseguiti nello svolgimento delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli derivanti da raccolte pubbliche di fondi, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, se percepiti per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore a euro 51.645,69 (vecchi 100 milioni di lire).

Per attività commerciali connesse agli scopi istituzionali si intendono le attività strutturalmente funzionali alle manifestazioni sportive e rese in concomitanza con le medesime, quali ad esempio la vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, le cene sociali e le lotterie.

Le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione, ricorrenza, campagna di sensibilizzazione nell'ambito delle quali sono stati realizzati i proventi di cui all'art. 25 devono risultare da apposito rendiconto tenuto ai sensi dell'art. 22 del d.P.R. n. 600/73.

La circolare n. 9/2013 dell'Agenzia delle Entrate in tema di quesiti sulle A.S.D., ha precisato che tale adempimento si considera soddisfatto qualora i dati da inserire nel rendiconto siano comunque desumibili attraverso le risultanze della contabilità dell'ente fermo restando l'obbligo di redazione e conservazione della relazione illustrativa per ciascuna manifestazione. La mancata redazione del rendiconto non determina di per se l'inapplicabilità della disposizione sulla non imponibilità dei proventi realizzati, sempre che in sede di controllo, l'associazione sportiva dilettantistica sia comunque sempre in grado di fornire documentazione idonea ad individuare le voci destinate all'attività istituzionale e all'attività commerciale e ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi.

Diversamente tali proventi andranno assoggettati a tassazione con l'applicazione del coefficiente di redditività e concorreranno alla determinazione del limite dei 400.000,00 euro per l'applicazione del regime agevolato. Resta ferma la sanzione per la mancata osservanza degli obblighi relativi alla tenuta dei documenti contabili di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 471/97.

Ai fini Iva l'opzione per il regime agevolato prevede la non imponibilità dei proventi istituzionali. Sull'Iva relativa alle attività commercia-

li direttamente connesse agli scopi istituzionali incluse le sponsorizzazioni viene riconosciuta una detrazione forfetaria pari a 1/3 per le cessioni o concessioni dei diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica e pari al 50% per le altre prestazioni. Fino al 14 dicembre 2014 (entrata in vigore del decreto cd. Semplificazioni) sull'Iva relativa alle sponsorizzazioni veniva prevista l'applicazione di una detrazione forfetaria del 10%. Successivamente, il legislatore ha esteso anche all'Iva afferente tali prestazioni, la detrazione del 50%. Così facendo, è venuto implicitamente meno il dibattito dottrinale e giurisprudenziale in tema di classificazione dei ricavi da sponsorizzazione e ricavi da pubblicità.

L'Iva così calcolata deve essere liquidata trimestralmente e deve essere versata entro il 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento. Il regime agevolativo prevede in capo all'associazione sportiva dilettantistica l'esonero dalla presentazione della dichiarazione Iva.

Ai fini della tenuta della contabilità il regime 398 prevede significative semplificazioni; le A.S.D. sono infatti esonerate dalla tenuta delle scritture contabili ordinarie e dall'emissione delle fatture e degli scontrini e/o delle ricevute fiscali ad eccezione della fatturazione obbligatoria per le prestazioni di sponsorizzazione, le cessioni dei diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

Le associazioni sportive dilettantistiche hanno l'obbligo unicamente di:

- conservare e numerare progressivamente le fatture d'acquisto e le fatture emesse;
- conservare la documentazione relativa agli incassi ed ai pagamenti. Il comma V dell'art. 25 della legge n. 133/99 prevede che i pagamenti di importo pari o superiore ai 1.000,00 euro effettuati nei confronti degli enti che si avvalgono del regime di cui alla legge 398/91 ed i versamenti dai medesimi effettuati devono avvenire tramite conti correnti o secondo altre modalità tracciate (ad esempio carte di credito, bancomat assegni non trasferibili intestati agli enti). In caso di inosservanza è prevista l'applicazione della sanzione di cui all'art. 11 del d.lgs. n. 471/97. Fino al 31.12.2015 era altresì prevista la decadenza dal regime agevolativo. Il d.lgs. n. 158/2015 che ha rivisto il sistema sanzionatorio penale e amministrativo in attuazione della delega fiscale, ha modificato il comma V prevedendo per tale

violazione l'irrogazione della sola sanzione e non più la decadenza dal regime;

- annotare entro il 15 del mese successivo su appositi prospetti conformi al modello approvato dal d.m. 11 febbraio 1997, l'ammontare dei corrispettivi e dei proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale, i proventi di cui all'art. 25 della legge n. 133/99 che non concorrano al reddito imponibile fino a euro 51.645,69, le plusvalenze patrimoniali e le operazioni intracomunitarie. La mancata tenuta del prospetto riepilogativo non comporta di per se la decadenza dal regime agevolativo purché come chiarito dalla Circolare n. 9/2013 l'associazione sia in grado di fornire i riscontri contabili quali fatture, ricevute o altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito imponibile e dell'Iva. In ogni caso la mancata tenuta del prospetto comporta l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art. 9 del d.lgs. n. 471/97;
- redigere il rendiconto annuale economico e finanziario;
- redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio i rendiconti e la relazione illustrativa relativa alle raccolte di fondi e alle manifestazioni/eventi di cui all'art. 25 del d.l. n. 133/99;
- tenere il libro soci, il libro delle assemblee dei soci e il libro delle assemblee del direttivo.

La sussistenza del regime agevolativo riservato alle A.S.D. e delle ipotesi di decommercializzazione su menzionate sono subordinate all'effettività del rapporto associativo al fine di evitare l'uso distorto dello strumento associazionistico suscettibile di ostacolare la libera concorrenza tra gli operatori commerciali.

Sul punto si richiama la disposizione dell'art. 90 comma 18 lettera e) della legge 289/2002 secondo cui nello statuto delle associazioni sportive dilettantistiche devono essere espressamente previste le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e uguaglianza dei diritti di tutti gli associati con la previsione dell'elettività delle cariche sociali.

La clausola sulla democraticità si intende violata e conseguentemente decaduto il regime agevolato quando la specifica azione o omissione da parte dell'A.S.D. la renda sistematicamente inapplicabile.

La Circolare n. 9/2013 fornisce un elenco di elementi rilevatori della violazione:

- la mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;
- la presenza di diverse quote associative alle quali corrisponde una differente posizione del socio in termini di diritti rispetto alla reale fruizione e godimento di determinati beni e servizi;
- l'esercizio limitato del diritto di voto dovuto alla presenza di fatto di categorie di associati privilegiati in relazione alle deliberazioni inerenti l'approvazione del bilancio, le modifiche statutarie e la nomina delle cariche direttive.

La Circolare invita quindi a valutare globalmente l'operatività dell'associazione privilegiando un approccio sostanziale piuttosto che formale. L'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali o l'occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti nei verbali delle assemblee o degli associati nel libro soci non costituiscono infatti, singolarmente considerati, elementi che portino automaticamente alla decadenza del regime agevolativo.

In linea con la prassi amministrativa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 4147 del 2013 nel caso di un'A.S.D. che gestiva una palestra ha fornito alcuni elementi che valutati complessivamente e non isolatamente hanno portato ad escludere la natura associativa dell'ente.

Nello specifico la pubblicità effettuata mediante biglietti e stampati, i corrispettivi versati in misura variabile al tipo di prestazione richiesta, la composizione del fondo associativo e la distribuzione delle cariche sociali riferibili soltanto a due famiglie, l'automatica rinomina degli organi direttivi nell'ambito ristretto dei soci fondatori.

La Cassazione, inoltre, ribadisce in maniera piuttosto netta due principi:

- gli enti di tipo associativo possono godere del trattamento agevolato a condizione non solo dell'inserimento nei loro atti costitutivi e negli statuti di tutte le clausole dettagliatamente indicate nell'articolo 148 del Tuir, ma anche dall'accertamento in concreto che la loro attività si svolga, materialmente, nel pieno rispetto delle prescrizioni conte-

nute nelle clausole stesse. Non è affatto sufficiente, secondo la Corte, al fine della fruizione del trattamento tributario di favore, né la mera appartenenza alla categoria delle associazioni in questione né la conformità dello statuto alle norme stabilite per il riconoscimento della relativa qualifica (Cassazione, sentenze 11456/2010, 16032/2005 e 15321/2002);

- vista la deroga per gli enti non commerciali di tipo associativo alla disciplina generale secondo cui l'Ires si applica a tutti i redditi in denaro o in natura, posseduti da soggetti diversi dalle persone fisiche, l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano le agevolazioni ai fini Imposte Dirette nonché Iva, è a carico del soggetto collettivo che la invoca, secondo gli ordinari criteri stabiliti dall'articolo 2697 del codice civile (Cassazione, sentenze 16032/2005 e 22598/2006).

IL PROCURATORE SPORTIVO

Mattia Cornazzani

SOMMARIO: 1. Breve excursus storico. 2. Il nuovo Regolamento Procuratori Sportivi FIFA. 3. L'abolizione della licenza. 4. I requisiti soggettivi. 5. Rapporti con Regolamento FIFA. 6. Il contratto di rappresentanza. 7. I corrispettivi del procuratore sportivo. 8. Il duplice incarico di avvocato e procuratore sportivo. 9. Le criticità afferenti l'inquadramento dei procuratori stranieri in Italia e dei procuratori italiani all'estero. 10. Conclusioni. 11. Appendice. Bibliografia, fonti e sitografia.

1. Breve excursus storico

Al fine di inquadrare in tutti i suoi aspetti la nuova figura del procuratore o intermediario calcistico è opportuna una breve analisi dei passaggi che ne hanno caratterizzato l'affermazione a partire dal procuratore sportivo, divenuto agente di calciatori poi Agente FIFA e oggi, di nuovo, procuratore sportivo o, appunto, intermediario.

Nel corso degli anni Ottanta il procuratore sportivo suscita un primo interesse nel mondo giuridico dal quale – in considerazione dell'attività esercitata, esclusivamente funzionale alla creazione di un contatto tra atleti e società sportive – veniva fotografato alla stregua di un mediatore, privo di incarico di assistenza.

L'ordinamento giuridico italiano riconosce, pur in assenza di esplicita menzione, il ruolo del procuratore sportivo attraverso la celebre legge n. 91 del 23 marzo 1981, con cui – per la prima volta – il Legislatore regolamentò un'attività che fino ad allora rientrava, per un verso, nei canoni generali della rappresentanza e, per altro verso, in quelli speciali del contratto atipico con marcati aspetti mutuati dagli istituti del mandato, dell'agenzia e della mediazione.

A ben vedere, riflettendo oggi sugli effetti dell'entrata in vigore della legge in parola, non pare azzardato ritenere che tale provvedimento si

sia spinto ben oltre il velato riconoscimento del procuratore sportivo, offrendo a quest'ultimo una vera e propria opportunità.

Due sono state le leve favorevoli che hanno permesso al procuratore sportivo di ritagliarsi un ruolo di sostanziale rilievo nella galassia degli ordinamenti giuridico e sportivo: in primo luogo l'art. 5 della legge n. 91/1981, il quale stabiliva in cinque anni il limite massimo di durata del contratto di lavoro subordinato sportivo (professionismo); in secondo luogo l'art. 16 della medesima legge, secondo cui le limitazioni alla libertà contrattuale del professionista sportivo, c.d. vincolo sportivo, avrebbero dovuto essere progressivamente eliminate, nel termine di cinque anni dall'entrata in vigore del provvedimento normativo.

In meno di un decennio il moto innescato dalla legge sul professionismo, sapientemente alimentato dall'imprenditorialità della figura e, indubbiamente, dal crescente interesse con cui mondo degli affari si affacciava allo sport, hanno così permesso al procuratore sportivo di affermare il proprio ruolo di crescente e progressiva importanza in Italia.

Al di fuori dei confini la situazione non è diversa e, a metà degli anni Novanta, il procuratore sportivo riceve un ulteriore slancio per la sua definitiva affermazione grazie alla celeberrima Sentenza Bosman, pronunciata dalla Corte di giustizia della Comunità Europea (oggi Unione) nel 1995.

Jean-Marc Bosman, ventisei anni compiuti nel 1990, giocava a calcio in una squadra militante nel campionato di prima divisione belga. Giunto al suo ultimo anno di contratto, Bosman desiderava trasferirsi a fine stagione in una squadra francese che disputava il campionato di seconda divisione.

All'epoca dei fatti, le squadre che avessero voluto acquisire il diritto alle prestazioni sportive di un calciatore avrebbero dovuto corrispondere una cifra alla società sportiva di provenienza, benché il contratto del calciatore fosse in scadenza, o addirittura scaduto.

Il mancato raggiungimento di un accordo economico tra le due società ebbe per Bosman rilevanti conseguenze: a lui fu impedito di trasferirsi in Francia, per la sua palesata volontà venne collocato "fuori rosa" e, da ultimo, fu altresì costretto a subire una riduzione dell'ingaggio.

L'atleta, dopo ben cinque anni – un'eternità per uno sportivo – ottenne una pronuncia a sé favorevole dalla Corte di giustizia della Comunità Europea (oggi Unione) la quale, con sentenza del 15 dicembre 1995, esprimeva decise censure nei confronti del sistema vigente poiché, stante il contrasto con l'art. 39 del Trattato (di Roma), poneva un illegittimo ostacolo alla circolazione dei lavoratori.

Nell'ordinamento interno, la prima norma federale dedicata alla disciplina del ruolo del procuratore sportivo è il Regolamento FIGC pubblicato nel 1990. Tale versione subirà con il tempo, nei venti anni successivi una costante e stratificata opera di revisione normativa, non sempre di portata sostanziale.

Tuttavia si ritiene che l'ascesa del procuratore sportivo alla sua definitiva affermazione coincida con l'entrata in vigore del primo Regolamento per gli Agenti della FIFA che, nel 1994, adotta una serie di disposizioni che richiamano le federazioni sportive nazionali a una revisione normativa ispirata a principi comuni.

L'integrale allineamento normativo tra il regolamento interno e quello sovranazionale, definitivamente compiutosi nel 2001, ha permesso all'Agente FIFA di far valere la propria licenza, indistintamente, in favore di calciatori e società di tutto il mondo.

All'esito del progressivo percorso, succintamente rievocato nei suoi passaggi fondamentali, l'agente FIFA era così divenuto una figura poliedrica, dinamica e multiforme: si poneva come polo di attrazione di contatti tra atleti e società, verso cui svolgeva la propria attività di intermediazione; curava gli interessi economici della parte da cui avesse ricevuto l'incarico attraverso una forte presenza al momento delle trattative, ora rivolte alla determinazione dei peculiari aspetti afferenti il contratto di prestazione sportiva, ora finalizzate alla messa a punto degli ulteriori – e ben più redditizi – rapporti accessori e collegati alla prestazione sportiva resa dall'atleta, tra cui i contratti di sponsorizzazione, *merchandising*, cessione del diritto di sfruttamento dell'immagine. Il procuratore finiva per diventare, di fatto e in non pochi casi, la persona a cui l'atleta affidava in via diretta la gestione del proprio patrimonio personale.

Nel tentativo di inquadrare giuridicamente la prestazione eseguita dal procuratore/agente, la dottrina maggioritaria ha ritenuto che le mag-

giori corrispondenze potessero essere ravvisate con la fattispecie civilistica del mediatore: a norma dell'art. 1754 c.c., l'agente si poneva come figura che mette in relazione due o più parti per la conclusione di un affare, senza essere legato a una di esse da rapporti di collaborazione o dipendenza.

A confortare tale tesi, l'ulteriore analogia era determinata dall'obbligo per l'agente di esercitare l'attività previa iscrizione in apposito albo, in difetto della quale poteva addirittura venire pregiudicato il di lui diritto a esigere il compenso per l'affare concluso.

Accanto a tali importanti analogie coesistevano due sostanziali differenze, forte nella distinzione del ruolo tra l'agente FIFA e il mediatore per come inteso dalle disposizioni del Codice Civile:

- l'agente agiva nell'esclusivo interesse della parte assistita, al contrario di quanto accade nel caso del mediatore civilistico il quale, senza necessità di mandato, rimane terzo rispetto all'affare;
- a norma dell'art. 1755 c.c., al mediatore spetta il compenso da ciascuna delle parti che concludono l'affare per effetto del suo intervento; al contrario in capo all'agente FIFA il diritto al compenso sarebbe potuto maturare anche in assenza di un suo intervento nella trattativa. L'art. 21 c. VI del c.d. "Regolamento Agenti" abrogato con l'ultima riforma sanciva che

il calciatore che concluda il contratto con una società anche in assenza di un agente regolarmente nominato e/o che non abbia provveduto alla revoca nelle forme previste dal regolamento è tenuto comunque a corrispondere all'agente il compenso pattuito all'atto dell'incarico.

Per completezza deve essere segnalato che la tesi dell'inquadramento giuridico dell'Agente FIFA alla stregua del mediatore, benché dominante, ha lasciato spazi per un diverso orientamento – non per forza contrastante con quello appena citato, ma indubbiamente favorevole a una visione più evoluta – secondo cui la prestazione dell'Agente FIFA, allontanatasi progressivamente dai semplicistici caratteri dell'attività di mediazione, ha compiuto un'evoluzione verso le "professioni intellettuali" (artt. 2229-2238 c.c.) dovendo perciò essere ascritta alla fattispecie della prestazione d'opera professionale (art. 2229 c.c.) "protetta".

Protetta, evidentemente, in quanto la condizione necessaria per l'accesso al mercato era costituita dal superamento di un esame, il cui esito favorevole permetteva l'iscrizione nell'apposito Elenco istituito presso la Commissione Agenti di Calciatori FIGC. Solo al termine del predetto percorso selettivo sarebbe stato possibile ottenere la c.d. Licenza di esercizio rilasciata dalla Commissione Agenti, fatta eccezione per le "curiose" deroghe previste dal precedente assetto regolamentare, sia in ambito FIFA che nazionale (il genitore, il coniuge, il fratello e l'Avvocato del calciatore potevano ottenere la licenza in favore del parente/assistito, senza il previo superamento della barriera all'ingresso).

Le diverse alternative ora illustrate circa le possibilità di inquadramento giuridico della prestazione dell'Agente non si risolvono in un mero esercizio di studio in quanto, a ognuna delle soluzioni esaminate consegue una più lineare e coerente individuazione, dal punto di vista fiscale-tributario, del reddito prodotto.

Tale premessa permette di introdurre, *per saltum*, il radicale cambio di rotta sopraggiunto con l'adozione del nuovo e ora vigente Regolamento Agenti: il momento di svolta ha data certa, il 31 marzo 2015 al cui tramonto si è conclusa una consolidata stagione storica-giuridica per far posto, l'indomani, a un'alba ricca di dirimpenti novità.

Ebbene, sino a tale data, ogni dubbio afferente la natura civilistica della prestazione dell'Agente e, conseguentemente, le implicazioni fiscali e tributarie dalla stessa derivanti, sarebbe potuto apparire più legittimo.

Da un lato, se l'agente avesse svolto la sua attività professionale direttamente, non per il tramite di società commerciali, ben poteva essere ritenuto soggetto passivo IRPEF (art. 2 del TUIR), IRAP (se dotato di autonoma organizzazione: art. 2 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) e IVA (artt. 4 e 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Ai fini IRPEF poi, poteva discutersi se l'attività fosse svolta sotto forma di impresa, di lavoro autonomo, perché l'agente sportivo avrebbe potuto, teoricamente, essere titolare, rispettivamente, di reddito d'impresa (art. 55 del TUIR), di lavoro autonomo (art. 54 del TUIR).

Se la stessa attività professionale fosse stata svolta per il tramite di una società commerciale, si sarebbero riverberate sull'agente sportivo

tutte le distinzioni e gli effetti di carattere fiscale che derivano dalla sua correlazione a una società di persone o a una società di capitali.

Dall'altro lato, resta vero che – ben potendosi intendere la prestazione svolta come attività di intermediazione nel settore dei servizi, come anche accade per altre figure professionali (agenti di commercio) – senza forzature la si potrebbe definire attività d'impresa, come tale assoggettata alla disciplina del reddito d'impresa. In tal senso già si era espresso il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, con proprio parere del 13 marzo 2012 (342/11).

2. Il nuovo Regolamento Procuratori Sportivi FIFA

In questo scenario, che promana da una stratificazione normativa, indubbiamente criticabile e controversa ma coerente – in un certo senso – con l'affermazione storica del ruolo professionale dell'agente di calciatori nel corso dei trenta anni di storia sin qui succintamente riassunti, si innesta la svolta, voluta dalla FIFA nel 2014.

L'analisi della riforma, che da più parti è stata definita una vera e propria *deregulation*, si rivela un compito arduo in quanto le dirompenti novità introdotte rendono difficile l'individuazione della *ratio* a loro sottesa.

In tempi dove in molti settori della vita pubblica, nel mercato del lavoro in modo particolare, la via intrapresa è quella di settorializzare le competenze al fine di accrescere la professionalità e lo *standard* qualitativo delle prestazioni; in seno al mondo del calcio – che in termini economici continua a essere una forma di *business* senza dubbio tra le più importanti per giro di affari e soggetti coinvolti – pare si sia deciso di fare un passo indietro, spalancando le porte a una liberalizzazione poco controllabile.

Dopo il debutto della nuova normativa FIFA si sono dovuti attendere diversi mesi prima che la FIGC ne recepisce il contenuto e gli intenti e, come detto, non sono mancate le sorprese.

3. L'abolizione della licenza

La riforma ha segnato il passaggio dall'esercizio di un'attività regolamentata – a livello internazionale e nazionale, che garantiva un minimo livello comune di preparazione professionale certificata dal superamento di un esame di abilitazione – sino alla completa liberalizzazione, posto che l'unica formale restrizione all'ingresso nel mercato rilevante è costituita dall'iscrizione a un apposito Registro (500,00 Euro) e dal deposito del contratto di rappresentanza (150,00 Euro).

Compite le suddette formalità, ci si può legittimamente qualificare "Procuratore Sportivo" e rappresentare calciatori e società, senza che sia più accertata la conoscenza delle basilari normative federali e dei relativi aspetti tecnici da esse previsti in materia di tesseramenti, trasferimenti e contratti dei calciatori con relative tutele.

4. I requisiti soggettivi

Le lacune riguardanti l'accertamento delle competenze professionali non sono le uniche, posto che il problema si ripropone con riferimento ai requisiti soggettivi richiesti per poter svolgere in Italia l'attività di Procuratore Sportivo. Infatti, ai sensi del nuovo art. 4.3, per presentare la domanda di iscrizione nel Registro dei Procuratori Sportivi FIGC, sarà sufficiente auto-certificare di «non aver riportato condanne definitive per il reato di frode sportiva di cui alla legge 401/1989 ovvero per delitti non colposi puniti con la pena edittale della reclusione superiore, nel massimo, a cinque anni».

Potranno dunque presentare legittimamente domanda di iscrizione, soggetti condannati in via definitiva per reati quali (a solo titolo esemplificativo e non esaustivo): appropriazione indebita, abuso d'ufficio, truffa, corruzione, frode processuale, lesioni personali, malversazione in danno dello Stato, violenza privata, violazione di domicilio, rissa, abusivo esercizio di una professione, evasione.

Se quelli elencati sono alcuni, ma non tutti, i delitti non colposi puniti con pena inferiore, nel massimo, a cinque anni, allora dunque la riforma ha aperto aprire uno spazio di azione a soggetti pregiudicati,

dalla dubbia reputazione, i quali avranno pieno titolo per operare in prima persona nel calciomercato.

5. Rapporti con Regolamento FIFA

Sorprendente, per esempio, l'art. 2.2 del nuovo regolamento il quale, in assenza di una logica apparente, sovverte i basilari principi di gerarchia delle fonti nell'ambito dei rapporti tra ordinamento internazionale e ordinamento nazionale. La norma in parola prevede infatti che, in caso di divergenza tra il Regolamento FIFA e il Regolamento FIGC, sia quest'ultimo a prevalere. Dunque il Regolamento interno consente alla norma di rango inferiore di abrogare la norma di rango superiore, che nella gerarchia federale è di portata sovranazionale.

Se questo fosse legittimo, il problema di recepimento della normativa FIFA non avrebbe ragion d'esistere e la FIGC sarebbe stata libera di adottare un proprio regolamento interno in aperto contrasto con la novella voluta da Blatter. Tale norma non permette, almeno a chi scrive di comprendere il significato di una simile sovversione.

6. Il contratto di rappresentanza

Non sono stati superati i già manifestati dubbi circa la corretta qualificazione giuridica del rapporto che lega il Procuratore alla parte assistita, risulta difatti apodittico il richiamo di cui all'art. 5 e all'allegato A) al contratto di rappresentanza.

Tale formulario, complessivamente considerato sia nella parte obbligatoria che discrezionale, riporta – a prima vista – i tratti somatici del c.d. contratto di mandato atipico, figura contrattuale su cui la giurisprudenza della Corte di Cassazione già ha avuto occasione di pronunciarsi, definendolo un contratto misto normativo, disciplinato dalle norme del Codice Civile sul mandato e integrato dalla normativa federale (v. Cass. Civ. n. 15934/12). Un negozio giuridico su cui i giudici ermellini, da ultimo nel caso di cui alla citata sentenza, già avevano evidenziato i molteplici profili di criticità.

Senza dubbio gli oramai dismessi moduli federali blu e rosso, ricostruivano in modo eccessivamente rigido e semplicistico il rapporto contrattuale tra procuratore e parte assistita; tuttavia, almeno sul piano formale, non ponevano quegli evidenziati problemi di tenuta che, purtroppo, la nuova fattispecie sarà chiamata a smentire.

Non solo. Benché non immediatamente correlato alla riforma, un ulteriore aspetto merita degna menzione nell'ambito di un'analisi del rapporto giuridico sostanziale tra procuratore e atleta.

Si vuole fare espresso riferimento alla prassi, consolidata, che conduce le parti, atleta e procuratore, alla sottoscrizione di un ulteriore e diverso contratto afferente la cessione, dal primo in favore del secondo, del diritto allo sfruttamento dell'immagine dell'atleta assistito.

Tale espediente, di comune utilizzo, mira a risolvere un problema operativo che, per il procuratore, è di non poco conto. Si tenga presente, al fine di comprendere la situazione concreta, che il contratto di rappresentanza, di durata biennale, decade automaticamente alla sua scadenza e, pertanto, impone alle parti, eventualmente concordi, di procedere al tempestivo deposito di un nuovo contratto di rappresentanza che sancisca la prosecuzione del rapporto, senza soluzione di continuità.

Dovendosi prendere atto dell'ormai remota possibilità che l'atleta accetti di sottoscrivere il contratto di rappresentanza assumendo altresì a proprio carico il costo di un'eventuale penale per il recesso, va da sé che in difetto di accordo sul rinnovo alla scadenza, quest'ultimo ben può ritenersi libero di scegliere un diverso procuratore da cui essere rappresentato.

Orbene, il contratto di cessione del diritto allo sfruttamento dell'immagine, di natura civilistica e sciolto da ogni legame con l'ordinamento sportivo, prevede solitamente una durata maggiore rispetto al biennale contratto di rappresentanza e altresì una penale per il recesso.

La pattuizione così strutturata ha la finalità, non dichiarata ma nemmeno celata, di costituire un rimedio di tutela in favore del procuratore, perché sia scongiurato il pericolo che il lavoro e l'investimento di tempo e risorse spesi nell'interesse dell'assistito, nel corso del biennio di durata del contratto di rappresentanza, siano vanificati dal repentino e tempestivo intervento di un nuovo procuratore, sopraggiunto all'inesorabile scadenza del contratto di diritto sportivo.

Tale ulteriore accordo, spesso e volentieri sottoscritto con leggerezza dagli atleti, ben può esplicare la funzione di “penale per il recesso” dal contratto di rappresentanza, consentendo così al procuratore di vedere remunerato, o almeno indennizzato, il lavoro svolto nell’interesse di un atleta che abbia inteso risolvere il rapporto professionale.

Sarà interessante verificare la tenuta della predetta prassi alla luce del nuovo disposto dell’art. 7.2 del Regolamento FIGC 2015, il quale prevede che i Procuratori Sportivi non possano essere titolari di un

interesse diretto o indiretto nel trasferimento di un Calciatore da un Club ad altro Club e/o assumere cointeressenze o partecipazioni di qualsiasi tipo nei diritti economici relativi al trasferimento di un Calciatore o ai ricavi di un Club per lo stesso titolo.

7. I corrispettivi del procuratore sportivo

In materia di corrispettivi, non vi sono novità, in termini di *reformatio in peius* rispetto al passato, sulle modalità previste per stabilirne l’ammontare. La soglia del 3% continua a essere facoltativa e vigente in difetto di un diverso accordo tra le parti. Del pari resta invariata la disposizione che prevede la gratuità dell’attività in caso di sottoscrizione di un contratto ai minimi federali.

Pare questo il momento per chiarire che, nello scenario attuale post riforma, l’inquadramento fiscale dei redditi prodotti dal procuratore sportivo possa lasciare minori spazi di manovra, potendosi più pacificamente accogliere la tesi che ascrive tali redditi alla categoria del reddito d’impresa.

Il primo argomento di favore viene dall’analisi del contesto reale, sempre più popolato da soggetti che esercitano l’attività in forma d’impresa.

Il secondo argomento deriva dalla circostanza che, con l’abolizione della licenza sono venuti a mancare due importanti requisiti che caratterizzavano la prestazione del procuratore, intesi come la “professionalità” e la “protezione”; alla luce di ciò si manifesta più intensamente la *vis attractiva* del combinato disposto dell’art. 55 TUIR e dell’art. 2195 c.c.

L'ulteriore aspetto di rilievo rimane la qualificazione, dal punto di vista fiscale, del corrispettivo pagato dalla società sportiva in favore del procuratore del calciatore con cui la società medesima ha concluso il contratto di prestazione sportiva.

Secondo l'impostazione storicamente seguita dall'Amministrazione finanziaria, tali somme si configurano come *fringe benefit* e concorrono alla determinazione della base imponibile IRPEF dell'atleta. Tale assunto muove dal presupposto che la prestazione del procuratore sia resa solo in favore dell'atleta assistito abbia a quest'ultimo procurato un'utilità esclusiva, non potendo altrimenti essere valutato l'operato di un soggetto che, anche alla luce del previgente Regolamento, non poteva che assistere una sola delle parti in trattativa.

Dunque la somma corrisposta dalla società al procuratore dovrebbe concorrere a formare il reddito di lavoro dipendente dell'atleta, a fini IRPEF, e non sarà deducibile ai fini IRES e IRAP, né detraibile ai fini IVA, in capo alla società sportiva, non potendosi ritenere il costo inerente all'attività d'impresa.

Dal punto di vista del procuratore il problema era maggiormente costituito dalla fattura da lui emessa nei confronti della società sportiva a fronte delle somme ricevute: tale operazione si esponeva a forti censure in termini di effettività ed esistenza della prestazione.

La riforma ha però reso meno granitica tale ricostruzione, ora che il nuovo regolamento FICG ha portato l'abrogazione dell'ormai anacronistico divieto di mandato plurimo e consentito al procuratore di rappresentare sia la società sportiva che l'atleta in seno alla medesima trattativa.

Oggi più di ieri, attribuire la natura di *fringe benefit* al compenso percepito dal procuratore sportivo significa fornire la prova dell'esclusivo interesse dell'attività di quest'ultimo in favore dell'atleta, ma in un rinnovato scenario nel quale, dopo l'introduzione del mandato plurimo, sarà sempre più difficile individuare con certezza il soggetto a cui possa essere attribuito l'interesse – fiscalmente rilevante – della prestazione svolta dal procuratore sportivo.

Un'ulteriore riflessione nasce dalla lettura del disposto dell'art. 8.1 del nuovo Regolamento, rubricato Trasparenza:

8.1 Entro il 31 dicembre di ogni anno Club e Calciatori sono tenuti a comunicare alla FIGC i corrispettivi erogati a Procuratori Sportivi in forza dei Contratti di Rappresentanza sottoscritti. 8.2 Entro il 31 marzo di ogni anno la FIGC rende noti i nominativi dei Procuratori Sportivi che hanno svolto servizi per conto di Calciatori o Club nell'anno precedente e rende altresì noto il dato aggregato relativo ai corrispettivi erogati nell'anno precedente ai Procuratori Sportivi e i soggetti che li hanno corrisposti.

Il modello allegato al regolamento, quello che dovrebbero utilizzare i calciatori per rendere tale dichiarazione, parla invece di corrispettivi pattuiti, non già erogati.

Da questa situazione, che di trasparente ha – in realtà – ben poco, possiamo trarre almeno due conclusioni immediate:

- in primo luogo le dichiarazioni rese dal calciatore potrebbero essere sempre pari a zero, posto che il compenso del procuratore è corrisposto dalla società sportiva;
- in secondo luogo, visto che la norma parla di “compenso erogato” e la dichiarazione presentata all'ufficio di “compenso pattuito”, l'Agenzia delle Entrate, destinataria finale delle dichiarazioni, potrebbe presuntivamente riprendere a tassazione compensi “erogati”, ma che il procuratore potrebbe non aver dichiarato poiché ben potrebbero trattarsi di compensi solamente “pattuiti” ma non effettivamente riscossi.

8. Il duplice incarico di avvocato e procuratore sportivo

Per quanto riguarda la possibilità di svolgere l'attività di Procuratore Sportivo da parte degli Avvocati, il nuovo Regolamento non prevede la deroga contemplata nell'abrogato art. 5 del Regolamento Agenti FIGC. Dunque anche gli Avvocati sembra debbano iscriversi nel nuovo elenco dei Procuratori per poter assistere atleti e Club nel calciomercato.

Questo aspetto potrebbe far riaffiorare vecchi problemi alla luce della posizione ufficiale presa in passato dal Consiglio Nazionale Forense, circa l'illegittimità della contemporanea iscrizione da parte di un Avvocato all'albo forense e all'albo agenti.

Il C.N.F. con Parere 16/2005 si pronunciò in questi termini:

anche affermando l'incompatibilità tra le due professioni, l'avvocato può comunque svolgere attività a favore di calciatori e società calcistiche anche se non iscritto nell'albo degli agenti di calciatori, come previsto esplicitamente dalla stessa normativa professionale della FIGC (art. 5, Reg. FIGC).

Ora, considerando che i presupposti sui quali si fondava il responso del CNF erano, da un lato, la regolamentazione dell'attività dell'agente (ora procuratore) e, dall'altro, la presenza di un esame per accedere all'iscrizione all'albo e l'apposita deroga prevista dall'art. 5 per gli Avvocati, venuti meno – con il nuovo Regolamento – tutti questi presupposti dovrebbero, del pari, venir meno le preclusioni per una contemporanea iscrizione all'Albo e al Registro Procuratori Sportivi. Tuttavia in assenza di una norma specifica il condizionale è d'obbligo.

9. Le criticità afferenti l'inquadramento dei procuratori stranieri in Italia e dei procuratori italiani all'estero

L'ulteriore aspetto che necessita un approfondimento, dopo che la *deregulation* ha portato all'abolizione della Licenza FIFA, concerne la conoscibilità dell'autorizzazione dei procuratori sportivi stranieri che intendano operare in Italia e viceversa dei procuratori sportivi italiani che operino in altri paesi.

Appare da subito evidente che il silenzio del regolamento su di un simile aspetto costituisca un elemento di grande caos della riforma. Il venir meno di un sistema di licenze centralizzato FIFA, con organi disciplinari e regolamenti sovraordinati a quelli delle singole federazioni nazionali, pone senza risolverlo il tema del coordinamento delle attività dei procuratori sportivi nello scenario del calcio globalizzato. Basti pensare alla potestà disciplinare di ciascuna Federazione sui procuratori sportivi o intermediari esteri, posto che il Regolamento riformato prevede la soggezione ai poteri disciplinari federali in capo ai soli procuratori iscritti nell'apposito registro federale nazionale (art. 4.6).

10. Conclusioni

Concludendo, senza alcuna pretesa di esaustività, in ragione del tenore di questa breve relazione, pare che gli aspetti evidenziati ben possano giustificare la diffidenza con cui la dirompente riforma è stata accolta dagli operatori del settore.

L'associazione più rappresentativa ha portato le istanze della categoria al TAR Lazio, presso cui oggi pende il procedimento, in attesa che sia fissata l'udienza di merito. Al contempo la FIGC, in parziale accoglimento delle ragioni manifestate dai Procuratori Sportivi già ha apportato alcune piccole modifiche all'impianto normativo, le quali non ne hanno però modificata la struttura portante.

Troppi sono ancora gli ambiti su cui il Regolamento FIGC tace: tra i tanti, si ricordi il silenzio che fa più rumore, ossia quello sugli allenatori, ancora una volta e senza una logica apparente esclusi dal novero dei soggetti di cui un procuratore sportivo può curare gli interessi.

Ad oggi è dunque difficile abbozzare una conclusione al cospetto di uno scenario in divenire: tuttavia non pare che la nuova disciplina possa apportare un sostanziale miglioramento al sistema.

L'assenza di barriere all'ingresso potrebbe riverberare conseguenze tutt'altro che positive per atleti e società – e tra loro, più in particolare, quelli lontani dai riflettori – i quali potrebbero pagare a proprie spese la scelta, più o meno libera, di stringere accordi con “novelli” procuratori di dubbia reputazione e preparazione, del tutto legittimati dalla normativa in vigore.

La nuova disciplina propone un assetto, più disregolato che deregolato, che non sembra garantire maggiore trasparenza alle transazioni e presta il fianco a possibili infiltrazioni esterne al mercato del calcio, oltre che al calciomercato, a discapito della credibilità di un sistema che, a oltre dieci anni dal suo più grande terremoto, ancora appare in fase di assestamento.

11. Appendice

La necessità che la pubblicazione degli atti del convegno sia integrata dalla presente, breve, appendice è legata alle significative novità che la legge 27 dicembre 2017 n. 205 (in G.U. n. 302 del 29.12.2017) – più nota come legge di bilancio 2018 – ha introdotto con i diversi commi del suo unico articolo precipuamente dedicati al mondo dello sport.

Con particolare riferimento all'oggetto dell'intervento quivi pubblicato si ritiene necessario rilevare quanto disposto dal comma 373, di seguito integralmente riportato:

È istituito presso il CONI, nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente, il Registro nazionale degli agenti sportivi, al quale deve essere iscritto, dietro pagamento di un'imposta di bollo annuale di 250 euro, il soggetto che, in forza di un incarico redatto in forma scritta, mette in relazione due o più soggetti operanti nell'ambito di una disciplina sportiva riconosciuta dal CONI ai fini della conclusione di un contratto di prestazione sportiva di natura professionistica, del trasferimento di tale prestazione o del tesseramento presso una federazione sportiva professionistica. Può iscriversi al suddetto registro il cittadino italiano o di altro Stato membro dell'Unione europea, nel pieno godimento dei diritti civili, che non abbia riportato condanne per delitti non colposi nell'ultimo quinquennio, in possesso del diploma di istruzione secondaria di secondo grado o equipollente, che abbia superato una prova abilitativa diretta ad accertarne l'idoneità. È fatta salva la validità dei pregressi titoli abilitativi rilasciati prima del 31 marzo 2015. Agli sportivi professionisti e alle società affiliate a una federazione sportiva professionistica è vietato avvalersi di soggetti non iscritti al Registro pena la nullità dei contratti, fatte salve le competenze professionali riconosciute per legge. Con uno o più decreti del Presidente del Consiglio dei ministri, sentito il CONI, sono definiti le modalità di svolgimento delle prove abilitative, la composizione e le funzioni delle commissioni giudicatrici, le modalità di tenuta e gli obblighi di aggiornamento del Registro, nonché i parametri per la determinazione dei compensi. Il CONI, con regolamento da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, disciplina i casi di incompatibilità, fissando il consequenziale regime sanzionatorio sportivo.

All'attento lettore non sfuggirà che – nonostante la compattezza del dettato normativo – numerosi sono gli aspetti sui quali si impone una riflessione.

In primo luogo pare opportuno evidenziare – avuto riguardo alla peculiarità che contraddistingue la convivenza, non sempre facile, tra le norme dell’ordinamento statale e quelle degli ordinamenti sportivi – che il comma 373 dell’art. 1 della legge di Bilancio riverbera i propri effetti diretti, pur in attesa degli invocati regolamenti attuativi, in un ambito nel quale la potestà normativa ha storicamente avuto una legittimazione di tipo federale.

Tale considerazione può ritenersi vera, almeno per quanto concerne il mondo del calcio, se si considera l’assetto normativo delineatosi con la riforma del 2015, attuata con il regolamento federale che ha recepito le norme FIFA di un anno precedenti, sul quale il citato comma ha preteso intervenire.

Un tackle indubbiamente aggressivo, al cospetto dei principi federali ispiratori della deregulation, ma non sanzionabile dall’arbitro in forza dell’autorevolezza e del vigore da cui promana l’istituzione del Registro. Sul punto, l’esordio normativo è eloquente: “È istituito presso il CONI...”; in altre parole, un aspetto la cui disciplina prima atteneva alla normativa di rango “federale” diviene, oggi, di rilievo al livello gerarchicamente sovraordinato, quello c.d. “sportivo” di cui il CONI è espressione assoluta e diretta.

In attesa dei regolamenti attuativi e in difetto di abrogazione, ancorché parziale, del c.d. Regolamento agenti (che, peraltro, non sarebbe possibile) paiono legittime, almeno in questa prima fase le preoccupazioni di chi prospetta una possibile coesistenza del Registro Agenti presso il CONI e, al contempo, dell’elenco liberalizzato presso la FIGC.

L’assenza di chiarezza, su questo punto, presta il fianco a questioni operative di non poco conto: per esempio l’ipotesi del procuratore sportivo che abbia pagato la quota di iscrizione all’elenco per la stagione in corso e che, ictu oculi, non goda dei requisiti soggettivi per l’iscrizione al nuovo Registro istituito presso il CONI. Pare legittimo chiedersi, in questo caso, se e per quanto tempo il procuratore (FIGC, per intenderci) possa legittimamente esercitare la propria attività.

Allo stesso modo, il silenzio della norma con riferimento alla celeberrima categoria dei “parenti” dei calciatori, da questi ultimi sovente impiegati come agenti e spesso titolari di sorprendenti esenzioni, lascia

un interrogativo sulla possibilità di esercizio legittimo dell'attività sino-
ra svolta, senza alcuna soluzione di continuità operativa.

Ulteriormente v'è da rilevare, con l'auspicio di trovarsi di fronte a
una c.d. "frode delle etichette" che il comma in commento ha – ancora
una volta – ridefinito i confini del nome e della prestazione degli agenti
i quali sono ritornati tali dopo anni da procuratori, agenti FIFA e inter-
mediari. Non solo, con particolare riferimento alla prestazione il com-
ma in parola ha introdotto, senza che fosse necessario, una nuova defi-
nizione della prestazione svolta dall'agente, individuato quale

soggetto che, in forza di un incarico redatto in forma scritta, mette in re-
lazione due o più soggetti operanti nell'ambito di una disciplina sporti-
va riconosciuta dal CONI ai fini della conclusione di un contratto di
prestazione sportiva di natura professionistica, del trasferimento di tale
prestazione o del tesseramento presso una federazione sportiva profes-
sionistica.

Al di là delle sottili differenze, un dato è certamente macroscopico:
al Registro dovranno essere iscritti tutti coloro che intendano interme-
diare la conclusione di un contratto di prestazione sportiva di natura
professionistica, nell'ambito di tutte le federazioni – quattro, a oggi –
che riconoscono il professionismo sportivo. Per ciò, dunque, chi diven-
terà agente potrà rappresentare tutti gli sportivi professionisti e non solo
i calciatori.

Anche con riferimento ai requisiti soggettivi, il comma 373 della
legge di Bilancio 2018 appare discrativo rispetto al c.d. Regolamento
Agenti del 2015 il quale ammette(va) l'iscrizione all'elenco previa au-
tocertificazione di "non aver riportato condanne definitive per il reato
di frode sportiva di cui alla legge 401/1989 ovvero per delitti non col-
posi puniti con la pena della reclusione superiore, nel massimo edittale,
a cinque anni".

Diversamente la norma neo introdotta precisa che per l'iscrizione al
Registro Agenti istituito presso il CONI dovrà essere dimostrato il pos-
sesso del diploma di maturità e, ulteriormente, che l'aspirante "non ab-
bia riportato condanne per delitti non colposi nell'ultimo quinquennio".
Vengono meno, dunque, le condizioni ostative costituite – in ambito

federale – dalla condanna definitiva per frode sportiva o per delitti non colposi punti con reclusione ultra quinquennale.

Per ultima, la novità più ridondante indubbiamente costituita dalla reintroduzione dell'esame di abilitazione quale requisito dirimente per l'iscrizione al Registro Agenti presso il CONI.

In attesa degli interessanti spunti che perverranno con l'entrata in vigore dei primi DPCM afferenti le prove d'esame, di cui incuriosiscono le materie e gli argomenti oggetto di valutazione dell'idoneità di una figura che avrà vocazione sportiva multidisciplinare, proprio con riferimento a tale aspetto, non convince la distinzione imperniata sulla data del 1° aprile 2015.

Invero, gli agenti “anteriforma” (ossia coloro che avevano già conseguito l'abilitazione prima del 1.4.2015) potranno, di diritto, iscriversi al nuovo Registro presso il CONI.

Al contrario, gli intermediari iscritti all'elenco, se privi di licenza poiché abolita dalla deregulation della riforma, o coloro che abbiano intrapreso tale carriera dopo il 1 aprile 2015, saranno chiamati a sostenere l'esame di abilitazione.

Se l'introdotta prova di abilitazione si prefigge l'obiettivo di licenziare una nuova figura operativa, a vocazione interdisciplinare nel mondo del professionismo sportivo (tanto che l'esame dovrà essere sostenuto presso il CONI e non presso la FIGC), pare del tutto aberrante l'attribuzione ex lege della nuova licenza ai vecchi Agenti FIFA.

In altre parole è difficile rintracciare una motivazione logica in forza della quale il vecchio agente formatosi nel calcio e titolare della c.d. licenza FIFA, ben potrà oggi – di diritto – rappresentare qualsiasi sportivo professionista, anche non calciatore, pur non avendo acquisito alcuna formazione specifica in ordine alla disciplina federale di un professionismo diverso da quello calcistico.

L'ulteriore e legittimo dubbio che si ritiene doveroso porre all'attenzione del lettore è costituito dalla natura della sanzione a cui soggiacciono lo sportivo professionista o la società affiliata a una federazione sportiva che riconosca il professionismo, laddove si avvalgano dell'opera di intermediazione da parte di soggetti non iscritti al Registro.

Il comma 373, in punto, censura tale condotta a pena di “nullità dei contratti, fatte salve le competenze professionali riconosciute per legge”.

Ad una prima lettura si potrebbe ritenere che la nullità sia da riferire al contratto c.d. “sportivo”, così ci si potrebbe meglio spiegare la preservata esigibilità del compenso dell’agente, in ambito civile, con riferimento alla prestazione comunque eseguita, ancorché sine titulo. Perseguendo questa strada verrebbe però da chiedersi se l’ordinamento sportivo ammetta che la declaratoria di nullità di un contratto federale possa derivare dall’applicabilità di una norma esterna ed estranea alla gerarchia delle fonti del diritto sportivo.

Se, al contrario, dovesse ritenersi quella stessa nullità a carattere marcatamente civilistico, indubbiamente legittima quanto alla fonte da cui promana, si dovrebbe accettare la paradossale conseguenza secondo cui, pur in forza di un contratto nullo, una delle due prestazioni corrispettive sarebbe comunque dovuta.

Pur nell’arco di un tempo ragionevolmente breve, lo scenario normativo di riferimento per i temi trattati è stato caratterizzato da un’inversione di tendenza che pare altisonante, almeno nei proclami e prima di essere vagliata in concreto.

Non mutano, tuttavia, le conclusioni già rassegnate in tempi non sospetti, con particolare riguardo alla carenza di sistematicità nella stratificazione normativa. Tale intervento pare una ulteriore dimostrazione del fatto che, tanto sul piano della redazione normativa, quanto e più in generale sull’intenzione di fornire al mondo sportivo soluzioni operative, il Legislatore lascia – almeno ai primi commentatori – più dubbi che risposte.

Ciò premesso non può che essere rinnovata l’esortazione a uno sguardo attento, competente e globale allo sport come sistema complesso che – per il suo funzionamento – abbisogna di regole stabili, chiare e condivise. In troppe occasioni, di recente, si è assistito a roboanti debutti normativi finiti troppo presto nel cestino dell’abrogazione. Simili errori non fanno altro che creare scompiglio in una tribuna di addetti ai lavori particolarmente sensibili che già accettano, non senza fatica, l’incertezza del risultato sportivo.

Avuto riguardo alla data in cui viene estesa questa appendice integrativa, mi permetto di concludere con una esortazione, oggi, più che mai attuale: lo sport merita tutta l'attenzione del Legislatore nell'analisi delle sue articolazioni e complessità. La cura del dettaglio in assenza di un chiaro progetto di riforma del settore rischia di rivelarsi un tranello; quello stesso inganno in cui cade lo spettatore che giudica una partita dall'ultimo, sciagurato, episodio, dimenticandosi la grandezza, financo la bellezza, di tutto ciò che lo aveva preceduto.

Bibliografia, fonti e sitografia

- ALVISI C., *Il diritto sportivo nel contesto nazionale ed europeo*, Milano, 2006
- BENAZZI A., SACCARDO N., *La tassazione dei Calciatori in Italia e all'estero*, Assago, 2011
- COCCIA M., DE SILVESTRI A., FORLENZA O., FUMAGALLI L., MUSUMARRA L., SELLI L., *Diritto dello sport*, Firenze, 2008, IV ed.
- LIOTTA G., SANTORO L., *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, 2009
- LUPO D., ROSSETTI M., SIROTTI GAUDENZI A., *Il nuovo codice della giustizia sportiva*, Sant'Arcangelo di Romagna, 2015
- NICOLELLA G., *Diritto dello sport. Ordinamento, giustizia e previdenza*, Montecatini Terme, 2011
- SANNINO M., VERDE F., *Il diritto sportivo*, Padova, 2011, III ed.
- TORTORA M., IZZO C.G., GHIA L., GUARINO G., DANESE C., NUCCI U., NACCARATO G., CASOLINO D., NOVARINA F., *Diritto sportivo*, Torino, 1998
- AA.VV., *Lo sport e il fisco. Firenze, 30-31 ottobre 2015. Atti preparatori*, Firenze, 2015

*

legge n. 91 del 23 marzo 1981, artt. 5 e 16

TUIR

d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446

d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

artt. 1754 e ss. e 2229 e ss. c.c.

Regolamento FIGC pubblicato nel 1990

Regolamento Agenti FIFA 1994

*

CNDCEC, Parere del 13 marzo 2012 (342/11)

Cass. Civ. n. 15934/12

C.N.F. con parere 16/2005

*

sito CONI per nuove norme

LE PECULIARITÀ, FISCALI E NON, DELLO SPORT IN TRENTINO

Massimo Viola

SOMMARIO: 1. *Il Trentino e lo sport: un legame intenso.* 2. *La vacanza attiva: gli ospiti sportivi del turismo invernale e la dimensione economica del fenomeno.* 3. *I numeri dell'agonismo negli sport invernali in Trentino.* 4. *Gli sportivi professionisti in Trentino / il professionismo dello sport sciistico.* 5. *I professionisti dello sci stranieri.*

1. Il Trentino e lo sport: un legame intenso

Il Trentino è il territorio più sportivo d'Italia.

È ciò che emerge da un approfondimento condotto annualmente da *Il Sole 24 Ore* che, per ben quattro volte negli ultimi dieci anni, ha eletto quella di Trento come la provincia del Paese più vocata allo sport¹.

Un risultato figlio di un legame particolarmente intenso tra la dimensione sportiva in senso lato e il territorio trentino che, naturalmente vocato allo sport, è unanimemente riconosciuto come una “palestra a cielo aperto”², portato di un sistema che nel suo complesso è ed è per-

¹ La ricerca condotta da *Il Sole 24 Ore* ha coniato un “Indice di Sportività delle Province Italiane”, basato su cento parametri e trenta indicatori, in grado di far emergere non solo i dati strutturali dello sport in ogni Provincia italiana – come il numero delle associazioni sportive o degli atleti che si affacciano alle Olimpiadi, ai grandi eventi sportivi organizzati sul territorio provinciale o, ancora, i migliori piazzamenti degli atleti in gare nazionali e/o internazionali – ma anche dati che riguardano il rapporto tra lo sport e la natura, il territorio, il turismo. La classifica, completa dei parametri di riferimento, è consultabile al seguente link: <http://www.ilsole24ore.com/art/notizie/2016-08-07/nel-medagliere-sport-lombardia-gran-recupero-183612.shtml?uuiid=ADRxd60>.

² Innumerevoli i riferimenti al territorio trentino. Per tutti, *Il Sole 24 Ore*, 8 dicembre 2016, V. RIEFOLO, *Trentino, «palestra a cielo aperto» da due miliardi di fatturato annuo.*

cepito, nel comune sentire di turisti, operatori, politici e amministratori locali, come un territorio naturalmente orientato allo sport.

Una formula vincente, quella trentina, che si basa e investe su atleti, professionisti, impianti e manifestazioni sportive, e la cui bontà è testimoniata dagli indicatori economici e statistici riferiti al territorio ed, appunto, alla sua “sportività”: si pensi che quella relativa allo sport è una voce rilevante del PIL provinciale, che si aggirava, nel 2015, attorno al 7% del totale³.

Un dato che è confermato non solo dal numero dei residenti che praticano sport, ma anche da un importante numero di turisti ed escursionisti che visitano e soggiornano in Trentino allo scopo di praticare un’attività sportiva.

Secondo una ricerca condotta dal Servizio statistica della Provincia autonoma di Trento⁴, i trentini che praticano sport nel tempo libero sono circa 210.000: vale a dire che oltre il 44% della popolazione (dai 3 anni in su) pratica o ha praticato saltuariamente un’attività sportiva nel tempo libero. Una percentuale che si alza vertiginosamente con riferimento alla fascia di età compresa fra 10 e 59 anni: circa 3 trentini su 4 praticano, oppure hanno praticato, una disciplina sportiva; di questi, circa 120.000 praticano uno sport in maniera continuativa, mentre 90.000 lo fanno saltuariamente⁵.

Dati che si rivelano senza dubbio interessanti, considerando che, secondo gli ultimi dati rilevati, la percentuale dei trentini che praticano sport è pure in costante aumento.

³ I risultati della più recente ricerca sul tema, condotta nel 2015 dall’Università degli Studi di Trento e Strategie S.r.l., sono stati pubblicati nello studio “Impatto economico dello sport in Trentino”.

⁴ Si fa riferimento allo studio “I trentini e lo sport”, curato dalla Provincia autonoma di Trento - Servizio Statistica e pubblicato nel 2009 (www.statistica.provincia.tn.it), che ha indagato il modo in cui i trentini vivono lo sport, analizzando gli aspetti legati alla pratica sportiva in Provincia.

⁵ Si consideri che al 1° gennaio 2009 la Provincia autonoma di Trento contava 519.800 residenti, mentre al 1° gennaio 2016, anno di pubblicazione della classifica de *Il Sole 24 Ore*, contava 538.223 unità. Un dato che contribuisce a confermare la rilevanza statistica della percentuale di sportivi sopra riportata (dati ISPAT).

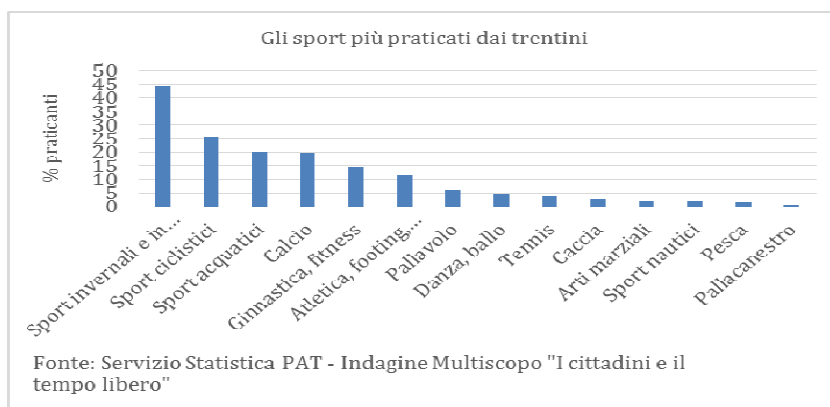
PERSONE DI 3 ANNI E OLTRE CHE DICHIARANO DI SVOLGERE ATTIVITÀ SPORTIVA (2003-2015)* (composizione percentuale)					
ANNI	IN MODO CONTINUATIVO	IN MODO SALTUARIO	QUALCHE ATTIVITÀ FISICA	MAI	NON INDICATO
2003	20,1	18,3	43,2	18,4	0,1
2005	24,4	21,0	37,0	17,5	0,1
2010	29,0	19,9	37,0	14,1	0,1
2011	28,8	17,5	40,3	13,3	0,1
2012	29,4	16,2	38,6	15,8	-
2013	25,8	17,6	40,8	15,9	-
2014	30,9	17,5	36,4	15,1	-
2015	31,9	13,5	38,6	16,0	-

* Fonte: Istat – ISPAT, Istituto di statistica della provincia di Trento

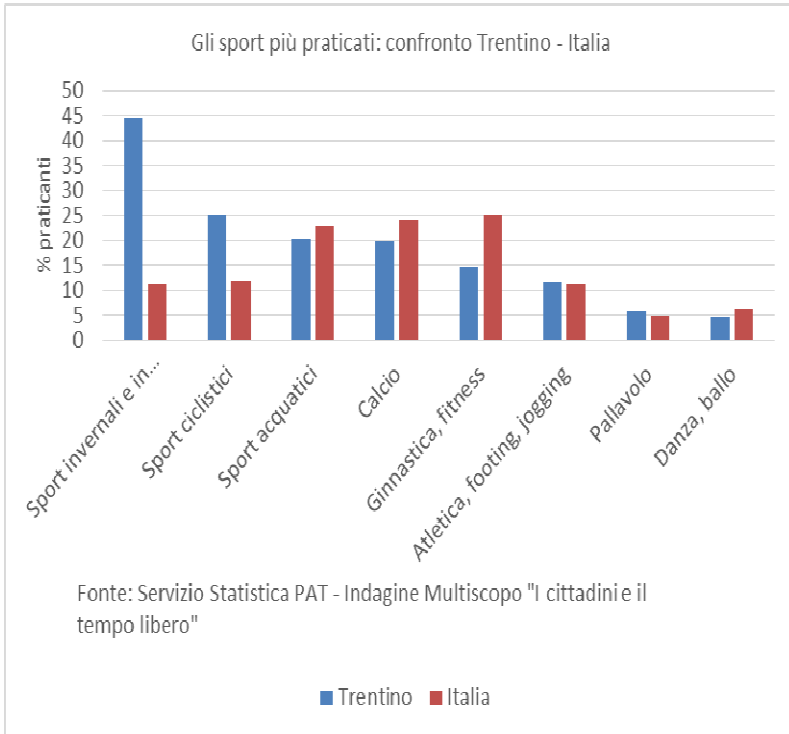
Strettamente legate alla ricchezza del territorio trentino sono anche le caratteristiche delle discipline maggiormente praticate.

In misura assai netta, infatti, i trentini prediligono gli spazi all'aperto rispetto a quelli chiusi, privilegiando le attività del tempo libero *out-door* (in particolare, ciclismo e attività legate alla montagna), discipline che, proprio per le caratteristiche morfologiche del territorio, si rilevano le più "facili" da praticare, perché più "accessibili".

Nel novero delle attività sportive più praticate dai trentini spiccano, in particolare, lo sci alpino tra gli sport invernali e le attività legate alla montagna in generale – come, ad esempio, escursionismo, trekking, alpinismo – per quanto attiene alla dimensione estiva.



Si pensi che la percentuale di residenti in Trentino che praticano discipline sportive “montane” – e invernali in particolare – è addirittura quadrupla rispetto alla media nazionale.



Il mondo degli sport di montagna, invernali in particolare, è poi in continua evoluzione.

Si pensi allo sviluppo di soluzioni *IoT* e *wearable*, che stanno rendendo il mondo dello sport sempre più *smart*, ma anche più semplicemente all'utilizzo degli *smartphone* e delle *app* che permettono facilmente e gratuitamente di segnalare la propria posizione, tracciare la propria sciata, rilevare statistiche sulla velocità, tempi, distanze e calorie bruciate, condividere ogni esperienza – anche in tempo reale – grazie ai social.

Accanto allo sci alpino, che si conferma lo sport invernale più praticato (conformemente agli standard nazionali e internazionali) e che si

sta sempre più diffondendo nella versione ski-safari o ski-tour, l'utilizzo massiccio della tecnologia avvicina nuovi appassionati a discipline che, pur non essendo certo *nuove*, si stanno affermando come più sostenibili, adrenaliniche, inclusive.

Fra le attività di tendenza vi sono oggi lo scialpinismo, il *freeride* e il *freeride tour*, ma anche l'escursionismo su terreno d'avventura e il *nordic walking* con le racchette da neve in ambienti anche fortemente innevati.

I PRATICANTI DELLE DISCIPLINE INVERNALI DAL 2010 A OGGI*			
	2010/2011	2016/2017	
SCI ALPINO	2.050.000	2.200.000	+ 7,3 %
SCI DI FONDO	310.000	306.000	- 1,2 %
SNOWBOARD	590.000	496.000	- 0,7 %
SCIALPINISMO	33.000	91.000	+ 175 %
FREESTYLE	94.000	135.500	+ 44 %
CIASPOLE	322.000	506.500	+ 57 %
* Fonte AMSI – Pubblicato su SW SportWeek speciale neve, 2016, pag. 50			

Un indicatore interessante dell'impatto economico del fenomeno sport in Trentino è il c.d. *PIL sportivo*, introdotto nella ricerca condotta nel 2015 dall'Università degli Studi di Trento per misurare in termini economici il peso, tutt'altro che marginale, che il mondo dello sport riveste nell'economia trentina.

Emerge così che il c.d. *PIL sportivo* si attestava, nel 2011, ad € 1.068.196.242,79, con un impatto sul PIL provinciale del 6,51%⁶.

⁶ La formula economico-matematica che regola la formazione del PIL sportivo considera variabili quali la spesa delle famiglie (trentine e non), la spesa della pubblica amministrazione, gli investimenti fissi e il saldo commerciale. L'equazione messa a punto mira a definire l'impatto economico dello sport sul PIL, in termini di consumi/impieghi di beni e servizi, nonché in termini di risorse e valore aggiunto prodotto dall'economia provinciale. Considerata la disponibilità e l'aggiornamento dei dati, l'indagine è basata sul 2011, anno di cui erano disponibili il maggior numero d'informazioni. Si veda Università degli Studi di Trento - Strategie S.r.l., "Impatto economico dello sport in Trentino", 2015.

2. La vacanza attiva: gli ospiti sportivi del turismo invernale e la dimensione economica del fenomeno

Così come per gli sportivi “residenti”, anche per gli sportivi “turisti” il territorio, con le sue caratteristiche e la sua offerta, riveste un ruolo fondamentale.

Se storicamente in Trentino è sempre stato presente il turismo sportivo legato all’avventura e alle scoperte – si pensi alle grandi escursioni, ai trekking di più giorni – e a quello più “plaisir” altrettanto presente è stato ed è tuttora il turismo legato ai grandi eventi sportivi – ne sono eccellenti esempi la 3Tre di Madonna di Campiglio, i Mondiali di sci nordico della Val di Fiemme, l’Apine Rockfest – e alla pratica sportiva a tutti i livelli.

Al punto che, spesso, la meta turistica viene scelta in funzione della possibilità di fruire degli sport all’aria aperta nell’ambito delle attività del tempo libero e sportivo: su un totale di quasi 30 milioni di presenze, coloro che scelgono il Trentino proprio per praticare tali attività sono più del 20% del totale⁷.

In base ai dati sul turismo invernale in Trentino, resi noti dal Servizio turismo e sport della Provincia Autonoma di Trento⁸, il profilo dell’ospite invernale (zona del Garda esclusa) è il seguente:

- età media 45 anni, in prevalenza coppie;
- ricerca di una vacanza attiva per gli stranieri (in particolare, per praticare attività sciistiche) e più riposante per gli italiani (c.d. *lifestyle*), con la precisazione che il 40% degli intervistati dichiara di venire in Trentino per sciare;

⁷ Da evidenziare come ogni rilevazione statistica sportiva in Trentino escluda la zona del Lago di Garda. Il Garda e le aree limitrofe in particolare stanno infatti assumendo una dimensionalità di vera e propria palestra a cielo aperto dotato di caratteristiche peculiari (Garda outdoor park) che porta a “rilevazioni di dati dedicate”. Tra gli indicatori più rappresentativi del fenomeno, il numero degli interventi della Stazione del Corpo Nazionale del Soccorso Alpino di Riva del Garda, che negli ultimi anni hanno superato di numero gli interventi delle Stazioni di Madonna di Campiglio e Canazei, da sempre ai vertici dell’interventistica per quello che riguarda tutta l’infortunistica outdoor.

⁸ Cfr. P.A.T. - Servizio turismo e sport - Rapporto 2015: confronto stagione estiva e invernale 2014/2015.

- la struttura ricettiva privilegiata è l'hotel o il residence (60%), seguiti dagli appartamenti (13%), agriturismi e B&B (11%);
- tra gli ospiti stranieri, la maggior parte proviene dalla Polonia (primo mercato per presenze, anche se in diminuzione), che in prevalenza pratica lo sci alpino e lo snowboard e lo fa per tutta la permanenza (nel 76% dei casi; a fronte del 44% dei tedeschi).

Sotto il profilo economico, i dati nazionali ci dicono che la spesa per un soggiorno in montagna, anche breve (previsioni stagione invernale 2016/2017) ammonta a:

- euro 1.015,00 a persona, spesa media, per trascorrere una settimana bianca in Italia; spesa che passa a euro 2.450,00 per un nucleo familiare composto dai genitori e da un figlio di età inferiore agli 8 anni;
- euro 350,00, invece, la spesa media a persona per trascorrere un fine settimana sulla neve in Italia; spesa che diventa pari a euro 806,00 per un nucleo familiare composto dai genitori e da un figlio di età inferiore agli 8 anni⁹.

3. I numeri dell'agonismo negli sport invernali in Trentino

La ricerca condotta dal servizio statistica della Provincia di Trento nel 2009 mostra come solo la metà dei trentini che praticano sport nel tempo libero sono iscritti o tesserati a qualche società o circolo sportivo, oppure a una federazione sportiva nazionale.

È un dato in controtendenza rispetto a quello che emerge nel resto del Paese, che andrebbe opportunamente indagato considerando che nelle altre regioni ben il 70,7% dei praticanti sono tesserati.

⁹ Il dato, fornito da SKIPASS PANORAMA TURISMO Osservatorio Italiano del Turismo Montano Situazione congiunturale Montagna Bianca Italiana Inverno 2016-2017 Previsioni e Tendenze, rappresenta il costo reale per una vacanza in montagna di sette giorni, comprensivo di viaggio a/r, acquisti vari, ristorazione, hotel, skipass, scuola di sci, divertimento, benessere, utilizzo e/o noleggio attrezzature.

4. Gli sportivi professionisti in Trentino / il professionismo dello sport sciistico

Professionisti, dilettanti, professionisti di fatto. La compresenza nell'ambito sciatorio trentino di queste tre diverse figure diverse fa sorgere una palese difficoltà interpretativa del fenomeno.

Vi è un disallineamento tra quello che è l'ordinamento sportivo, l'ordinamento statale tributario e gli ordinamenti statale e provinciale per quanto riguarda la dimensione "ordinistica" delle professioni legate alla pratica sciatoria.

L'introduzione nell'ordinamento di una figura professionale "ordinistica" (riconosciuta, prima del 1991, come istruttore sportivo) quale è quella del maestro di sci ha infatti messo a dura prova la tenuta di principi consolidati in altri ambiti.

Altra nozione di ordine generale che viene messa in discussione è in quest'ambito di attività addirittura la definizione stessa di sport.

Nel concetto di sport, infatti, è insito quello di agonismo: tutto il mondo sportivo italiano è piramidalmente orientato verso l'attività sportiva praticata sotto la regia del CONI e in previsione delle Olimpiadi. Ma il complesso delle attività che si praticano in montagna, salvo quelle specificamente orientate verso un fine agonistico, con la dimensione sportiva non hanno nulla a che fare, fatta eccezione per la "fisicità". Si pensi all'attività alpinistica, si pensi all'attività sciistica di massa. Nonostante ancor oggi la tecnica ufficiale della Scuola Italiana Sci ufficiale preveda una progressione didattica delle tecniche sciistiche che culmina in attività preagonistiche e agonistiche, l'attività sciatoria insegnata e praticata nelle aree sciabili di agonistico e, quindi, di sportivo, ha ben poco.

È così che il fenomeno del professionismo negli sport invernali (vale a dire quella dimensione del mondo sportivo che è in grado di produrre un reddito in capo al praticante l'attività) presenta caratteri a dir poco peculiari rispetto alle altre discipline sportive.

Infatti, a differenza di tutti gli altri ambiti sportivi, gli sport invernali (e in particolare quelli sciistici) sono caratterizzati nel nostro Paese dalla presenza di una figura professionale "ordinistica" che non ha eguali nel panorama sportivo nazionale (e forsanche europeo): la figura del

maestro di sci, creata e disciplinata negli anni Novanta con la Legge 81/1991, *Legge quadro per la professione di maestro di sci e ulteriori disposizioni in materia di ordinamento della professione di guida alpina*.

Tale disciplina, in base alla quale tutte le attività di insegnamento delle tecniche sciistiche, in favore di chiunque esercitate (quindi, non solo dei “turisti” e/o dei praticanti attività del tempo libero, ma anche degli sportivi, siano essi o meno agonisti/atleti, tesserati o meno), prevede che tali attività di insegnamento siano “riservate” ai soggetti dotati di specifica abilitazione professionale (rilasciata dalle Regioni e Province autonome) e iscritti negli appositi albi tenuti dai corrispondenti colleghi professionali.

Alla F.I.S.I., cui fanno capo competenze di esclusivo ambito federale e sportivo, sono riconosciute solamente determinate e specifiche prerogative in materia (ossia la selezione e formazione di specifiche figure di formatori professionali, nonché l’elaborazione dei testi da utilizzarsi, su tutto il territorio nazionale, nei corsi di formazione dei maestri di sci per fini di uniformazione della tecnica sciistica e della didattica), ma è indubbio che ogni attività di insegnamento, allenamento, preparazione, direzione sportiva, ecc., anche in ambito sportivo (federale) sciistico, ove si concretizzi in un’attività di insegnamento delle tecniche sciistiche (e scindere gli ambiti dell’insegnamento da quelli dell’allenamento è davvero difficile, nei fatti, in questo ambito di attività), deve essere affidata a soggetti che siano, oltre che in possesso di un titolo federale, anche dell’iscrizione negli albi regionali o provinciali. Soggetti che, per via della loro iscrizione in un albo professionale, ben difficilmente possono essere inquadrati nella categoria degli sportivi dilettanti.

Esistono però, ovviamente, anche nell’ambito degli sport invernali, figure e realtà professionali e/o imprenditoriali che non coincidono con quelle dei maestri di sci (e delle realtà in cui essi in prevalenza operano, ossia le Scuole di sci). Si pensi *in primis* alle figure “federali” negli sport invernali non di scivolamento. Si pensi anche alle figure che, pur non rientrando nella categoria dei maestri di sci, operano professionalmente (con tutti i conseguenti risvolti tributari e contributivi) nel mondo dello sci: *ski man*, *tester* di attrezzatura e abbigliamento, noleggiatori di attrezzature, rappresentanti e commercianti di attrezzature sportive,

abbigliamento, accessori specifici, fotografi e reporter, allestitori e manutentori di snowpark e campi primi passi, ecc.

Si consideri che in Trentino, su un totale di quasi 45.000 imprese (escluse le A.P.T. e le Istituzioni non-profit), circa 2.100 sono riconducibili al settore sportivo (pari al 4,6% del totale) con totale di oltre 7.700 addetti¹⁰.

Volendo concentrare l'attenzione sulle realtà organizzate che praticano attività sportive invernali, possiamo distinguere fra associazioni sportive dilettantistiche o società sportive dilettantistiche e maestri di sci "professionisti".

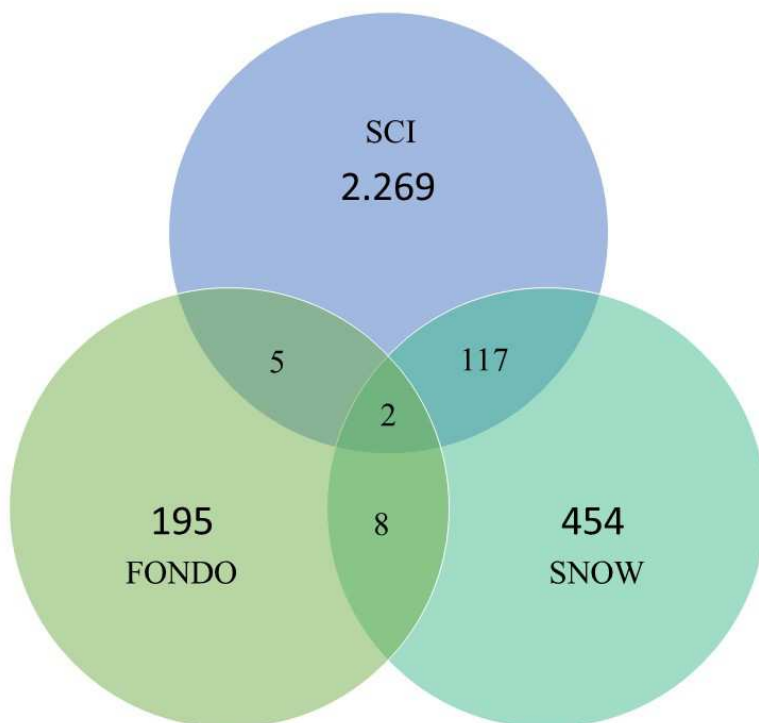
I DATI DEGLI SCI CLUB IN TRENTINO*		
	DATI STAGIONE 2015/2016	DATI STAGIONE 2016/2017
TESSERATI FISI	9.214	7.600
AGONISTI	4.104	3.817
SOCIETÀ	109	106 (di cui 21 polisportive)
* Dati F.I.S.I. Trento		

GLI ALLENATORI FEDERALI S.T.F.*							
	ALPINO	FONDO	SCI ALPINISMO	SNOW	FRESKI	SCI D'ERBA	TOT
ITALIA	1806	162	44	38	43	35	2.128
TRENTINO	196	21	16	3	6	7	263
* Dati F.I.S.I. – S.T.F.							

47 SCUOLE DI SCI RICONOSCIUTE	39 di SCI ALPINO (E ALTRE DISCIPLINE)
	5 di SCI DI FONDO
	3 di SNOWBOARD

¹⁰ Tra queste, si trovano imprese che si occupano di: commercio al dettaglio di articoli sportivi (179); gestione di alberghi e rifugi montani (1152); corsi sportivi (114); attività sportive (163).

2.790 MAESTRI ISCRITTI ALL'ALBO PROVINCIALE (al 31.12.2016) ¹¹	2.269 di SCI ALPINO
	195 di SCI DI FONDO
	454 di SNOWBOARD
* Fonte: Collegio provinciale dei maestri di sci del Trentino	



¹¹ Di questi, 2 maestri hanno tutte 3 le abilitazioni, 117 hanno l'abilitazione all'insegnamento dello sci alpino e dello snowboard, 8 del fondo e dello snowboard, 5 dello sci alpino e dello sci da fondo; 2.266 sono residenti in provincia di Trento e 524 fuori. Sono 1.911 i Maestri iscritti all'AMST (Associazione Maestri Sci del Trentino), di cui 1473 nelle 47 scuole di sci e 438 come liberi professionisti. Il maestro più anziano iscritto (e quindi che si presume eserciti la professione) è del 1934 mentre i più giovani sono 12, tutti nati nel 1997.

NUMERO MAESTRI DI SCI, GUIDE ALPINE E ACCOMPAGNATORI ABILITATI DALLA PROVINCIA DI TRENTO PER ANNO DI CONSEGNA DEI DIPLOMI (2003-2015)						
DISCIPLINA	2003	2005	2010	2013	2014	2015
MAESTRO SCI ALPINO	50	46	47	43	46	1
ALLIEVO MAESTRO SCI ALPINO	-	-	-	-	-	23
MAESTRO SNOWBOARD	38	12	21	22	8	7
ALLIEVO MAESTRO SNOWBOARD	-	-	-	-	-	20
MAESTRI SCI DI FONDO	6	-	9	10	5	18
ALLIEVO MAESTRO SCI DI FONDO	-	-	-	-	-	-
GUIDA ALPINA	-	2	9	77	4	6
ASPIRANTE GUIDA ALPINA	-	8	9	9	9	7
ACCOMPAGNATORE DI TERRITORIO	-	-	42	14	21	6
ACCOMPAGNATORE DI MEDIA MONTAGNA	-	-	-	-	49	44
TOTALE	94	68	137	109	142	132
Fonte: PAT, Servizio Turismo						

Si tenga presente che, nel panorama nazionale, a fronte di un numero di circa 390 scuole di sci riconosciute, comprendenti oltre 14.000 maestri di sci nelle varie discipline, il fatturato complessivo di tali realtà si attesta attorno ai 4 miliardi di Euro (fonte SW 2016 sulla base di una ricerca JFC commissionata da AMSI e COLNAZ).

5. I professionisti dello sci stranieri

Da oltre un decennio, alla realtà del professionismo trentino se ne sta aggiungendo e sovrapponendo un'altra, grazie e in conseguenza all'introduzione della disciplina europea in tema di libera circolazione dei professionisti.

A partire dall'introduzione della Direttiva del 2005/36/CE, aggiornata dalla Direttiva 20.11.2013, n. 55, si è assistito, non solo in Trentino, ma in tutte le aree sciabili dell'arco alpino, a un progressivo feno-

meno di sostituzione dei mercati di riferimento (*core-markets*) dello sci e degli sport invernali in generale: sono oggi diminuiti in termini di arrivi e di presenze gli italiani praticanti le discipline sportive invernali, con un corrispondente crescente afflusso di sciatori provenienti dai mercati dall'Europa centro-orientale, tanto da far aggiudicare alla Polonia il primato tra i mercati stranieri invernali.

Si muovono flussi di persone sia tramite prenotazione diretta che tramite tour operator o agenzie che, oltre portare in Trentino turisti, fanno circolare anche “professionisti” stranieri. Una sorta di “turismo professionale”, fenomeno che, seppur non esclusivo del mondo sci (si pensi anche alle guide e agli accompagnatori sportivi), trova la sua maggior dimensione economica nel mondo sci.

Quasi quotidianamente si legge sui quotidiani di maestri di sci stranieri e di agenzie di viaggio e/o tour operator che organizzano, oltre all'attività di trasporto e alloggio, animazione e gestione del tempo libero, anche attività di insegnamento dello sci in favore dei propri clienti.

E il fenomeno si va estendendo anche all'offerta, più o meno palese, di prestazioni professionali in favore di terzi (diversi dai clienti propri dei tour operator), intercettati direttamente in loco.

Si tratta di fenomeni assimilabili a quelli (noti da tempo) nei quali vengono offerte prestazioni professionali di insegnamento dello sci, “mascherate” da attività sportive dilettantistiche svolte in favore di “associati” da alcuni sci club o ski team.

Alla base di tali fenomeni, cui può aggiungersi – in taluni casi – anche l'esercizio di attività “riservata” ai maestri di sci iscritti agli albi da parte di soggetti non iscritti ad alcun albo e, addirittura (nei casi più “gravi”), privi dell'abilitazione professionale (situazioni che configurano anche il reato p. e p. dall'art. 348 c.p. di esercizio abusivo di una professione), vi sono rilevanti interessi economici e presumibilmente anche fenomeni di evasione fiscale.

Il ricorso alle prestazioni di soggetti privi di abilitazioni professionali e di iscrizione agli albi speciali (spesso anche di adeguate coperture assicurative, di fatto obbligatorie per i professionisti iscritti agli albi) è ovviamente e principalmente indotto dal minor costo che tali soggetti rappresentano per l'organizzazione che ne sfrutta le “prestazioni”.

Un'ora di "lezione" impartita da soggetti privi di abilitazione (e/o comunque non iscritti in alcun albo) è infatti pagata molto meno rispetto a quella di un professionista regolarmente abilitato e iscritto (il costo medio di un'ora di lezione di sci professionale ammonta a euro 37,70 – dati JFC 2013 – mentre un'ora di lezione "abusiva" ha un costo che si aggira intorno ai 20 euro). In più tale pagamento viene sovente corrisposto in contanti (se non altro per evitare il problema dell'inesigibilità del pagamento del prezzo prevista dall'art. 2231 c.c.).

Inoltre, se nel caso degli sci club – ski team che svolgono in concreto, al di là dell'oggetto sociale emergente dall'atto costitutivo, attività professionale dietro pagamento di corrispettivi specifici in favore della genericità del pubblico (pretendendo però di godere del trattamento agevolato previsto dal d.P.R. 917/1986 e dal d.P.R. 633/1972 come modificato, con evidente finalità antielusiva, dal d.lgs. 460/1991, articolo 5), molto spesso si tratta di organizzazioni di maestri di sci regolarmente iscritti all'albo che hanno costi ridotti solo in virtù del ricorso al trattamento fiscale agevolato (ma che debbono comunque affrontare e sostenere i costi legati alla presenza di beni strumentali, quali la sede dello sci club, l'acquisto o il noleggio di automezzi e attrezzature, l'utilizzo di piste riservate per gli "allenamenti"), nel caso delle scuole di sci create – di fatto – dai tour operator stranieri, la situazione è ancor più "favorevole".

In quest'ultimo caso, infatti, l'utilizzo delle strutture messe a disposizione dagli alberghi in cui dette organizzazioni si appoggiano, se da un lato riduce ulteriormente i costi, dall'altro maschera ancor di più dette attività agli occhi del fisco. Le difficoltà nei controlli circa la regolarità dei titoli posseduti da tali insegnanti stranieri scoraggiano poi tale attività di accertamento.

Il fenomeno non è ancora ben delineato nella sua effettività, ma alcuni dati ne danno un'idea.

Recentemente la PAT ha comunicato che durante la stagione scorsa (2015/2016) sono state rilasciate più di 2000 autorizzazioni all'esercizio temporaneo della professione di maestro di sci in Trentino in favore di maestri di sci stranieri. Ovviamente, i soggetti privi di titoli o con titoli non adeguati non sono compresi in detto numero.

Un fenomeno di circolazione che va intercettato, capito, aiutato, agevolato con strumenti adeguati, onde evitare contenziosi che sono in parte tributari¹², in parte giuslavoristici, in parte penali e amministrativi.

[NOTA FINALE: L'ultima classifica generale relativa alle province italiane più sportive stilata nel 2017 da *Il Sole 24 Ore* vede Trento seconda solo a Trieste nella classifica. La Provincia di Trento rimane sul podio anche nel "volley" e nella "attrattività degli eventi", assicurandosi il primato nelle categorie del "ciclismo" – "amatori e master".]

¹² Ne è un esempio la notizia riportata dal quotidiano *L'Adige*, 4 maggio 2012: «La Guardia di finanza ha scoperto in Alto Adige una scuola di sci completamente sconosciuta al fisco. La scuola, con sede dichiarata in Polonia e una base operativa in Alto Adige, non era in possesso di alcuna autorizzazione per l'esercizio delle attività e, pur operando esclusivamente in Italia da diversi anni, era totalmente sconosciuta al fisco. Nel complesso, le verifiche svolte dai militari hanno permesso di accertare l'omessa dichiarazione di redditi per oltre un milione di euro ed evasioni in materia di Iva e imposta di registro per 260.000 euro. Sul fronte lavoro, poi, è stato accertato l'impiego irregolare di 122 maestri di sci con omesso versamento di ritenute fiscali per 32.000 euro. La scuola di sci fantasma è stata scoperta grazie al contributo del servizio piste della Guardia di finanza, che aveva osservato in diverse occasioni comitive di turisti polacchi accompagnati da maestri di sci».

COLLANA
‘QUADERNI DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA’
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI TRENTO

1. *L'applicazione delle regole di concorrenza in Italia e nell'Unione europea. Atti del IV Convegno Antitrust tenutosi presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Trento* - (a cura di) GIAN ANTONIO BENACCHIO, MICHELE CARPAGNANO (2014)

2. *Dallo status di cittadino ai diritti di cittadinanza* - (a cura di) FULVIO CORTESE, GIANNI SANTUCCI, ANNA SIMONATI (2014)

3. *Il riconoscimento dei diritti storici negli ordinamenti costituzionali* - (a cura di) MATTEO COSULICH, GIANCARLO ROLLA (2014)

4. *Il diritto del lavoro tra decentramento e ricentralizzazione. Il modello trentino nello spazio giuridico europeo* - (a cura di) ALBERTO MATTEI (2014)

5. *European Criminal Justice in the Post-Lisbon Area of Freedom, Security and Justice* - JOHN A.E. VERVAELE, with a prologue by Gabriele Fornasari and Daria Sartori (Eds.) (2014)

6. *I beni comuni digitali. Valorizzazione delle informazioni pubbliche in Trentino* - (a cura di) ANDREA PRADI, ANDREA ROSSATO (2014)

7. *Diplomatici in azione. Aspetti giuridici e politici della prassi diplomatica nel mondo contemporaneo* - (a cura di) STEFANO BALDI, GIUSEPPE NESI (2015)

8. *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria nelle Regioni a Statuto speciale* - (a cura di) ROBERTO TONIATTI, FLAVIO GUELLA (2014)

9. *Reti di libertà. Wireless Community Networks: un'analisi interdisciplinare* - (a cura di) ROBERTO CASO, FEDERICA GIOVANELLA (2015)

10. *Studies on Argumentation and Legal Philosophy. Further Steps Towards a Pluralistic Approach* - (Ed. by) MAURIZIO MANZIN, FEDERICO PUPPO, SERENA TOMASI (2015)

11. *L'eccezione nel diritto. Atti della giornata di studio (Trento, 31 ottobre 2013)* - (a cura di) SERGIO BONINI, LUCIA BUSATTA, ILARIA MARCHI (2015)

12. José Luis Guzmán D'Albora, *Elementi di filosofia giuridico-penale* - (a cura di) GABRIELE FORNASARI, ALESSANDRA MACILLO (2015)

13. *Verso nuovi rimedi amministrativi? Modelli giustiziali a confronto* - (a cura di) GIANDOMENICO FALCON, BARBARA MARCHETTI (2015)

14. *Convergences and Divergences between the Italian and the Brazilian Legal Systems* - (Ed. by) GIUSEPPE BELLANTUONO, FEDERICO PUPPO (2015) (pubblicazione disponibile solo on-line in Accesso Aperto: <http://hdl.handle.net/11572/116513>)

15. *La persecuzione dei crimini internazionali. Una riflessione sui diversi meccanismi di risposta. Atti del XLII Seminario internazionale di studi italo-tedeschi, Merano 14-15 novembre 2014 - Die Verfolgung der internationalen Verbrechen. Eine Überlegung zu den verschiedenen Reaktionsmechanismen. Akten des XLII. Internationalen Seminars deutsch-italienischer Studien, Meran 14.-15. November 2014* - (a cura di / herausgegeben von) ROBERTO WENIN, GABRIELE FORNASARI, EMANUELA FRONZA (2015)

16. *Luigi Ferrari Bravo. Il diritto internazionale come professione* - (a cura di) GIUSEPPE NESI, PIETRO GARGIULO (2015)

17. *Pensare il diritto pubblico. Liber Amicorum per Giandomenico Falcon* - (a cura di) MAURIZIO MALO, BARBARA MARCHETTI, DARIA DE PRETIS (2015)

18. *L'applicazione delle regole di concorrenza in Italia e nell'Unione europea. Atti del V Convegno biennale Antitrust. Trento, 16-18 aprile 2015* - (a cura di) GIAN ANTONIO BENACCHIO, MICHELE CARPAGNANO (2015)

19. *From Contract to Registration. An Overview of the Transfer of Immoveable Property in Europe* - (Ed. by) ANDREA PRADI (2015) (pubblicazione disponibile solo on-line in Accesso Aperto: <http://hdl.handle.net/11572/140085>)

20. *Diplomatici in azione. Aspetti giuridici e politici della prassi diplomatica nel mondo contemporaneo. Volume II* - (a cura di) STEFANO BALDI, GIUSEPPE NESI (2016) (pubblicazione disponibile solo on-line in Accesso Aperto: <http://hdl.handle.net/11572/143369>)

21. *Democrazie e religioni: libertà religiosa, diversità e convivenza nell'Europa del XXI secolo. Atti del convegno nazionale Adec Trento, 22 e 23 ottobre 2015* - (a cura di) ERMINIA CAMASSA (2016)

22. *Modelli di disciplina dell'accoglienza nell'“emergenza immigrazione”. La situazione dei richiedenti asilo dal diritto internazionale a quello regionale* - (a cura di) JENS WOELK, FLAVIO GUELLA, GRACY PELACANI (2016)

23. *Prendersi cura dei beni comuni per uscire dalla crisi. Nuove risorse e nuovi modelli di amministrazione* - (a cura di) MARCO BOMBARDELLI (2016)

24. *Il declino della distinzione tra diritto pubblico e diritto privato. Atti del IV Congresso nazionale SIRD. Trento, 24-26 settembre 2015* - (a cura di) GIAN ANTONIO BENACCHIO, MICHELE GRAZIADEI (2016)

25. *Fiat Intabulatio. Studi in materia di diritto tavolare con una raccolta di normativa* - (a cura di) ANDREA NICOLUSSI, GIANNI SANTUCCI (2016)

26. *Le definizioni nel diritto. Atti delle giornate di studio, 30-31 ottobre 2015* - (a cura di) FULVIO CORTESE, MARTA TOMASI (2016)

27. *Diritto penale e modernità. Le nuove sfide fra terrorismo, sviluppo tecnologico e garanzie fondamentali. Atti del convegno. Trento, 2 e 3 ottobre 2015* - (a cura di) ROBERTO WENIN, GABRIELE FORNASARI (2017)

28. *Studies on Argumentation & Legal Philosophy / 2. Multimodality and Reasonableness in Judicial Rhetoric* - (Ed. by) MAURIZIO MANZIN, FEDERICO PUPPO, SERENA TOMASI (2017) (pubblicazione disponibile solo on-line in Accesso Aperto: <http://hdl.handle.net/11572/106571>)

29. *Il Giudice di pace e la riforma della magistratura onoraria. Atti del Convegno. Trento, 3-4 dicembre 2015* - (a cura di) GABRIELE FORNASARI, ELENA MATTEVI (2017) (pubblicazione disponibile solo on-line in Accesso Aperto: <http://hdl.handle.net/11572/178978>)

30. *Il diritto in migrazione. Studi sull'integrazione giuridica degli stranieri* - (a cura di) FULVIO CORTESE, GRACY PELACANI (2017)

31. *Diplomatici in azione. Aspetti giuridici e politici della prassi diplomatica nel mondo contemporaneo. Volume III* - (a cura di) STEFANO BALDI, GIUSEPPE NESI (2017) (pubblicazione disponibile solo on-line in Accesso Aperto: <http://hdl.handle.net/11572/184772>)

32. *Carlo Beduschi. Scritti scelti* - (a cura di) LUCA NOGLER, GIANNI SANTUCCI (2017)

33. *Diplomatici. 33 saggi su aspetti giuridici e politici della diplomazia contemporanea* - (a cura di) STEFANO BALDI, GIUSEPPE NESI (2018)

34. *Sport e fisco* - (a cura di) ALESSANDRA MAGLIARO (2018)

