

**Andrea Giovanardi**

**ASPETTI FISCALI  
DELLE SOCIETÀ  
E ASSOCIAZIONI SPORTIVE**

**PREMIO DI LAUREA  
“Artemio Franchi” 1995**

LEGA PROFESSIONISTI SERIE C  
FONDAZIONE ARTEMIO FRANCHI  
in collaborazione con la

FACOLTÀ DI ECONOMIA  
UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI FIRENZE

**ASPETTI FISCALI  
DELLE  
SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI SPORTIVE**

*Tesi di laurea di:*

**ANDREA GIOVANARDI**

*Relatore:* **GIANNI MARONGIU**

**UNIVERSITÀ COMMERCIALE BOCCONI MILANO**  
**FACOLTÀ DI ECONOMIA E COMMERCIO**  
Corso di Laurea in Economia Aziendale

**Anno Accademico 1992-1993**  
(con aggiornamento al Marzo 1995)

# **PRESENTAZIONE**

di Bruno Grandi

La Fondazione Franchi ha il compito di tenere viva la memoria di Artemio nel modo più sportivo e nello stesso tempo più semplice che si possa immaginare, come Lui avrebbe voluto.

Modo migliore non è stato pensato che quello di rivolgerci al mondo della cultura del quale lo Sport ha assoluto bisogno: lo Sport deve uscire da certe situazioni; situazioni che sono di carattere sociale, economico, ma anche giuridico, tutte unificate da un dato comune costituito dalla incertezza delle “regole”, siano esse giuridiche che di comportamento. D’altra parte anche le regole sportive molto spesso finiscono con l’essere in conflitto con le regole dell’Ordinamento statale per cui nasce anche questo ulteriore problema, che in questi anni si è andato accentuando.

Certamente tutti sappiamo che gli interessi che stanno dietro al mondo dello Sport e che lo accompagnano perchè gli permettono di vivere, stanno creando notevolissime difficoltà, non solo in quello che è lo Sport fondamentale che è il Calcio, ma in tutto quello che è l’Ordinamento sportivo internazionale.

Basti pensare che anche il C.I.O. sta incontrando notevolissime difficoltà visto che esso ancora è retto da norme che sono state impostate nel 1986 e che certamente non hanno più un’aderenza alla realtà delle relazioni moderne.

Si sta prospettando ad es. una formula Olimpica cosiddetta Open, che ci metterà tutti in difficoltà; parlo del dilettantismo e del professionismo; farà entrare sicuramente in crisi gli Sport che fino ad oggi si sono dichiarati dilettantistici ma che dilettantistici in realtà non sono.

Ci sono conflitti d’interesse di notevolissima portata, per cui l’esplorare tutto ciò che è possibile in termini di idee, in termini di fantasia ma soprattutto in termini di diritto è quanto di più utile oggi si possa fare per il mondo sportivo.

La pubblicazione della tesi del vincitore del Premio di Laurea “Artemio Franchi”, che la Fondazione ha fortemente voluto, deve rappresentare non tanto un punto di arrivo, ma un punto di partenza per l’ingresso definitivo e pregnante della cultura nel mondo dello Sport.

Questo mondo ha bisogno di idee, di opinioni e di interpretazioni per superare le frequenti e periodiche difficoltà allorquando tutti sembriamo un pò perduti e non sappiamo esattamente come comportarci.

Dobbiamo riconoscenza al Presidente della Lega calcio di serie C Giancarlo Abete ed a tutti gli amici che hanno permesso alla Fondazione Franchi di raggiungere questo obbiettivo culturale.

Debbo ringraziare i comportamenti la Commissione per l’esame degli elaborati che si è impegnata a titolo puramente gratuito spinti forse solo dal fascino sottile che esercita su di noi il mondo sportivo.

La Fondazione Franchi, è grata infine alla Facoltà di Economia di Firenze con la quale spera di poter continuare a collaborare per iniziative ancor più significative e tangibili.

*Dott. Bruno Grandi*  
Presidente della Fondazione  
Artemio Franchi

# ***PRESENTAZIONE***

di Giancarlo Abete

La grande attenzione che esiste intorno alle vicende sportive, considerate sempre più come eventi con implicazioni di carattere non solo agonistico, ma anche di tipo economico e normativo, ha evidenziato la necessità di promuovere degli approfondimenti sui problemi che caratterizzano la vita delle Società professionistiche dal punto di vista gestionale e dello sviluppo.

Nella consapevolezza che anche il volontariato, sostegno vitale per lo sport, non possa e non debba mai essere sinonimo di approssimazione ed irrazionalità, la Lega Professionisti Serie C ha voluto aprirsi ad un rapporto con il mondo universitario in un'ottica di innovazione e ricerca alla quale la Serie C sta dando nel proprio ambito, un significativo contributo (la budgettizzazione dei costi, i tre punti per la vittoria, i play-off e play-out, ecc.).

Lo sport quindi visto anche come evento legato al costume ed alla cultura del Paese, lo sport vissuto come attività in cui si estrinsecano professionalità e managerialità degli operatori.

Due mondi, quello sportivo e quello universitario, che hanno dei valori in comune, la disciplina, la lealtà nei comportamenti e la ricerca dei risultati; due mondi che possono sviluppare un rapporto con prospettive di reciproco interesse.

La Lega Professionisti Serie C attraverso il Premio di Laurea cerca di creare un momento d'incontro tra lo sport italiano ed il patrimonio di conoscenza e ricerca di cui l'Università dispone, e ciò è sembrato giusto farlo cogliendo l'occasione per ricordare la figura di Artemio Franchi, un uomo che allo sport italiano ha saputo dare come dirigente un grande contributo di idee e professionalità.

*Dott. Giancarlo Abete*  
Presidente della Lega  
Professionisti Serie "C"

# **PRESENTAZIONE**

di Paolo Fanfani

Non possiamo negare che la scienza del diritto abbia da sempre avvertito la particolare problematica che interessa il complesso delle relazioni sportive: è altrettanto innegabile per altro che il relativo approccio abbia avuto fino ad oggi una motivazione per lo più “emotiva” e non sistematica.

In altri termini solo in particolari ed a volte drammatiche occasioni le discipline giuridiche si sono dedicate ai problemi dello Sport; così in occasione dell’incidente aereo del “grande Torino” con i problemi relativi ai rapporti fra società e calciatori; così in occasione della criminalizzazione del calciomercato per violazione delle norme sul collocamento; così in occasione di qualche fallimento di società sportive; così infine nell’occasione di “incursioni” della magistratura amministrativa nelle faccende sportive.

Da qualche tempo, per altro, i cultori del diritto per ragioni scientifiche, ma anche le società e gli operatori sportivi per ragioni pragmatiche, si sono resi conto che le relazioni sportive meritano uno studio ed una considerazione non più saltuaria ed occasionale ma costante e sistematica.

Prova tangibile di quanto si va dicendo è l’istituzione del Premio di laurea annuale “Artemio Franchi” organizzato dalla Lega Professionisti Serie C, dalla Fondazione “Artemio Franchi” e dalla Facoltà di Economia di Firenze di cui questa pubblicazione rappresenta il frutto più palese; ne è prova altresì il Primo corso di perfezionamento in “Diritto ed economia dello Sport” dell’Università di Teramo.

Ed in realtà le relazioni sportive offrono un’occasione di riflessione culturale nei settori più disparati: dalle relazioni di lavoro e sindacali, a quelle commerciali e tributarie; dai problemi di natura prettamente mercantile ai massimi sistemi dei rapporti fra ordinamenti e della risoluzione dei conflitti.

Ma certamente il massimo incentivo ad un ingresso sistematico dello studio delle relazioni sportive nell’ambito della cultura nazionale è dovuto all’enorme sviluppo delle manifestazioni sportive come manifestazioni di massa ed ai notevoli valori economici che direttamente od indirettamente coinvolgono.

D’altra parte le caratteristiche peculiari delle relazioni sportive e l’atipicità di molti suoi rapporti rende assai “singolare” in soluzione di molti problemi di diritto positivo, nel senso che gli ordinari strumenti giuridici non sempre risultano perfettamente adattabili alla singola fattispecie.

Ed allora è certamente giunto il momento di dare maggiore spazio alla disciplina del diritto e dell’economia dello Sport nell’interesse delle scienze giuridiche ed economiche ma anche degli operatori sportivi: atleti, società, collaboratori, enti pubblici e privati. Questa pubblicazione oltre che “premio” al vincitore vuol essere anche il segnale di una necessità ormai consolidata: l’affermazione del “Diritto ed economia dello Sport” come disciplina autonoma il cui studio sistematico ed il cui insegnamento deve trovare una sua sistemazione definitiva nell’ambito dell’istruzione di rango certamente universitario.

*Prof. Paolo Fanfani*

Docente di diritto del lavoro  
della Facoltà di Economia di Firenze

## PREFAZIONE

*Nelle moderne società occidentali l'esercizio dello sport conosce ormai una diffusione veramente notevole, movimenta ingenti risorse e assume spesso le connotazioni di una vera e propria attività economica. Da hobby destinato a pochi privilegiati, talmente ricchi da potersi permettere costose occupazioni del tempo libero, lo sport si è tramutato in un fenomeno di massa.*

*Di qui nasce l'interesse per le strutture che permettono all'individuo di praticare l'attività sportiva, fornendo allo stesso il supporto logistico e finanziario necessario: le società e le associazioni sportive.*

*Detto questo, è evidente che esistono diverse modalità di esercizio dello sport: da hobby cui dedicare parte della domenica a vera e propria professione cui destinare la maggior parte delle proprie energie. L'attività professionistica è praticata attraverso la forma giuridica societaria, mentre quella dilettantistica, nella maggior parte dei casi, attraverso lo strumento associazionistico.*

*Il lavoro di Giovanardi si divide pertanto opportunamente in due parti. La prima è dedicata all'esame degli aspetti fiscali delle società sportive e quindi al mondo dello sport professionistico, la seconda all'analisi delle associazioni sportive, forma giuridica nettamente predominante nell'ambiente dilettantistico.*

*E l'una e l'altra parte sono svolte con tanta cura e perizia da rendere il lavoro di per sé encomiabile.*

*Ma detto ciò, e sottolineato quindi che il volume colma una palese e grave lacuna della pubblicistica, l'interesse per il lettore va ben oltre la puntuale radiografia dell'esistente.*

*Il lavoro è apprezzabile, fortemente apprezzabile, per la chiarezza con cui intende proporre una fuoriuscita da una permanente e grave ambiguità.*

*Ed è ciò che intendo qui sottolineare.*

*Chi decide di dedicarsi allo studio degli aspetti giuridici del fenomeno sportivo deve in via preliminare chiarire alcuni concetti relativi alla presenza, accanto all'ordinamento giuridico statale, dell'ordinamento sportivo. È necessario partire da quella che i giuristi chiamano "prospettiva ordinamentale". Nel primo capitolo del lavoro, pertanto, si è immediatamente constatata la presenza di un ordinamento giuridico sportivo in senso proprio, derivato rispetto a quello statale.*

*Si è passati quindi all'esame dei nessi di collegamento tra i due ordinamenti, osservando che l'evoluzione del fenomeno sportivo, trasformatosi molto spesso in vera e propria attività economica coinvolgente interessi patrimoniali rilevanti, ha provocato quella che è stata definita "emersione dell'ordinamen-*

to sportivo". Lo Stato, cioè, vista la rilevanza degli interessi extrasportivi coinvolti, non ha potuto disinteressarsi del fenomeno ed è intervenuto attraverso un processo di regolamentazione di alcuni aspetti del fenomeno sportivo. Concretamente, la legge n. 91 ha regolamentato alcuni poteri delle federazioni sportive nazionali nei confronti delle società sportive di capitali che intrattengono rapporti con atleti professionisti, poteri che assumono rilevanza esterna all'ordinamento sportivo, in quanto influiscono sulle vicende costitutive, modificative ed estintive delle società stesse.

Detto delle conseguenze sulla disciplina dell'attività sportivo-professionale, la legge del 1981 ha inciso anche sulle problematiche societarie: e ad essa è dedicato il secondo capitolo. Essa, infatti, impone alle società sportive che stipulano contratti con atleti professionisti di assumere la veste di società per azioni o di società a responsabilità limitata, impedendo però nello stesso tempo la distribuzione degli utili ai soci.

Questa norma è ideologicamente ambigua perché da un lato riconosce la strumentalità dell'attività economica rispetto alle finalità dei sodalizi sportivi, dall'altro ha obbligato gli stessi ad assumere una forma giuridica connotata ad ogni attività avente scopo di lucro.

La legge del 1981 in quanto cerca di rendere compatibili lo scopo non lucrativo e le società di capitali, istituite dal legislatore in vista della realizzazione dello stesso, ha perciò generato un ampio dibattito dottrinale e giurisprudenziale. Vi sono infatti iniziative sia legislative sia dottrinali tese ad introdurre un nuovo modello di società sportiva.

L'osservazione della realtà del fenomeno sportivo, che ha assunto i connotati dell'attività di impresa, ha spinto, invece, Giovanardi a proporre una riforma della legge n. 91, che, tenendo conto della reale sostanza economica dell'attività sportivo-professionistica, non cerchi di creare improbabili, nuovi modelli societari, ma utilizzi pienamente gli strumenti che il codice già mette a disposizione per l'esercizio di un'attività economica, vale a dire le società sportive di capitali. Una riforma quindi per abrogazione di norme, che non crei nulla di nuovo, ma che permetta a chi voglia investire del denaro nelle società sportive di ricavarne degli utili, restituendo piena libertà nella scelta delle forme associative.

Ciò influirebbe anche sulla economicità di gestione delle stesse, dato che la richiesta di dividendi dei soci è senza dubbio uno stimolo alla corretta conduzione aziendale da parte degli amministratori.

Indubbio sarebbe il contributo alla chiarezza e alla trasparenza.

E quindi, e in conclusione, il lavoro di Giovanardi, giovane e brillante laureato della "Bocconi", va lodato anche per questo.

Genova-Milano, 18 marzo 1995

PROF. GIANNI MARONGIU

# INDICE

## PARTE PRIMA

### ASPETTI FISCALI DELLE SOCIETÀ SPORTIVE

#### CAPITOLO 1

#### L'ORDINAMENTO SPORTIVO ITALIANO

1.	Ordinamento sportivo e ordinamento giuridico generale .....	pag.	3
1.1.	La giuridicità dell'ordinamento sportivo .....	pag.	3
1.2.	I rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento giuridico generale: evoluzione storica .....	pag.	5
1.3.	I rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento giuridico generale: la L. n. 91 del 1981 e la "emersione dell'ordinamento sportivo" a livello di diritto statale .....	pag.	6
1.4.	I poteri riconosciuti alle federazioni sportive nazionali dalla L. n. 91 del 23 marzo 1981 .....	pag.	8
1.5.	Natura dell'autonomia dell'ordinamento sportivo .....	pag.	10
2.	Natura giuridica e struttura del C.O.N.I. ....	pag.	11
2.1.	Natura giuridica e funzioni del C.O.N.I. ....	pag.	11
2.2.	Struttura e organi del C.O.N.I.: cenni .....	pag.	11
3.	Natura giuridica delle federazioni sportive nazionali .....	pag.	12
3.1.	La rilevanza della qualificazione assegnata dal legislatore alle federazioni sportive nazionali .....	pag.	13
3.2.	Il caso Federcaccia .....	pag.	16
3.3.	Rapporti tra C.O.N.I. e federazioni e natura giuridica delle stesse .....	pag.	18
3.4.	Rapporti tra società sportive e federazioni sportive nazionali e natura giuridica delle stesse .....	pag.	19
3.5.	Conseguenze dell'accettazione della tesi pubblicistica .....	pag.	22
4.	Le società sportive nei loro rapporti con le federazioni sportive nazionali .....	pag.	23

#### CAPITOLO 2

#### SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI E DIRITTO SOCIETARIO

1.	Forma giuridica degli organismi sportivi e natura della loro attività .....	pag.	25
1.1.	Componente ideale e componente economica dell'attività sportiva .....	pag.	25
1.2.	La scelta del legislatore del 1981 .....	pag.	25

2.	Scopo di lucro e società sportive .....	pag. 26
2.1.	Scopo di lucro e nozione generale di società .....	pag. 26
2.2.	Le deviazioni rispetto ai principi codicistici .....	pag. 28
2.3.	Rapporti tra codice civile e leggi speciali in materia societaria ..	pag. 30
2.4.	Le società sportive di capitali dal 1966 al 1981: attività sportiva come attività di impresa .....	pag. 32
2.5.	Le società sportive di capitali dal 1966 al 1981: le posizioni della dottrina sulla non lucratività delle società sportive di capitali .....	pag. 34
2.6.	Le società sportive di capitali dal 1966 al 1981: le posizioni della giurisprudenza sulla non lucratività delle società sportive di capitali .....	pag. 37
3.	Scopo di lucro e L. 23/3/1981, n. 91 .....	pag. 38
3.1.	La società di diritto speciale tratteggiata dalla L. n. 91 .....	pag. 38
3.2.	La non lucratività delle società sportive professionistiche .....	pag. 40
4.	Tendenze evolutive .....	pag. 41
4.1.	Iniziative legislative .....	pag. 41
4.2.	Le proposte della dottrina .....	pag. 41
4.3.	Idee per una riforma .....	pag. 44
4.4.	Articolazione del progetto di riforma .....	pag. 47
4.5.	Vantaggi del progetto di riforma .....	pag. 48

### CAPITOLO 3

## **L'IMPOSIZIONE SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI**

1.	Imposta sul reddito delle persone giuridiche, imposta locale sui redditi e società sportive di capitali .....	pag. 51
1.1.	Imposta sul reddito delle persone giuridiche .....	pag. 51
1.2.	Determinazione del reddito imponibile delle società sportive di capitali .....	pag. 53
1.3.	Imposta locale sui redditi e società sportive di capitali .....	pag. 55
2.	I componenti positivi e negativi di reddito delle società sportive di capitali .....	pag. 56
3.	Introiti da gare .....	pag. 57
4.	Diritti di ripresa radiotelevisiva .....	pag. 59
4.1.	Importanza economica dei diritti di ripresa radiotelevisiva .....	pag. 59
4.2.	Inquadramento giuridico della cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva .....	pag. 60
4.3.	Disciplina fiscale dei diritti di ripresa radiotelevisiva .....	pag. 63
5.	Introiti pubblicitari .....	pag. 63
5.1.	Nozione legale di pubblicità commerciale e di propaganda .....	pag. 63
5.2.	I contratti di pubblicità conclusi dalle società sportive di capitali .....	pag. 66

5.3. Le spese di pubblicità e propaganda nel codice civile .....	pag. 67
5.4. Le spese di pubblicità e propaganda nel Testo Unico .....	pag. 70
6. Proventi da sponsorizzazione .....	pag. 72
6.1. La sponsorizzazione come fenomeno economico .....	pag. 72
6.2. I contratti di sponsorizzazione .....	pag. 75
6.2.1. Natura giuridica del contratto di sponsorizzazione .....	pag. 75
6.2.2. Le varie forme di sponsorizzazione sportiva .....	pag. 77
6.3. Disciplina tributaria della sponsorizzazione ai fini delle imposte sui redditi .....	pag. 78
6.3.1. Generalità .....	pag. 78
6.3.2. Nozione di rappresentanza .....	pag. 79
6.3.3. Disciplina fiscale delle spese di rappresentanza .....	pag. 81
6.3.4. La distinzione tra spese di pubblicità e propaganda e spese di rappresentanza .....	pag. 83
6.3.5. Trattamento tributario dei costi di sponsorizzazione .....	pag. 85
6.3.6. La posizione dell'Amministrazione finanziaria .....	pag. 86
6.3.7. La delibera del SE.C.I.T. del 22 gennaio 1993: un passo indietro .....	pag. 89
7. Componenti reddituali connessi al trasferimento di atleti .....	pag. 90
7.1. Il vincolo sportivo in una prospettiva storica .....	pag. 91
7.2. Natura giuridica del vincolo sportivo: il dibattito dottrinale e giurisprudenziale .....	pag. 92
7.3. L'abolizione del vincolo sportivo da parte della L. 23 marzo 1981, n. 91 .....	pag. 95
7.4. La tesi dottrinale secondo cui il vincolo sportivo è stato abolito solo parzialmente .....	pag. 97
7.5. Modalità di trasferimento dell'atleta professionista .....	pag. 100
7.6. Inquadramento civilistico delle spese sostenute per l'acquisizione del diritto di esclusiva sulle prestazioni di un atleta .....	pag. 102
7.7. Aspetti fiscali del trasferimento di atleti .....	pag. 103
8. Contributi e liberalità da C.O.N.I., federazioni e altri enti .....	pag. 108
8.1. Contributi e liberalità da un punto di vista civilistico .....	pag. 108
8.2. Il trattamento tributario dei contributi e delle liberalità .....	pag. 111
8.3. Contributi da parte del C.O.N.I. e di altri enti pubblici .....	pag. 113
8.4. Contributi erogati da parte delle federazioni sportive nazionali e da enti privati .....	pag. 114
8.5. La ritenuta a titolo d'acconto sui contributi degli enti pubblici ...	pag. 114
9. Rendita fiscale da imposta sul valore aggiunto forfettizzata ex art. 74, quinto comma, D.P.R. 26/10/1972: rinvio .....	pag. 115
10. Spese per prestazioni di lavoro subordinato e per prestazioni di servizi .....	pag. 115
11. Spese per beni distribuiti gratuitamente .....	pag. 116

## CAPITOLO 4

# IMPOSTA SUGLI SPETTACOLI, IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI

1.	L'imposta sugli spettacoli .....	pag. 119
1.1.	Organizzazione di manifestazioni agonistiche e imposta sugli spettacoli .....	pag. 119
1.2.	Soggetti passivi dell'imposta sugli spettacoli e ente incaricato della riscossione .....	pag. 120
1.3.	La base imponibile dell'imposta sugli spettacoli .....	pag. 121
1.4.	Adempimenti e obblighi dei soggetti passivi dell'imposta sugli spettacoli. Disposizioni particolari per le manifestazioni sportive .....	pag. 123
1.5.	Liquidazione e pagamento dell'imposta sugli spettacoli .....	pag. 126
1.6.	Sanzioni per le violazioni delle norme relative all'imposta sugli spettacoli .....	pag. 127
1.7.	Il contenzioso dell'imposta sugli spettacoli .....	pag. 130
1.8.	Natura giuridica dell'imposta sugli spettacoli .....	pag. 131
2.	Società sportive di capitali e imposta sul valore aggiunto .....	pag. 133
3.	Il regime forfettario per le imprese di spettacolo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto .....	pag. 135
3.1.	Caratteristiche del regime forfettario per le imprese di spettacoli .....	pag. 135
3.2.	Ambito di applicazione del regime forfettario .....	pag. 138
4.	Trattamento ai fini dell'imposta sugli spettacoli e dell'imposta sul valore aggiunto dei principali proventi delle società sportive di capitali .....	pag. 141
4.1.	Introiti da gare .....	pag. 141
4.2.	Proventi derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva .....	pag. 142
4.3.	Introiti di natura pubblicitaria .....	pag. 143
4.4.	Proventi da sponsorizzazione .....	pag. 144
4.4.1.	La posizione dell'Amministrazione finanziaria .....	pag. 144
4.4.2.	Le posizioni della dottrina .....	pag. 146
4.5.	Imposta sul valore aggiunto e trasferimento di atleti .....	pag. 149
4.5.1.	La disciplina introdotta dalla L. n. 91/1981 .....	pag. 149
4.5.2.	La sanatoria ex art. 15 L. n. 91/1981 .....	pag. 150
4.5.3.	Il trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'indennità di preparazione e promozione .....	pag. 151
5.	Rendita fiscale da imposta sul valore aggiunto forfettizzata ex art. 74, quinto comma, D.P.R. 26/10/1972, n. 633 .....	pag. 153

**PARTE SECONDA**  
**ASPETTI FISCALI DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE**

**CAPITOLO 5**

**ORGANISMI SPORTIVI COSTITUITI NELLA FORMA  
DI ASSOCIAZIONE. ASPETTI DI DIRITTO CIVILE**

1.	Nozione di associazione .....	pag. 157
2.	L'associazione riconosciuta .....	pag. 161
2.1.	L'autonomia patrimoniale perfetta .....	pag. 161
2.2.	Organi dell'associazione riconosciuta .....	pag. 164
2.3.	L'autorizzazione degli acquisti .....	pag. 166
2.4.	L'estinzione dell'associazione .....	pag. 167
3.	L'associazione non riconosciuta .....	pag. 167
3.1.	L'autonomia patrimoniale imperfetta .....	pag. 167
3.2.	Conseguenze della mancanza della personalità giuridica .....	pag. 170
4.	Norme particolari per le associazioni sportive .....	pag. 170

**CAPITOLO 6**

**QUALIFICAZIONE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE  
DA UN PUNTO DI VISTA TRIBUTARIO**

1.	Enti commerciali e enti non commerciali .....	pag. 175
2.	L'esercizio di attività commerciale .....	pag. 179
2.1.	Impresa "tributaria" e impresa civilistica .....	pag. 179
2.2.	Nozione tributaria di attività commerciale .....	pag. 181
3.	Oggetto esclusivo o principale dell'ente non societario .....	pag. 184
3.1.	Il criterio della prevalenza .....	pag. 184
3.2.	La prevalenza dell'oggetto indicato nell'atto costitutivo sulla realtà di fatto .....	pag. 186
3.3.	L'oggetto esclusivo o principale delle associazioni sportive .....	pag. 189

**CAPITOLO 7**

**DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO  
DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE**

1.	Qualificazione tributaria e regime impositivo .....	pag. 191
2.	Il reddito complessivo degli enti non commerciali .....	pag. 191
2.1.	Disciplina normativa .....	pag. 191
2.2.	L'assimilazione del trattamento tributario degli enti non commerciali a quello delle persone fisiche. Nozione di reddito complessivo .....	pag. 193

3.	Redditi fondiari, redditi di capitale e redditi diversi .....	pag. 196
3.1.	I redditi fondiari .....	pag. 196
3.1.1.	Definizione dei redditi fondiari .....	pag. 196
3.1.2.	Il reddito dominicale dei terreni .....	pag. 197
3.1.3.	Il reddito dei fabbricati .....	pag. 198
3.2.	I redditi di capitale .....	pag. 201
3.3.	I redditi diversi .....	pag. 203
4.	Il reddito di impresa .....	pag. 206
4.1.	Esercizio di attività commerciale e reddito di impresa degli enti non commerciali .....	pag. 206
4.2.	Area della commercialità di un generico ente non commerciale .....	pag. 207
4.3.	Attività commerciali e non di un ente di tipo associativo .....	pag. 210
4.4.	Attività commerciali e non di una associazione sportiva .....	pag. 212
4.5.	Le attività oggettivamente commerciali .....	pag. 214
5.	Determinazione del reddito di impresa delle associazioni sportive .....	pag. 216
5.1.	I differenti metodi di determinazione del reddito di impresa delle associazioni sportive .....	pag. 216
5.2.	Determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità ordinaria e separata .....	pag. 216
5.2.1.	Nozione di contabilità ordinaria .....	pag. 216
5.2.2.	La contabilità separata .....	pag. 219
5.3.	Determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità semplificata e separata .....	pag. 221
5.3.1.	Contabilità semplificata e enti non commerciali .....	pag. 221
5.3.2.	La determinazione del reddito di impresa ex art. 79 T.U.I.R. ....	pag. 222
5.3.3.	Il regime forfettario ex art. 80 T.U.I.R.: inapplicabilità agli enti non commerciali .....	pag. 224
5.4.	Determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità ordinaria non separata .....	pag. 225
5.4.1.	La disciplina in vigore prima dell'emanazione del T.U.I.R. ....	pag. 225
5.4.2.	La disciplina del T.U.I.R. ....	pag. 228
5.4.3.	Gli elementi del rapporto .....	pag. 231
5.5.	Determinazione del reddito imponibile in base al regime introdotto dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398 .....	pag. 233
5.5.1.	I soggetti .....	pag. 233
5.5.2.	Determinazione del reddito imponibile .....	pag. 234
5.5.3.	Adempimenti e obblighi contabili richiesti dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398 .....	pag. 235
6.	Gli oneri deducibili dal reddito complessivo e gli oneri detraibili dall'imposta lorda .....	pag. 236

## CAPITOLO 8

### TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEI PROVENTI E COSTI TIPICI DI UNA ASSOCIAZIONE SPORTIVA

1.	Premessa .....	pag. 239
2.	Proventi di natura istituzionale di una associazione sportiva .....	pag. 239
2.1.	Quote associative e somme versate dagli associati .....	pag. 239
2.2.	Proventi da attività didattiche .....	pag. 240
2.3.	Contributi erogati per il realizzo delle finalità istituzionali .....	pag. 242
3.	Proventi commerciali di un'associazione sportiva .....	pag. 244
3.1.	Somme versate da associati a fronte di operazioni commerciali .....	pag. 244
3.2.	Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita .....	pag. 244
3.3.	Introiti da gare .....	pag. 245
3.4.	Introiti pubblicitari .....	pag. 245
3.5.	Proventi da sponsorizzazione .....	pag. 246
3.6.	Proventi derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva .....	pag. 247
3.7.	Proventi per la cessione del diritto di utilizzazione degli atleti ...	pag. 247
3.8.	Proventi derivanti dalla gestione diretta di bar e ristoranti .....	pag. 251
3.9.	Introiti derivanti dalla locazione a terzi di locali e attrezzature ...	pag. 252
4.	Spese tipiche di una associazione sportiva .....	pag. 253
4.1.	La distinzione tra spese istituzionali e spese commerciali .....	pag. 253
4.2.	Costi attinenti all'attività istituzionale .....	pag. 253
4.3.	Costi inerenti all'attività commerciale .....	pag. 254
4.3.1.	Compensi ad atleti e tecnici e costi per l'acquisizione di beni e servizi imputabili all'attività commerciale .....	pag. 254
4.3.2.	Costi per l'acquisizione del diritto di utilizzazione degli atleti ...	pag. 255
4.3.3.	Costi amministrativi .....	pag. 256
4.3.4.	Ammortamenti .....	pag. 257

## CAPITOLO 9

### ASSOCIAZIONI SPORTIVE E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1.	Enti non commerciali e imposta sul valore aggiunto .....	pag. 259
1.1.	Qualificazione delle associazioni sportive ai fini I.V.A. ....	pag. 259
1.2.	Le operazioni commerciali occasionali .....	pag. 261
1.3.	Condizioni per usufruire della detrazione dell'I.V.A. pagata sugli acquisti di beni e servizi .....	pag. 262
2.	Enti di tipo associativo e imposta sul valore aggiunto .....	pag. 265
2.1.	La disciplina normativa .....	pag. 265
2.2.	La posizione dell'Amministrazione finanziaria .....	pag. 268
3.	La disciplina ai fini I.V.A. introdotta dalla Legge 16 dicembre 1991, n. 398 .....	pag. 270

4.	Trattamento tributario di alcuni tipici proventi conseguiti dalle associazioni sportive ai fini dell'I.V.A. e dell'imposta sugli spettacoli .....	pag. 272
4.1.	Generalità .....	pag. 272
4.2.	Quote associative .....	pag. 273
4.3.	Contributi erogati da enti pubblici e da privati .....	pag. 273
4.4.	Proventi da gestione diretta di bar interno .....	pag. 275
4.5.	Proventi derivanti da attività didattiche .....	pag. 276
4.6.	Proventi derivanti da affitto a terzi di impianti sportivi .....	pag. 277
4.7.	Proventi derivanti dalla cessione dei diritti sulle prestazioni sportive degli atleti .....	pag. 278

## CAPITOLO 10

### **LEGGE 23 MARZO 1981, N. 91 E ISTITUTO GIURIDICO DELLA TRASFORMAZIONE DELLE SOCIETÀ**

1.	Aspetti civilistici della trasformazione societaria .....	pag. 281
1.1.	L'istituto della trasformazione nel codice civile .....	pag. 281
1.2.	La trasformazione societaria: le posizioni di dottrina e giurisprudenza .....	pag. 283
2.	Aspetti fiscali della trasformazione societaria .....	pag. 287
3.	La particolare trasformazione delineata dalla Legge 23 marzo 1981, n. 91 .....	pag. 288
3.1.	Caratteristiche principali dell'operazione .....	pag. 288
3.2.	Le agevolazioni tributarie per la trasformazione ex L. n. 91 .....	pag. 289
3.3.	Il termine di un anno imposto dalla Legge per effettuare l'operazione .....	pag. 290
4.	Adempimenti a carico di una associazione sportiva che si trasforma in società per azioni o a responsabilità limitata .....	pag. 293

**BIBLIOGRAFIA** ..... pag. 297

**GIURISPRUDENZA** ..... pag. 303

**CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI** ..... pag. 307

**PARTE PRIMA**

**ASPETTI FISCALI  
DELLE SOCIETÀ SPORTIVE**

## CAPITOLO 1

# L'ORDINAMENTO SPORTIVO ITALIANO

### 1. ORDINAMENTO SPORTIVO E ORDINAMENTO GIURIDICO GENERALE.

#### 1.1. La giuridicità dell'ordinamento sportivo.

Chi si occupa degli aspetti giuridici del fenomeno sportivo deve preliminarmente chiedersi se esiste un ordinamento giuridico sportivo in senso proprio<sup>1</sup>. È indispensabile perciò individuare le caratteristiche di un ordinamento giuridico e successivamente verificare la presenza o meno delle stesse all'interno di quello sportivo.

Un'autorevole dottrina<sup>2</sup> ha affermato che un ordinamento giuridico è contraddistinto dal concorso di tre fattori:

- a) una pluralità di persone;
- b) una normazione;
- c) una organizzazione.

È agevole individuare nell'ordinamento sportivo tutte e tre le caratteristiche. Infatti:

- 1) esso è composto da una pluralità di soggetti;
- 2) esiste una normazione sportiva emanata da organismi appartenenti al grup-

---

<sup>1</sup> La dottrina tende a trattare il concetto di ordinamento giuridico come equivalente a quello di diritto in senso oggettivo. Le principali posizioni sono due:

a) per Santi Romano il diritto in senso oggettivo è un'istituzione, cioè un corpo sociale permanente, autonomo e organizzato. L'istituzione, secondo Romano, è prioritaria rispetto alla normazione; b) per Kelsen, il diritto in senso oggettivo è dato da un sistema coerente di norme positive. L'ordinamento giuridico corrisponde all'ordinamento normativo.

Sull'argomento Paladin, *Diritto costituzionale*, Ed. CEDAM, 1991, 4-11.

<sup>2</sup> Giannini, *Gli elementi degli ordinamenti giuridici*, Riv. trim. di dir. pubblico, 1958, 219 e ss.. Una tale definizione deriva dal superamento della tesi normativistica e istituzionalistica, di cui alla nota 1. Concordano con tale definizione anche Crisafulli, *Lezioni di diritto costituzionale*, I, Ed. CEDAM, 1984, 12 che afferma: "Norma e istituzione, aspetto normativo e aspetto fattuale dell'ordinamento sono in rapporto di mutua implicazione" e Paladin, *op. cit.*, 10.

po stesso, il cui compito è quello di disciplinare l'attività sportiva dei soggetti che ne fanno parte;

3) esiste infine un'organizzazione sportiva che fa capo al Comitato Olimpico Nazionale Italiano (C.O.N.I.) e alle federazioni sportive nazionali.

Per questi motivi sembra di poter affermare che l'ordinamento sportivo è un ordinamento giuridico in senso proprio<sup>3</sup>. Tale conclusione trova una puntuale conferma anche in giurisprudenza<sup>4</sup>: la Cassazione ha più volte sostenuto che l'ordinamento sportivo costituito dal C.O.N.I. è un ordinamento giuridico dotato di propria potestà normativa.

Si è data quindi una risposta positiva alla questione iniziale, abbracciando la tesi secondo la quale gli ordinamenti giuridici sono sistemi normativo-istituzionali che convivono all'interno dell'ordinamento statale e rifiutando, in tal modo, la posizione<sup>5</sup> secondo la quale l'ordinamento giuridico è un sistema di norme positive. Infatti, se l'ordinamento giuridico è un sistema di norme e caratteristica indefettibile di ogni sistema normativo è l'uso della forza necessario per farle rispettare, l'ordinamento giuridico non può che coincidere con lo Stato, che è l'u-

---

<sup>3</sup> De Silvestri, *Le qualificazioni giuridiche dello sport e nello sport*, Riv. di dir. sport., 1992, 284 e ss., 285: "La ricostruzione più articolata e completa del fenomeno sportivo in chiave ordinamentale, alla quale tutt'oggi continua a farsi immancabile e proficuo riferimento, è comunque quella operata dal Giannini (in *Prime osservazioni sugli ordinamenti sportivi*, 1949, 1 e 2, 10 e ss., 13 e in op. cit.). Tale autore ha in particolare riscontrato nelle organizzazioni sportive i tre elementi ormai generalmente ritenuti costitutivi di ogni ordinamento giuridico, e cioè la plurisoggettività (le persone fisiche e gli enti associativi che, a vario titolo, concorrono all'esercizio della pratica sportiva), l'organizzazione (il complesso degli apparati, nazionali ed internazionali, addetti alla cura dello sport e dotati di funzioni normative, di poteri autorganizzativi, oltre che di potestà punitive e di organizzazione dei conflitti interni) nonché, infine, la normazione (il complesso delle norme gerarchicamente ordinate in sistema volto a regolamentare ogni fatto ritenuto rilevante all'interno dell'ordinamento).

Ulteriori contributi alla teoria ordinamentale sono stati infine apportati da Inigo e Mariani Toro (in *Gli ordinamenti sportivi*, Milano, 1977, 411 e ss., 446 e ss.), i quali, dopo aver teorizzato il fine ludico come estraneo all'ordinamento statale e come essenziale, invece, per lo sport organizzato, con conseguenti possibili conflitti tra le due diverse normazioni, hanno individuato nel passaggio dall'agonismo occasionale (gare isolate e non collegate, al fine di desumere dalla valutazione comparativa dei risultati, graduatorie di valore dei partecipanti) ovvero a programma limitato (gare collegate, ma solo entro limiti di categoria e di territorio ben definiti) a quello a programma illimitato (gare collegate senza limiti di tempo e di spazio con conseguente necessità di creare apparati organizzativi e di fissare regole scritte per rendere comparabili i risultati) la ragione necessaria della nascita dell'ordinamento sportivo".

<sup>4</sup> Per tutte: Corte di Cassazione, Sez. Unite, 12 maggio 1979, n. 2725, in *Giust. civ.*, 1979, I, 1380.

<sup>5</sup> Kelsen, partendo dalla constatazione che lo Stato monopolizza l'uso legale della forza, caratteristica essenziale di ogni sistema normativo, giungeva a tale conclusione. Se l'ordinamento giuridico è un sistema di norme, e connotato indefettibile di ogni sistema di norme è l'uso della forza necessaria per farle rispettare, l'ordinamento giuridico non può che coincidere con lo stato, che è l'unico detentore dell'uso legale della forza. L'esistenza del diritto internazionale e del diritto canonico non è sufficiente per invalidare tale conclusione, perché, secondo Kelsen, il primo è una sorta di diritto pubblico esterno, emanazione degli stati nazionali, il secondo avrebbe potuto definirsi ordinamento giuridico, solo se riconosciuto tale dallo stato, che conferisce ad esso giuridicità. Vedi Paladini, *op. cit.*, 6.

nico detentore dell'uso legale della forza. Al contrario, se un ordinamento viene individuato sulla base delle tre caratteristiche suddette, è ovvio che bisogna optare per la pluralità degli ordinamenti giuridici<sup>6</sup>, dato che non è possibile sostenere che pluralità di persone, normazione e organizzazione siano ravvisabili solo nello Stato.

## **1.2. I rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento giuridico generale: evoluzione storica.**

Indubbiamente l'ordinamento sportivo è un ordinamento derivato, perché necessita del riconoscimento da parte di quello statale<sup>7</sup>. Gli scopi che lo stesso persegue devono perciò essere leciti alla luce dei principi posti alla base dell'ordinamento giuridico generale. In altre parole, si può dire che lo Stato tutela l'ordinamento sportivo, come ogni altro ordinamento di settore, se ritiene le sue finalità compatibili con le proprie. Di conseguenza, come ha riconosciuto un Autore<sup>8</sup>, un ordinamento derivato non può disciplinare che degli aspetti del comportamento umano non direttamente presi in considerazione dall'ordinamento giuridico generale, negli spazi lasciati liberi dallo stesso.

Se l'ordinamento sportivo è di tipo derivato, è necessario concentrare l'attenzione sui nessi di collegamento tra esso e l'ordinamento giuridico generale. Tuttavia, in via preliminare, è opportuno ricordare che l'evoluzione del fenomeno sportivo ha ampliato le dimensioni dello stesso, coinvolgendo interessi di tipo diverso. Le prime associazioni sportive, nate nella seconda metà del secolo scorso tra gli stessi atleti, avevano come unico scopo l'esercizio in comune dell'attività sportiva. Questi organismi si sono trasformati progressivamente in enti in cui il coinvolgimento degli interessi economico-patrimoniali è rilevante. Un processo evolutivo simile ha reso necessario l'intervento dello Stato, che non può più disinteressarsi del fenomeno, dato l'ampio spettro di interessi extrasportivi coinvolti. Di conseguenza, fatti o situazioni, precedentemente di pertinenza esclusiva degli enti sportivi, sono stati disciplinati dal legislatore nazionale<sup>9</sup>.

Le tappe legislative più importanti di questo processo sono:

---

<sup>6</sup> Sulla teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici si veda Santi Romano, *L'ordinamento giuridico*, Firenze, 1951.

<sup>7</sup> Paladin, *op. cit.*, 7: "Gli ordinamenti derivati possono vigere in quanto la loro base normativa sia fornita dal maggiore ordinamento statale, non sono altro che parte dello Stato in quanto istituzione complessiva".

<sup>8</sup> Quaranta, *Rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento giuridico*, Riv. di dir. sport., 1979, 29 e ss., 33.

<sup>9</sup> Quaranta, in *Rapporti ...*, *cit.*, 33-34, descrive tale processo evolutivo dividendolo in tre fasi: nella prima fase (seconda metà dell'ottocento) "...si assiste alla nascita spontanea della comunità sportiva organizzata, caratterizzata fin da allora da una propria normazione, sia pure embrionale, e da

a) la Legge 16 febbraio 1942 n. 426 che attribuisce al C.O.N.I. natura di ente pubblico, gli affida i compiti di presiedere all'organizzazione e al potenziamento dello sport e definisce le federazioni sportive nazionali organi del C.O.N.I.;

b) il Decreto del Presidente della Repubblica 2 agosto 1974 n. 530, contenente il regolamento di attuazione della L. 16/2/1942 n. 426, ora diventato D.P.R. 28 marzo 1986 n. 157<sup>10</sup>;

c) la L. 20 marzo 1975 n. 70, con cui il C.O.N.I. è stato definito ente pubblico necessario e inserito nel parastato;

d) la L. 23 marzo 1981 n. 91, concernente norme in materia di rapporti tra società sportive e sportivi professionisti;

e) la L. 25 marzo 1986, n. 80, recante la disciplina fiscale degli emolumenti versati a sportivi dilettanti a titolo di indennità, rimborsi spese e premi;

f) la L. 16 dicembre 1991 n. 398, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche.

### **1.3. I rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento giuridico generale: la L. n. 91 del 1981 e la “emersione dell’ordinamento sportivo” a livello di diritto statale.**

Prima dell'entrata in vigore della L. 23 marzo 1981, n. 91, la disciplina del Comitato Olimpico era l'unica che aveva assunto rilevanza a livello di ordinamento giuridico generale, dato che il C.O.N.I. era il solo ente sportivo dotato di poteri riconosciuti da una legge dello Stato. Il rapporto tra federazioni sportive nazionali e società sportive era invece sommerso nell'ambito della regolamentazio-

---

proprie strutture. In questa fase l'ordinamento giuridico nazionale si disinteressa sostanzialmente al fenomeno sportivo, in quanto l'attività sportiva viene considerata favorevolmente come attività individuale, svolta a fini di svago, di addestramento, di sanità”.

Nella seconda fase (prima metà del novecento) si ha una decisa presa di coscienza del fenomeno sportivo da parte dell'ordinamento generale. Si comincia a pensare all'ordinamento sportivo come ordinamento giuridico in senso tecnico. Viene emanata la L. n. 426 del 16 febbraio del 1942 che, riconoscendo al C.O.N.I. natura di ente pubblico, attua il più importante collegamento tra ordinamento sportivo e ordinamento generale. La giurisprudenza si occupa più volte dell'argomento. Lo sport comincia a staccarsi dalla dimensione individuale e ludica che lo aveva precedentemente caratterizzato, anche in considerazione della rilevanza propagandistica che il regime fascista assegnava ad esso.

Nella terza fase, ancora in piena evoluzione, “il fenomeno sportivo assume punte di collegamento con altri tipi di interessi prevalentemente di natura economico-patrimoniale. L'associazione sportiva si trasforma da organismo associativo libero in impresa sostanzialmente commerciale... . Si ha la presa di coscienza del professionismo sportivo e dei suoi problemi di tutela giuridica ed economica. ... . Si impone una maggiore presenza statale nel settore, cui si collega inevitabilmente un restringimento dell'area di libertà e di autonomia dell'ordinamento sportivo a vantaggio di quello statale”.

<sup>10</sup> D.P.R. 28/3/1986 n. 157, recante “Nuove norme di attuazione della L. 16/2/1942 n. 426, recante costituzione e ordinamento del C.O.N.I.”.

ne interna a cui le singole federazioni erano abilitate<sup>11</sup>. I poteri dei quali erano investite le federazioni erano quindi efficaci solo in ambito sportivo<sup>12</sup>.

Non sembra poter contraddire tale asserzione quella norma (art. 10 L. 426/1942<sup>13</sup>), che assegna alle federazioni sportive nazionali un potere di controllo finanziario sulle società. Non si può pensare infatti che tale potere si esercitasse attraverso l'emissione di atti amministrativi operanti nell'ambito dell'ordinamento statale, perché tale emissione è possibile solo se la legge disciplina il tipo dei singoli provvedimenti amministrativi attraverso cui effettuare i controlli; in altri termini, non è rispettato il principio di legalità dell'azione amministrativa<sup>14</sup>, secondo il quale l'azione amministrativa può portare al sacrificio di interessi individuali nei confronti di un interesse pubblico solo quando la prevalenza di quest'ultimo sia sancita per legge. Perciò, come si è osservato in dottrina<sup>15</sup>, la previsione ex art. 10 L. 426/1942 nacque volutamente generica, perché destinata ad essere attuata attraverso norme regolamentari interne.

In conclusione, è opportuno ribadire che fino al 1981 il solo collegamento tra i due ordinamenti era dato dal C.O.N.I., unico ente dotato di poteri statualmente rilevanti; per effetto della L. n. 91 del 1981 l'ordinamento sportivo ha subito una

---

<sup>11</sup> Art. 5, terzo comma, L. n. 426/1942: "Le federazioni sportive nazionali stabiliscono, con regolamenti interni approvati dal presidente del C.O.N.I., le norme tecniche e amministrative per il loro funzionamento e le norme sportive per l'esercizio dello sport controllato"

<sup>12</sup> Landolfi, *La Legge n. 91 del 1981 e l'emersione dell'ordinamento sportivo*, Riv. di dir. sport., 1982, 36 e ss., a p. 38 esprime questo concetto con le seguenti parole: "...l'intera struttura organizzativa dell'ordinamento sportivo, ferma restando la qualificazione pubblicistica del C.O.N.I., si atteggiava nei confronti dell'ordinamento statale come estranea alla sua normazione (primaria o secondaria che fosse) in quanto interna ad altro ordinamento che, sebbene riconosciuto, si reputava non rilevante sul piano degli interessi generali ed al tempo stesso capace di autorganizzarsi. Tale situazione rendeva necessaria la ulteriore implicazione secondo la quale tutti i poteri che le federazioni esercitavano nei confronti delle società, siccome non previsti da norme aventi rilievo sul piano dell'ordinamento generale, potevano sortire effetti solo nell'ambito dell'ordinamento sportivo".

<sup>13</sup> Art. 10 L. n. 426/1942: "Le società e le sezioni sportive devono essere riconosciute dal C.O.N.I. e dipendono disciplinarmente e tecnicamente dalle federazioni sportive competenti, le quali possono anche esercitare su di esse un controllo di natura finanziaria".

Il termine società non è qui utilizzato in senso tecnico (art. 2247 c.c.), ma come sinonimo di enti o organismi.

<sup>14</sup> Per principio di legalità dell'azione amministrativa si intende "la regola che vieta all'autorità del potere esecutivo il sacrificio di interessi individuali, nei confronti di un interesse pubblico, allorché la prevalenza di quest'ultimo non sia sancita per legge" (Landi, Potenza, *Manuale di diritto amministrativo*, Ed. Giuffrè, 1987, 8 n.).

<sup>15</sup> Landolfi, *op.cit.*, 40, osserva anche che la collocazione da assegnare alla giustizia sportiva avvalorava la tesi della quasi totale separatezza dei due ordinamenti ante L. n. 91. L'autore infatti sostiene, con riferimento al potere di controllo finanziario ex art. 10 L. n. 426, che "Né diversa collocazione poteva essere assegnata, infine, alla giustizia sportiva per la quale addirittura manca la corrispondente previsione del potere ad opera della legge del 1942, onde non era da dubitarsi che le sentenze federali, siccome pur esse interne alle federazioni medesime, non potevano considerarsi esautive della giurisdizione statale".

spinta dal basso verso l'alto, poiché parte della sua struttura organizzativa ha assunto rilevanza a livello di diritto statale<sup>16</sup>.

Il cambiamento è avvenuto nei rapporti tra federazioni sportive e società, che il Legislatore nazionale aveva sempre lasciato alla normazione dell'ordinamento sportivo: tale materia è ora disciplinata da legge dello Stato<sup>17</sup>.

#### **1.4. I poteri riconosciuti alle federazioni sportive nazionali dalla L. n. 91 del 23 marzo 1981.**

“L'emersione dell'ordinamento sportivo” diventa chiara se si esaminano i poteri delle federazioni disciplinati, in seguito a L. n. 91, dal diritto statale.

Tali poteri sono:

1) il potere di affiliazione.

Attraverso l'affiliazione, una singola società sportiva entra a far parte dell'ordinamento sportivo, diventandone soggetto. Fino alla L. n. 91 essa aveva una dimensione esclusivamente sportiva o interna. L'art. 10 della L. n. 426/1942 prevede il riconoscimento delle società da parte del C.O.N.I. e l'art. 31 del D.P.R. 2/8/1974 n. 530, ora art. 32 del D.P.R. 28/3/1986 n. 157<sup>18</sup> (recante nuove norme di attuazione della L. n. 426), stabilisce che il riconoscimento della società sportiva da parte del C.O.N.I. rileva ai soli fini sportivi<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> È questo il fenomeno chiamato da Landolfi “emersione dell'ordinamento sportivo”.

<sup>17</sup> La L. n. 91 è intitolata riduttivamente: “Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti”. Il capo II infatti ha come rubrica: “Società sportive e federazioni sportive nazionali”.

Landolfi, *op. cit.*, 36 rileva che la riduttiva intitolazione della legge deriva dalla “asserita neutralità della nuova legge rispetto alla preesistente struttura dell'ordinamento sportivo”.

Il senatore D'Arezzo, allora Ministro del Turismo e dello Spettacolo, affermò che la struttura dell'ordinamento sportivo sarebbe rimasta immutata, dichiarando, in un suo intervento al Senato, che l'apparato organizzativo sportivo “vede come punto centrale il C.O.N.I. e le federazioni sportive, organi del primo, deputati dall'ordinamento statale all'attuazione delle finalità sportive della collettività e pertanto in grado di svolgere quei compiti capillari di organizzazione, controllo e verifica anche dei contenuti tecnici indispensabili per una seria attività sportiva” (in Atti del Senato della Repubblica, VIII legislatura, 142<sup>ma</sup> seduta, 25/6/1980, 7507).

Landolfi osserva che da un punto di vista statico la struttura dell'ordinamento sportivo è senz'altro immutata, perché l'organizzazione dello stesso è imperniata sugli stessi enti; da un punto di vista dinamico la situazione è ben diversa perché il riconoscimento di determinati poteri alle federazioni con legge dello Stato modifica la qualificazione giuridica del modo d'agire dei soggetti che lo compongono.

<sup>18</sup> La norma citata recita: “Le società, le associazioni e gli enti sportivi non hanno scopo di lucro e sono riconosciuti, ai fini sportivi, dal Consiglio Nazionale del C.O.N.I. o, per delega, dalle federazioni sportive nazionali. Il riconoscimento delle società polisportive è fatto per le singole specialità dello sport praticato” (primo comma).

<sup>19</sup> In tal senso si era pronunciata precedentemente anche una sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, 25 maggio 1965, n. 1027, in *Giust. civ.*, 1965, I, 1567. La Suprema Corte ritenne il riconoscimento finalizzato all'ammissione delle società “a svolgere la loro attività sportiva secondo ed entro i limiti e con i mezzi previsti dalla legge suddetta (L. n. 426), nell'ambito delle rispettive federazioni nazionali sportive.

Con la L. n. 91 la rilevanza dell'affiliazione si estende all'ambito statale. Infatti, l'art. 10 della L. n. 91, dopo aver affermato al primo comma che possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società sportive costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, stabilisce (terzo comma) che prima di procedere al deposito dell'atto costitutivo, la società deve ottenere l'affiliazione da una federazione sportiva nazionale<sup>20</sup>. In seguito a tale norma il potere di affiliazione assume una configurazione completamente diversa perché l'ammissione si pone ora come condizione di legittimità della costituzione della società sportiva e, come tale, rilevabile dal tribunale in sede di omologazione. Inoltre, la qualificazione della società come società sportiva, conseguente all'affiliazione, va ad influire sulla capacità d'agire della stessa: senza l'ammissione non è possibile ottenere l'omologazione e quindi non è nemmeno possibile stipulare contratti con atleti professionisti.

In sostanza, l'ammissione federale non rileva più ai soli fini sportivi (immissione nell'ordinamento), ma influisce sulla costituzione delle società disciplinate dal diritto statale;

2) il potere di chiedere lo scioglimento della società sportiva per gravi irregolarità di gestione (art. 13, L. n. 91<sup>21</sup>).

Prima di questa norma la società sportiva era assoggettata al diritto comune per quanto riguarda la sua modificazione ed estinzione. La Suprema Corte ebbe inoltre ad affermare, in una sentenza del 1977<sup>22</sup>, che le singole federazioni non avevano nessun potere di influire sulla struttura associativa degli enti sportivi. Il potere di vigilanza previsto dalla disposizione in oggetto ha di conseguenza una dimensione esterna rispetto all'ordinamento sportivo perché conferisce ad un organo esterno la possibilità di interferire sulla normale struttura civilistica di una società di capitali<sup>23</sup>;

---

<sup>20</sup> Art. 10 L. 23/3/1981, n. 91, primo e terzo comma: "Possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società sportive costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata.

Prima di procedere al deposito dell'atto costitutivo ex art. 2330 c.c., la società deve ottenere l'affiliazione da una o più federazioni sportive nazionali riconosciute dal C.O.N.I."

<sup>21</sup> Art. 13 L. n. 91, primo comma: "La federazione sportiva nazionale, per gravi irregolarità di gestione, può richiedere al tribunale, con motivato ricorso, la messa in liquidazione della società e la nomina di un liquidatore".

<sup>22</sup> La Corte di Cassazione ebbe ad affermare in una sua sentenza (n. 925, 7 marzo 1977, in Giust. civ., 1977, I, 941) che alle singole federazioni spettano "poteri di direzione e controllo, in materia disciplinare e tecnica, nonché contabile e amministrativa, ma non anche il potere di interferire sulla struttura associativa degli enti medesimi né di imporre coattivamente scelte che incidano sui diritti degli associati".

<sup>23</sup> Landolfi, *op. cit.*, 43, esprime bene questo concetto: "Trattasi di un potere di vigilanza, in un certo senso analogo a quello che l'autorità governativa esercita sulle cooperative, che, implicando una sovrapposizione eteronoma di un organo sulla normale struttura civilistica delle società per azioni,...., non può palesare la sua dimensione esterna all'ordinamento sportivo".

3) il potere di approvazione delle federazioni sulla gestione in genere e sugli atti di straordinaria amministrazione in particolare (art. 12 L. n. 91<sup>24</sup>).

Tale potere incide sull'efficacia dei singoli negozi, perché previsto dalla legge. Da esso discende una riduzione della capacità d'agire delle società professionistiche, perché determinati atti possono essere compiuti solo in seguito ad autorizzazione delle federazioni competenti. La rilevanza esterna all'ordinamento sportivo di tale facoltà è quindi evidente;

4) il potere di ottenere dalle società sportive di capitali la comunicazione di ogni avvenuta variazione dello statuto o dei cambiamenti degli amministratori o revisori dei conti (art. 11 L. n. 91<sup>25</sup>).

Tale comunicazione assume rilevanza esterna in quanto è da considerare condizione di legittimità, sottoposta ad esame preventivo del tribunale, ai fini del deposito e iscrizione nel registro delle imprese, delle deliberazioni comportanti modifiche dell'atto costitutivo ex art. 2436 c.c. in relazione all'art. 2411 c.c.<sup>26</sup>.

## 1.5. Natura dell'autonomia dell'ordinamento sportivo.

La conferma positiva della "emersione dell'ordinamento sportivo", conseguente all'analisi dei poteri federali che hanno assunto rilevanza esterna allo stesso, non esaurisce la trattazione del rapporto tra i due sistemi normativo-istituzionali. L'assetto di tali rapporti è infatti condizionato dalla qualificazione, pubblica

---

<sup>24</sup> Art. 12 L. n. 91, primo e secondo comma: "Le società sportive di cui alla presente legge sono sottoposte all'approvazione ed ai controlli sulla gestione da parte delle federazioni sportive nazionali di cui sono affiliate, per delega del C.O.N.I. e secondo modalità approvate dal C.O.N.I..

Tutte le deliberazioni della società concernenti esposizioni finanziarie, acquisto o vendita di beni immobili, o, comunque, tutti gli atti di straordinaria amministrazione, sono soggetti ad approvazione da parte delle federazioni sportive nazionali cui sono affiliate".

<sup>25</sup> Art. 11 L. n. 91: "Le società sportive, entro trenta giorni dal decreto del tribunale previsto dal quarto comma dell'art. 2330 c.c., devono depositare l'atto costitutivo presso la federazione sportiva nazionale alla quale sono affiliate. Devono altresì dare comunicazione alla federazione sportiva nazionale, entro venti giorni dalla deliberazione, di ogni avvenuta variazione dello statuto o delle modificazioni concernenti gli amministratori o i revisori dei conti".

<sup>26</sup> Art. 2436 c.c.: "Le deliberazioni che importano modificazioni dell'atto costitutivo devono essere depositate e iscritte a norma del primo, secondo e terzo comma dell'art. 2411 c.c. e pubblicate nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata.

Dopo ogni modifica dell'atto costitutivo o dello statuto deve essere depositato nel registro delle imprese e pubblicato nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata il testo integrale dell'atto modificato nella sua redazione aggiornata".

Art. 2411 c.c., primi tre commi: "La deliberazione dell'assemblea deve essere, a cura del notaio o degli amministratori, depositata entro trenta giorni presso l'ufficio del registro delle imprese. Alla deliberazione devono essere allegate le eventuali autorizzazioni richieste.

Il tribunale, verificato l'adempimento delle condizioni richieste dalla legge e sentito il pubblico ministero, ordina l'iscrizione nel registro delle imprese.

Il decreto del tribunale è soggetto a reclamo davanti alla corte di appello entro trenta giorni dalla comunicazione".

o privata, che si assegna all'autonomia dell'ordinamento sportivo. Per risolvere tale questione, bisogna giungere ad una soluzione in ordine alla natura delle federazioni sportive nazionali. Qualificarle come enti pubblici o viceversa come organismi di diritto privato ha delle conseguenze notevoli sullo stato delle relazioni tra i due ordinamenti. È quindi opportuno affrontare il problema della loro natura giuridica, non prima di una breve sintesi delle principali caratteristiche dell'ente esponenziale dell'ordinamento sportivo: il C.O.N.I..

## **2. NATURA GIURIDICA E STRUTTURA DEL C.O.N.I..**

### **2.1. Natura giuridica e funzioni del C.O.N.I..**

Il C.O.N.I. è nato nel 1907 in occasione delle Olimpiadi di Londra, le quarte dell'era moderna. All'inizio era un vero e proprio comitato, cioè un'organizzazione non permanente che si costituiva ogni quattro anni per selezionare gli atleti da inviare ai giochi. Solo successivamente si stabilizzò come ente: nel 1914 fu trasformato in associazione privata; nel 1926 un nuovo statuto precisò meglio le sue funzioni, attribuendo all'ente la struttura giuridica di federazione delle singole federazioni sportive nazionali<sup>27</sup>; nel 1934 gli fu riconosciuta la personalità di diritto pubblico (Decreto Ministeriale 26 febbraio 1934) e nel 1942 con L. n. 426 fu trasformato in ente pubblico. Oggi è un ente pubblico riconosciuto necessario e ricompreso nella disciplina del parastato dalla L. 20 marzo 1975 n. 70<sup>28</sup>.

Le funzioni del C.O.N.I. sono essenzialmente tre:

- 1) è membro del Comitato Olimpico Internazionale (C.I.O.) e ha il mandato di realizzarne le norme;
- 2) deve organizzare lo sport agonistico e promuoverne la diffusione in Italia;
- 3) è federazione delle federazioni sportive nazionali.

### **2.2. Struttura e organi del C.O.N.I.: cenni.**

Gli organi del C.O.N.I. sono:

- 1) Il Consiglio Nazionale<sup>29</sup>, presieduto dal Presidente del C.O.N.I.. È compo-

---

<sup>27</sup> Dalla Costa, *La disciplina giuridica del lavoro sportivo*, Ed. EGIDA, 1994, osserva in proposito: "Durante il regime fascista, l'organizzazione sportiva, fondata pochi anni prima divenne un importante strumento di propaganda nazionalistica e di difesa del prestigio italiano nelle competizioni sportive, caratterizzato tuttavia da una marcata ingerenza statale esplicita dal potere di nomina dei candidati alla presidenza e alle cariche dirigenziali e dall'emanazione dello statuto ad opera del P.N.F. nel 1927."

<sup>28</sup> Sull'argomento De Silvestri, *Natura giuridica, compiti ed organizzazione degli enti preposti allo sviluppo della pratica sportiva*, Riv. di dir. sport., 1987, 365 e ss.; Simonetta, *L'organizzazione dello sport in Italia*, Riv. di dir. sport., 1954, 26 e ss.; Cassese, *Sulla natura giuridica delle federazioni sportive nazionali e sull'applicazione ad esse della disciplina del parastato*, Riv. di dir. sport., 1979, 117 e ss..

<sup>29</sup> Art. 4-5-6 D.P.R. n. 157/1986.

sto dai Presidenti delle federazioni sportive nazionali, dai membri per l'Italia del C.I.O. e dal Segretario generale dell'ente. Il Consiglio nazionale designa il Presidente del C.O.N.I., elegge nel proprio ambito i due vicepresidenti e i sei membri della Giunta Esecutiva e nomina il Segretario generale dell'ente. Deve riunirsi almeno due volte l'anno.

2) Il Presidente<sup>30</sup>, che ha le seguenti funzioni:

a) ha la rappresentanza legale dell'ente;

b) convoca e presiede il Consiglio Nazionale e la Giunta Esecutiva e ne attua le deliberazioni;

c) approva i regolamenti interni delle federazioni;

d) vigila sulla regolarità delle elezioni dei presidenti federali;

3) La Giunta Esecutiva<sup>31</sup>, che ha le seguenti funzioni:

a) provvede alla direzione e gestione dell'ente;

b) predispose la relazione sulla gestione, il bilancio preventivo e il conto consuntivo;

c) esamina i bilanci preventivi e i conti consuntivi deliberati dalle federazioni, nonché gli statuti e i regolamenti interni delle stesse, che propone poi all'approvazione del Consiglio e del Presidente;

d) formula proposte sulle domande di adesione delle nuove federazioni nazionali.

4) Il Segretario generale dell'ente<sup>32</sup>, che è il capo dei servizi e degli uffici dell'ente, cura la tenuta dei verbali del Consiglio Nazionale e della Giunta Esecutiva, collabora con il Presidente nell'attuazione delle deliberazioni.

5) Il Collegio dei revisori<sup>33 34 35</sup>.

### **3. NATURA GIURIDICA DELLE FEDERAZIONI SPORTIVE NAZIONALI.**

La natura dell'autonomia dell'ordinamento sportivo (pubblica o privata) deve essere indagata, perché è necessario chiedersi se la sua emersione, conseguente

---

<sup>30</sup> Art. 14-15-16-17 D.P.R. n. 157/1986.

<sup>31</sup> Art. 7-8-9-10-11 D.P.R. n. 157/1986.

<sup>32</sup> Art. 18-19 D.P.R. n. 157/1986.

<sup>33</sup> Art. 20-21 D.P.R. n. 157/1986.

<sup>34</sup> Sull'argomento Zappalà, *Il trattamento tributario delle società e delle associazioni sportive secondo i principi contenuti nella L. 23/3/1981 n. 91*, Inserto speciale de "Il fisco", n. 33/1983, 4351 e ss., 4358-4359.

<sup>35</sup> L'art. 2 del D.P.R. 28/3/1986, primo e secondo comma, recita: "Sono organi del C.O.N.I.: a) il Consiglio Nazionale b) la Giunta Esecutiva c) il Presidente d) il Segretario generale e) il Collegio dei Revisori dei Conti.

Le federazioni sono organi del C.O.N.I. relativamente all'esercizio delle attività sportive ricadenti nell'ambito di rispettiva competenza."

Sulla qualificazione delle federazioni come organi del C.O.N.I. si discute nel paragrafo dedicato alla natura giuridica delle stesse.

alla L. n. 91, sia un indice della sua integrale pubblicizzazione. Una tale analisi presuppone la soluzione di un problema molto dibattuto in Dottrina e Giurisprudenza: la natura giuridica delle federazioni sportive nazionali.

Se esse sono organi in senso proprio del C.O.N.I., sulla base del dettato normativo dell'art. 5 della L. n. 426/1942<sup>36</sup>, partecipano della sua natura di ente pubblico e godono di conseguenza di autonomia normativa e di autarchia<sup>37</sup>. Se sono organi in senso improprio, il Comitato esercita alcuni poteri su di esse senza che per questo siano enti pubblici.

La trattazione di questo argomento è di notevole importanza perché la sua soluzione è preliminare a quella di altre tre questioni:

- a) la natura dei regolamenti federali;
- b) la natura della giustizia sportiva;
- c) la natura del tesseramento.

### **3.1. La rilevanza della qualificazione assegnata dal Legislatore alle federazioni sportive nazionali.**

Coloro che propugnano la tesi pubblicistica<sup>38</sup> fanno leva sulla qualificazione di organi del C.O.N.I. riconosciuta dal legislatore alle federazioni (art. 5 L. n. 426/42). L'art. 2 del D.P.R. n. 157/86 limita la definizione dell'art. 5, affermando

---

<sup>36</sup> L'art. 5 della L. n. 426 recita: "Sono organi del C.O.N.I.: 1) la Federazione Italiana atletica leggera; 2) la Federazione italiana sport invernali; ...; 24) la Federazione italiana del pentathlon moderno". L'art. 27 del D.P.R. n. 157/1986 dà l'elenco attuale delle federazioni sportive nazionali (sono 37).

<sup>37</sup> Landi, Potenza, *op. cit.*, 67-68: "La capacità di diritto pubblico degli enti pubblici può manifestarsi come autonomia, autarchia, autogoverno; questi tre aspetti, però, non sono presenti in tutti gli enti, né hanno sempre pari estensione e intensità. L'autonomia normativa è la speciale capacità delle persone giuridiche di costituire in tutto o in parte il loro ordinamento, mediante l'emanazione di norme aventi la stessa efficacia giuridica di quelle dello Stato, e destinate perciò a far parte del suo ordinamento. ... L'autarchia è la capacità di agire per il conseguimento dei propri fini, mediante l'esercizio di un'attività amministrativa che ha la natura e gli effetti medesimi dell'attività amministrativa dello Stato. Essa, quindi, sta, con l'attività amministrativa dello Stato, nel medesimo rapporto in cui l'autonomia sta con la potestà legislativa".

<sup>38</sup> La tesi pubblicistica ha incontrato il favore della prevalente dottrina e giurisprudenza. Per quanto riguarda la giurisprudenza vedi:

Cassazione, Sezioni unite, 19/6/1968, n. 2028, in Riv. di dir. sport., 1968, 290; Corte d'Appello di Roma, 9/11/1956, in Riv. di dir. sport., 1957, 252; Cassazione, Sezioni unite, 12/5/1979, n. 2725, in Foro It., 1979, I, 1117; Cassazione, 11/2/1978, n. 625, in Foro It., 1978, I, 862; Cassazione, 3/4/1963, n. 811, in Foro It., 1963, I, 894; Cassazione, 29/7/1963, n. 2118, Foro It., 1963, I, 1631; Tribunale di Roma, 18/2/1963, in Riv. di dir. sport., 1964, 224; Cassazione, Sez. unite, 9 maggio 1986, n. 3091, in Foro It., 1251; Cassazione, Sezioni Unite, 26 ottobre 1989, n. 4399, in Riv. di dir. sport., 1990, I, 57 e ss.

Nelle ultime due sentenze citate si è affermata la tesi della doppia natura delle federazioni sportive nazionali. La Suprema Corte, infatti, ha affermato nella sentenza del 1986 che "... le federazioni sportive sorgono come soggetti privati (associazioni non riconosciute) e conservano quella loro impronta che rendono esplicita in innumerevoli serie di manifestazioni; e tuttavia, nella ricorrenza di certi requisiti, assumono la qualifica di organi del C.O.N.I. e partecipano quindi necessariamente della natura pubblica di questo".

che le federazioni sono organi del Comitato "...relativamente all'esercizio delle attività sportive ricadenti nell'ambito di rispettiva competenza". Inoltre lo stesso articolo definisce organi del C.O.N.I., senza limitazione alcuna, il Consiglio Nazionale, la Giunta Esecutiva, il Presidente, il Segretario generale e il Collegio dei Revisori. Tale distinzione sembra indicare il fatto che il legislatore abbia utilizzato il termine in questione in due sensi differenti, perché esso si riferisce a due diverse realtà. Se così non fosse, non si comprenderebbe il motivo di quella specificazione, che nella legge del 1942 non compare, dato che ivi le federazioni sono definite tout court organi del C.O.N.I. (art. 5). Il Consiglio Nazionale, la Giunta Esecutiva, il Presidente, il Segretario generale, il Collegio dei Revisori sono perciò organi in senso tecnico, le federazioni organi in senso improprio. L'espressione utilizzata sarebbe quindi indicativa di un nesso di tipo funzionale tra le federazioni sportive nazionali e il C.O.N.I. e non di una natura pubblica delle stesse, come anche in Dottrina è stato riconosciuto<sup>39</sup>.

Gli ulteriori motivi che sembrano suffragare la tesi esposta sono i seguenti:

a) il fatto che il legislatore abbia conferito natura pubblica al C.O.N.I. non significa che della medesima natura giuridica debbano partecipare tutti gli enti che compongono la complessa struttura sportiva;

b) normalmente l'organo di un ente pubblico si immedesima nell'ente, ne costituisce parte integrante. È vero che la dottrina e la giurisprudenza dominante<sup>40</sup>

---

Per quanto riguarda la giurisprudenza amministrativa:

Consiglio di Stato, 27/7/1955, n. 607, in Il consiglio di Stato, 1955, I, 958; Consiglio di Stato, 12/12/1962, n.865, in Foro It., 1963, III, 119; Consiglio di Stato, 6/3/1973, n. 80, in Il consiglio di Stato, 1973, I, 467; T.A.R. Lazio, Sez. III, 1/6/1981, n. 569, in Foro amministrativo, 1981, 1769; T.A.R. Lazio, Sez. III, 24/5/1982, n. 410, in T.A.R. Lazio, I, 1468; T.A.R. Lazio, Sez. III, 6/12/1983, n. 972, in Riv. di dir. sport., 1984, 9; Consiglio di Stato, Sez. VI, n. 249, 23/8/1985; T.A.R. Lazio, Sez. III, 23/8/1985, n. 1286, in Riv. di dir. sport., 1986, 48.

Per quanto riguarda le posizioni giurisprudenziali a favore della tesi privatistica, vedi:

Pretura di Andria, 18 agosto 1978, in Giur. It., 1979, I, 520; Ordinanza della Pretura di Roma, 18/9/1979, Rivista di diritto sportivo, 1980, 357; Ordinanza Pretura di Roma, 14/9/1981, Rivista di diritto sportivo, 1982, 74; Pretura Brindisi, 30/7/1985, Rivista di diritto sportivo, 1986, 327; Consiglio di Stato, 25/5/1979, n. 384, in Il Consiglio di Stato, 1979, n. 5, 801.

Per la Dottrina: Mongiardo, *Le federazioni sportive sono organi del C.O.N.I.*, Riv. di dir. sport., 1955, 240; Mondini, *Divagazioni giuridiche sul C.O.N.I., Federazione calcio, compromessi e clausole compromissorie*, Riv. di dir. sport., 1955, 3;

Ribera, *Natura delle associazioni sportive*, Riv. di dir. sport., 1955, 135;

Canepele, *Appunti sulla riforma strutturale della F.I.G.C.*, Riv. di dir. sport., 1957, 23;

Pochini Frediani, *Aspetti sostanziali e processuali del vincolo dei calciatori professionisti*, Riv. di dir. sport., 1967, 175.

<sup>39</sup> Quaranta, *Sulla natura giuridica delle federazioni sportive nazionali*, Riv. di dir. sport., 1986, 172 e ss., afferma: "La precisazione effettuata in sede regolamentare appare riduttiva rispetto all'originaria qualificazione delle federazioni individuate puramente e semplicemente come organi del C.O.N.I. Ciò fa intendere che l'espressione organi del C.O.N.I. usata dalla L. n. 426 non è da interpretare in senso tecnico, ma in senso improprio per assicurare un collegamento tra federazioni e C.O.N.I. e non già per rendere le prime partecipi della stessa natura giuridica del secondo".

<sup>40</sup> Osnato, *Attività sportivo calcistica e I.V.A.: la fattispecie della cessione*, Dir. e prat. trib., n. 5, 1982, 17 e ss.: "Rilevano poi i sostenitori della tesi che attribuisce alle federazioni sportive nazio-

ammettono l'esistenza in via eccezionale di organi caratterizzati da autonomia e soggettività di diritto, ma in questo caso l'eccezione diventerebbe la regola. Si assisterebbe così a un generalizzato fenomeno di enti distinti dal C.O.N.I., dotati di propria personalità giuridica, soggetti autonomi di imposizione tributaria e ciononostante organi in senso tecnico del Comitato;

c) l'art. 14, secondo comma, della L. n. 91 del 1981<sup>41</sup> riconosce alle federazioni l'autonomia tecnica, organizzativa e di gestione sotto la vigilanza del C.O.N.I.. Un Autore<sup>42</sup> ha affermato che l'autonomia tecnica, cioè la capacità di determinare gli aspetti del fenomeno oggetto di disciplina, e quella organizzativa sono spesso riscontrate in organi di enti pubblici. L'autonomia gestionale è indicativa in-

---

nali la natura di organi in senso tecnico giuridico del C.O.N.I., che non può essere addotto ad argomento invalidante le conclusioni raggiunte la circostanza che alcune federazioni siano riconosciute ufficialmente come persone giuridiche.

Viene, infatti, osservato che ormai appare consolidato l'indirizzo giurisprudenziale della Corte di Cassazione e del Consiglio di Stato in base al quale rimane esclusa ogni incompatibilità fra la struttura associativa di un ufficio appartenente all'organizzazione dello Stato o di un altro ente pubblico minore e l'esercizio di una più o meno accentuata autonomia di gestione. Invero, la tradizionale nozione di organo di un ente pubblico ha subito una notevole evoluzione, sia dottrinale che giurisprudenziale, dimodochè non sempre il concetto di organo deve necessariamente essere ricondotto in quello di ufficio preposto ad un determinato compito e mancante di un'apprezzabile autonomia di azione, ben potendo raggiungere la natura giuridica di organismo a se stante, fino ad assumere una propria personalità giuridica, pur sempre dovendo la propria attività essere ricondotta nell'ambito dell'ente pubblico".

Sono d'accordo con tale tesi: Giannini, *Diritto amministrativo*, Vol. I, Ed. UTET, Milano, 1970, 236; Cassazione, Sezioni unite, 23/5/1952, n. 1488, in Foro It., 1952, 363; Cassazione, Sezioni unite, 11/5/1954, n. 1472, in Foro It., 1954, 299; Consiglio di Stato, 8/4/1953, n. 387, in Raccolta completa giurisprudenza del Consiglio di Stato, 1955, 296.

Contrari a questa tesi, sulla considerazione dell'insanabile contraddizione che esisterebbe tra il concetto di organo e quello di persona giuridica: Santi Romano, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Ed. Giuffrè, Milano, 1947, 147 e ss.; Scotto, *Il C.O.N.I. e le federazioni sportive nazionali*, Riv. di dir. sport., 1954, 343; Forti, *Teoria dell'organizzazione delle persone giuridiche pubbliche*, Ed. Jovene, Napoli, 1948, 120 e ss..

<sup>41</sup> Art. 14 L. n. 91/1981, comma secondo, recita: "Alle federazioni sportive nazionali è riconosciuta l'autonomia tecnica, organizzativa e di gestione sotto la vigilanza del C.O.N.I."

<sup>42</sup> Quaranta, in *Sulla natura giuridica delle federazioni sportive nazionali*, cit., 177 afferma: "...gli ambiti molto vasti di autonomia, soprattutto gestionale, denotano come, pur senza una qualificazione espressa in senso privatistico delle federazioni, nella sostanza il legislatore ne abbia voluto fare dei centri di imputazione di attività giuridica distinti e separati dal C.O.N.I. ed in posizione di grande libertà per quanto attiene gli assetti organizzativi, tecnici e gestionali, come è proprio delle strutture di tipo privatistico". Sulla base del primo comma dello stesso articolo 14, che recita: "Le federazioni sportive nazionali sono costituite dalle società e dagli organismi ad esse affiliati e sono rette da norme statutarie e regolamentari sulla base del principio di democrazia interna" (e dell'art. 29 D.P.R. 157/1986, primo comma, che afferma: "Le federazioni sportive nazionali sono costituite dalle società e dagli organismi ad esse affiliati e sono rette da norme statutarie e regolamentari sulla base del principio di democrazia interna e in armonia con l'ordinamento sportivo nazionale e internazionale"), lo stesso autore osserva che "le strutture a carattere associativo di soggetti privati (quali sono le società sportive e gli altri organismi sportivi) hanno generalmente natura privatistica, ancorchè, come si è visto, per taluni aspetti specificamente individuati dal legislatore, possono essere chiamati ad esercitare poteri autoritativi". Il carattere associativo delle federazioni è un ulteriore indice della natura privatistica delle stesse.

vece del carattere privato di un soggetto perché la libertà nella conduzione aziendale funge da fattore discriminante tra enti pubblici e privati<sup>43</sup>;

d) il potere di vigilanza di cui il C.O.N.I. è investito dalla stessa disposizione di legge (art. 14, secondo comma, L. n. 91) dimostra che il rapporto tra federazioni e Comitato è di natura intersoggettiva e non interorganica: non è possibile trarre da esso conclusioni sulla medesima natura giuridica delle due organizzazioni.

Per tutti questi motivi, partire da un dato di carattere formale (la qualificazione di organi delle federazioni da parte dell'art. 5 L. n. 426/1942) per giungere a sostenere la natura pubblica delle federazioni<sup>44</sup> non sembra corretto.

### 3.2. Il caso Federcaccia.

Il caso Federazione italiana della caccia sembra confermare la tesi privatistica. Il Decreto del Presidente della Repubblica 23/12/1978<sup>45</sup> ha fatto perdere alla

---

<sup>43</sup> In seguito al riconoscimento dell'autonomia tecnica, organizzativa e gestionale operata dal secondo comma dell'art. 14 della L. n. 91, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che le federazioni sportive nazionali sono sottoposte autonomamente al prelievo ai fini dell'imposizione sia diretta che indiretta. Secondo l'Amministrazione, dalla disposizione in oggetto deriva la soggettività giuridica delle federazioni e da questa a sua volta consegue la soggettività tributaria.

Per maggiore chiarezza si riporta parte della Circolare della Direzione Generale delle Imposte Dirette del 29 gennaio 1982, n. 11/021: "Con lettera del 17 settembre ultimo scorso codesto Comitato olimpico nazionale italiano ha chiesto di conoscere quale sia la disciplina fiscale alla quale sono assoggettabili le federazioni sportive nazionali a seguito dell'entrata in vigore della L. 23 marzo 1981, n. 91, il cui art. 14 stabilisce, al comma 2, che "alle federazioni sportive nazionali è riconosciuta l'autonomia tecnica, organizzativa e di gestione, sotto la vigilanza del C.O.N.I."

Ciò in quanto, prima dell'entrata in vigore della predetta legge n. 91, le federazioni sportive nazionali erano considerate, insieme al C.O.N.I., un unico soggetto il quale "aveva avuto l'attribuzione di un solo numero di codice fiscale e svolgeva gli adempimenti I.V.A. e I.R.P.E.G. comprendendovi tutti i proventi e le eventuali attività commerciali delle federazioni".

Al riguardo si osserva che dalla trascritta disposizione del comma 2 dell'art. 14 discende la soggettività giuridica delle singole federazioni sportive nazionali e la conseguente soggettività passiva tributaria delle medesime, alle quali incombe, tra l'altro, l'assolvimento degli obblighi di cui al titolo II del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni, nonché di quelli previsti per i soggetti di cui all'art. 2, lettera c) del D.P.R. n. 598 del 29 settembre 1973. Le federazioni sportive nazionali devono, inoltre, osservare l'obbligo di richiesta del numero di partita I.V.A. o del numero di codice fiscale e provvedere agli adempimenti relativi ai sostituti di imposta. ... "

La Circolare della Direzione Generale Tasse del 14 aprile 1982, n. 28, ha confermato quanto esposto nella Circolare sopra citata.

<sup>44</sup> Luiso, *La giustizia sportiva*, Milano, 1975, 96/97, afferma che "il nomen usato dal legislatore può essere disatteso quando vi siano ragioni per ritenere che esso sia stato usato impropriamente". L'autore ritiene che tali ragioni risiedano nell'esigenza di una ricostruzione organica e coerente della giustizia sportiva, possibile solo in chiave privatistica. Per una trattazione al problema della relazione tra giustizia sportiva e natura giuridica delle federazioni, si veda oltre nel testo (paragrafo 3.5.).

<sup>45</sup> Adottato in applicazione del D.P.R. 24/7/1977.

Federazione italiana della caccia la personalità giuridica di diritto pubblico, conferendo all'ente quella di diritto privato (associazione venatoria riconosciuta) e mantenendo la sua qualifica di organo del C.O.N.I.<sup>46</sup>. Questa è la dimostrazione che la natura privatistica di una federazione non è in contrasto con la sua qualifica di organo del C.O.N.I.: essere organo del Comitato significa essere sottoposti ai poteri di indirizzo, controllo e coordinamento dello stesso, non necessariamente dividerne la natura.

Bisogna però ricordare che vi sono alcune federazioni alle quali è riconosciuta la personalità giuridica di diritto pubblico (per esempio l'Automobil Club d'Italia<sup>47</sup>) perché perseguono non esclusivamente interessi di promozione del movimento sportivo, ma anche altre finalità che lo Stato ritiene talmente rilevanti da disciplinare in modo autoritativo. Tali federazioni partecipano senza dubbio della natura giuridica del C.O.N.I..

L'indagine sulla natura delle federazioni sportive nazionali deve perciò essere condotta con riferimento alla situazione particolare di ciascuna di esse; in assenza di elementi univoci che possano farci optare con sicurezza per la loro natura pubblica, bisogna ritenere che la federazione sia un ente di diritto privato. In ogni caso, deve essere evitata la pretesa di giungere ad una qualificazione da applicare indiscriminatamente, sulla base del "nomen iuris" adottato dal legislatore o di altre considerazioni<sup>48</sup>.

<sup>46</sup> Il D.P.R. in oggetto dichiara espressamente che "...essa (la Federaccia) continua a far parte del C.O.N.I. ai sensi della L. 16/2/1942 n. 426 e 2/8/1974 n. 530".

<sup>47</sup> Protetti, Maniscalco, *Enti non commerciali e riforma fiscale*, Sez. V, Vol. II, della Collana "Teoria e pratica del diritto-Diritto tributario", Ed. Giuffrè, Milano, 1989, 31, riassumono molto bene la natura dell'A.C.I.: "L'Automobil Club d'Italia venne eretto in Ente morale con R.D. 14 novembre 1926, n. 2481, con la denominazione di Reale Automobil Club d'Italia. La denominazione attuale fu disposta con D.P. Consiglio Ministri in data 23 gennaio 1946 e con D.P.R. 8 settembre 1950, n. 881, si abrogarono le precedenti norme, ad eccezione di quelle di cui ai commi 1 e 4 del Decreto del 1946, e l'Automobil Club d'Italia venne posto sotto la vigilanza del Presidente del Consiglio dei Ministri-Commissario per il Turismo. L'esercizio del potere di controllo sull'A.C.I. da parte della Corte dei Conti è stato stabilito con L. 21 marzo 1958, n. 259.

È ormai pacifico in giurisprudenza che l'A.C.I. sia un ente pubblico non economico, e le controversie relative ai rapporti di impiego e di lavoro tra il predetto ente e i suoi dipendenti rientrano nella giurisdizione del giudice amministrativo.

L'A.C.I. ha sede in Roma e rappresenta l'automobilismo italiano presso la Fédération Internationale de l'Automobile. Rientra tra i suoi scopi:

– lo studio dei problemi automobilistici, formulando proposte e dando pareri su richiesta delle competenti autorità;

– la collaborazione alla soluzione dei problemi attinenti alla circolazione;

– il promuovimento e lo sviluppo del turismo automobilistico;

– il promuovimento di attività sportive automobilistiche, incoraggiandole e organizzandole. ... “.

D'altra parte, l'art. 27 del D.P.R. n. 157/1986 definisce l'A.C.I. federazione sportiva nazionale: “Le federazioni sportive nazionali sono le seguenti: ... 2) l'Automobil Club d'Italia; ...”.

Le considerazioni effettuate con riferimento all'A.C.I. valgono anche per l'Aero Club d'Italia (vedi Protetti, Maniscalco, op. cit., 33).

<sup>48</sup> Quaranta, in *Sulla natura giuridica delle federazioni sportive nazionali*, cit., 175, esprime bene il concetto: “...l'indagine circa la natura pubblica o privata delle federazioni sportive nazionali deve

### 3.3. Rapporti tra C.O.N.I. e federazioni e natura giuridica delle stesse.

È opportuno a questo punto chiedersi se determinati rapporti che le federazioni intrattengono con il Comitato siano indicatori della loro pubblicità. Si intende riferirsi in particolare a:

a) il potere di sorveglianza riconosciuto al C.O.N.I. dal punto 3 art. 3 della L. 426/1942<sup>49</sup>. Tale potere non costituisce una prova della natura pubblica delle federazioni perché nel nostro ordinamento sono presenti altri casi di soggetti privati sottoposti a controllo pubblico (istituti di credito, cooperative);

b) la devoluzione al Comitato Olimpico dei proventi del tesseramento degli iscritti alle federazioni è indicativa di una potestà tributaria dello stesso, non del fatto che le federazioni sportive ne siano organi in senso tecnico;

c) la costituzione di nuove federazioni è in realtà un riconoscimento da parte del C.O.N.I. di un'entità che è già nata, in seguito ad aggregazione spontanea dei suoi componenti<sup>50</sup>. Il fatto stesso che sia possibile far nascere nuove federazioni esclude che esse siano strumenti nella vita del Comitato, cioè organi in senso proprio. Inoltre, una federazione può sopravvivere anche senza che sia intervenuto il suo riconoscimento.

È peraltro vero che per ciascuna disciplina sportiva non è ipotizzabile più di una federazione riconosciuta dal C.O.N.I. (art. 30, secondo comma, D.P.R. 157/1986<sup>51</sup>). Con questa norma però il legislatore non ha inteso introdurre un monopolio legale dello sport a favore del Comitato: è possibile infatti praticare lo sport al di fuori del C.O.N.I. e creare organizzazioni sportive nazionali. È sufficiente pensare agli enti di promozione sportiva<sup>52</sup>, legati più o meno apertamente ai

---

essere condotta con riferimento alla peculiare situazione in cui si trova, dal punto di vista dell'ordinamento generale dello Stato, ciascuna di esse, senza la pretesa di giungere ad una qualificazione in senso pubblicistico o privatistico, che possa essere generalizzata e applicata indiscriminatamente ad ogni federazione. Il difetto della tesi pubblicistica talora seguita dalla giurisprudenza è, infatti, proprio quello di aver fatto leva esclusivamente sul dato normativo che qualifica le federazioni sportive come organi del C.O.N.I. e d'essere giunta, sulla base di tale dato, alla conclusione che tutte le federazioni, per ciò solo, sono partecipi della natura pubblica dell'ente esponenziale dell'ordinamento sezionale sportivo, cui sono collegate”.

<sup>49</sup> La norma citata recita: Il C.O.N.I. “ha il potere di sorveglianza e di tutela su tutte le organizzazioni che si dedicano allo sport e ne ratifica, direttamente o per mezzo delle federazioni sportive nazionali, gli statuti e i regolamenti”.

<sup>50</sup> Art. 24 dello statuto del C.O.N.I.. È necessario un quadriennio di adesione sperimentale al C.O.N.I., prima di ottenere il riconoscimento formale.

<sup>51</sup> Art. 30, secondo comma, D.P.R. 157/1986: “Per uno stesso sport può essere costituita una sola federazione”.

<sup>52</sup> Sugli enti di promozione sportiva è utile riportare quanto affermato da De Silvestri in *Natura giuridica, compiti e organizzazione degli enti preposti allo sviluppo della pratica sportiva*, cit., 367: “Gli enti di promozione sportiva sono un chiaro ed evidente prodotto dell'assenteismo dello Stato verso il mondo dello sport. Quando, in pieno dopoguerra, con la crescita della nazione lo sport andava sempre più proponendosi come fenomeno socio-culturale di massa, nacquero dapprima gli Enti di propaganda sportiva i quali, curando l'aspetto ricreativo, finirono appunto con l'occupare gli

partiti politici, o all'Ente Nazionale Assistenza Lavoratori<sup>53</sup>. La ratio della norma sta nel garantire al Comitato l'articolazione più adeguata per il perseguimento dei suoi fini istituzionali: per promuovere lo sviluppo dello sport non sarebbe senz'altro funzionale il riconoscimento di più federazioni che si occupano della stessa attività sportiva<sup>54</sup>. Dalla disposizione in oggetto non è possibile dedurre che le federazioni sono organi del C.O.N.I.: l'esistenza di un'unica federazione per ogni sport è finalizzata a una più efficace organizzazione del movimento sportivo.

### **3.4. Rapporti tra società sportive e federazioni sportive nazionali e natura giuridica delle stesse.**

Altri argomenti a sostegno della tesi pubblicistica sono quelli che considerano i rapporti tra società e federazioni come un indice della natura pubblica di queste ultime. Si fa riferimento in particolare a:

1) il ruolo svolto dalle federazioni nella fase costitutiva delle società sportive nella forma di società di capitali.

Il potere di affiliazione, in seguito all'emanazione della L. n. 91/1981 (art. 10), assume rilievo anche nel diverso ambito statale, travalicando i confini dell'ordi-

---

spazi lasciati vuoti in questo senso dallo Stato. Considerato il perdurare della latitanza dello Stato ed avuto d'altro canto riguardo all'attività proficuamente svolta nel loro specifico settore da tali enti, il C.O.N.I. sulla scorta dell'art. 31 del D.P.R. 2/8/1974 n. 530, che facoltizzava appunto il C.N. al riconoscimento di "organizzazioni polisportive di importanza nazionale che svolgano esclusivamente attività di diffusione e di promozione", ha proceduto dapprima al riconoscimento di otto di essi (21/6/1976) e successivamente ne ha riconosciuti altri tre (22/2/1979). Attualmente gli E.P.S. riconosciuti sono i seguenti: Centro sportivo italiano; Associazioni centri sportivi italiani (PSDI); Associazione italiana cultura sport (PSI); Centro nazionale Fiamma (MSI); Centro nazionale sportivo Libertas (DC); Centro sportivo educativo nazionale (PLI); Ente nazionale democratico di azione sociale (PRI); Unione italiana sport popolare (PCI); Unione sportiva A.C.L.I. (DC-PSI); Centro universitario sportivo italiano; Comitato sportivo aziende industriali; Polisportive giovanili salesiane".

<sup>53</sup> L'Ente Nazionale Assistenza Lavoratori è un ente pubblico che, nel settore sportivo, raggruppa una serie di federazioni, alcune delle quali si occupano di sport organizzati anche dal C.O.N.I..

<sup>54</sup> Sensale, *La Legge 23/3/1981 e la natura giuridica delle federazioni sportive nazionali*, Riv. di dir. sport., 1984, 490 e ss., a p. 496 osserva relativamente alla configurabilità di un monopolio legale dell'attività sportiva a favore del C.O.N.I.: "Si è giustamente osservato che, dal combinato disposto degli artt. 4, comma 1, 18, 33, 41 della Costituzione, può dedursi che l'unica forma di attività che possa essere integralmente sottoposta al controllo e alla regolamentazione degli enti di disciplina di settore è l'attività economica, e pertanto non sarebbe conforme ai principi costituzionali che l'attività sportiva, comunque e da chiunque esercitata, sia sottoposta al coordinamento e alla disciplina del C.O.N.I. e che quest'ultimo abbia il potere di sorveglianza e tutela su tutte le organizzazioni sportive: ciò perché l'attività sportiva non può essere ricompresa, se non per certi suoi aspetti marginali (professionismo), nell'art. 41 Cost.. Ed è proprio (e soltanto) in relazione allo sport professionistico che la L. n. 91 del 1981 ha introdotto un regime monopolistico abilitando a stipulare contratti con atleti professionisti soltanto le società affiliate alle federazioni e costituite nei modi previsti dalla Legge all'art. 10".

È d'accordo con tale tesi anche Luiso, *op. cit.*, 176 e ss..

namento sportivo (v. supra, par. 1.4). Tale tesi sostiene quindi che l'atto di affiliazione è un atto amministrativo, il potere è un potere pubblico, la federazione è un ente pubblico.

Sembra però di poter concordare con la posizione dottrinale<sup>55</sup> che ha affermato che la legge ha elevato l'affiliazione a presupposto della costituzione della società sportiva in modo che l'inserimento nell'ordinamento sportivo che ne consegue svolga la funzione dello scopo di lucro, assente per esplicita disposizione legislativa (art. 10, secondo comma, L. n. 91/1981<sup>56</sup>). Tale previsione normativa in deroga al principio generale dell'art. 2247 c.c.<sup>57</sup>, che definisce la nozione genera-

---

<sup>55</sup> Sensale, in *La Legge 23/3/1981 e la natura giuridica delle federazioni sportive nazionali*, cit., 500: "Una società di capitali sui generis, quale è la società sportiva, difforme dalla figura delineata dal c.c., trova cittadinanza nell'ordinamento giuridico soltanto nei limiti in cui il legislatore l'abbia espressamente previsto, e nell'ambito nel quale l'abbia destinata ad operare. Tale ambito è il settore dello sport professionistico, riservato per effetto della nuova legge al C.O.N.I. e alle federazioni sportive nazionali. Al di fuori di esso, e quindi al di fuori dell'esplicita previsione legislativa, una società di questo tipo non potrebbe mai essere omologata per difetto del requisito funzionale di cui all'art. 2247 c.c.. Pertanto è proprio in questa sua particolare destinazione che va individuato l'elemento funzionale che possa, nella società sportiva, sostituire lo scopo di lucro, causa tipica del contratto sociale, nella specie espressamente escluso. E poiché necessaria condizione pratica di tale destinazione è, per effetto della situazione di monopolio voluta dal legislatore, proprio l'affiliazione ad una federazione del C.O.N.I., la legge ha elevato tale circostanza, che di per sé conserva l'originaria natura di atto negoziale, quindi di diritto privato, a necessario presupposto di fatto dell'omologazione della società. In altri termini, è vero che l'atto di affiliazione incide sulla costituzione della società, ma non è l'affiliazione in quanto tale ad assumere rilevanza nell'ordinamento dello Stato, bensì la sua conseguenza giuridica, cioè l'inserimento della società nell'ordinamento sportivo (e quindi la possibilità concreta di operare nello sport professionistico), in quanto idonea ad integrare l'elemento funzionale del contratto di società, altrimenti, per quel che si è detto, privo di causa e quindi non omologabile. D'altra parte il tribunale, per accertare la sussistenza di tale specifico requisito funzionale, non potrà che risalire all'affiliazione la quale, pur rimanendo negozio di diritto privato è condizione di fatto necessaria perché la società possa operare nello sport professionistico, ed è, di conseguenza, soltanto l'indice (unico, sicuro, imprescindibile) dell'esistenza di quello che è il vero oggetto dell'indagine del giudice. In conclusione, occorre tener distinto il negozio di affiliazione dal suo effetto giuridico: è quest'ultimo che acquista rilievo nell'ordinamento giuridico generale in quanto è, nello stesso tempo, elemento causale di un altro negozio (il contratto di società). Se questa è la ratio dell'art. 10, comma 3, della L. n. 91, non c'è alcun bisogno di qualificare come pubblico il potere di affiliazione delle società sportive."

<sup>56</sup> La norma citata recita: "L'atto costitutivo deve prevedere che gli utili siano interamente reinvestiti nella società per il perseguimento esclusivo dell'attività sportiva".

Il lucro soggettivo è quindi escluso per disposizione di legge. Bisogna anche ricordare in proposito che, in sede di liquidazione della società sportiva di capitali, i soci possono ottenere una somma pari al valore nominale delle azioni da loro possedute. Non vige cioè il principio della proporzionale ripartizione del capitale sociale, risultante dalla liquidazione, tra i soci, sancito dall'articolo 2350 del codice civile ("Ogni azione attribuisce il diritto a una parte proporzionale degli utili netti e del patrimonio netto risultante dalla liquidazione, salvi i diritti stabiliti a favore di speciali categorie di azioni a norma degli articoli precedenti.").

Infatti l'art. 13, secondo comma della L. n. 91 recita: "Compiuta la liquidazione, i liquidatori devono redigere il bilancio finale a norma dell'art. 2453 del c.c., indicando la parte spettante, in misura non superiore al loro valore nominale, a ciascuna azione o quota nella divisione dell'attivo. Il residuo attivo viene assegnato al C.O.N.I."

<sup>57</sup> Art. 2247 c.c.: "Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili".

le di società, è una norma eccezionale, che trova spazio nell'ordinamento solo nei limiti espressamente previsti dal Legislatore. L'affiliazione è perciò un atto negoziale privato che viene elevato dalla legge a presupposto della costituzione della società sportiva di capitali, allo scopo di garantire che i limiti previsti dalla norma speciale siano rigorosamente rispettati.

In altre parole, la deroga al principio generale della causa lucrativa del contratto di società ha diritto di cittadinanza nell'ordinamento negli stretti limiti della disposizione di legge. L'affiliazione svolge quindi la funzione di filtro, che seleziona nel novero delle società di capitali quelle (le sportive professionistiche) che possono usufruire della speciale clausola non lucrativa. Se la legge non avesse previsto questo, le società sportive di capitali non sarebbero omologabili, perché in contrasto con l'art. 2247 c.c.;

2) il conferimento alle federazioni di un potere di controllo sulla gestione finanziaria e di approvazione degli atti di straordinaria amministrazione delle società affiliate (art. 12 L. n. 91) e potere di chiedere la messa in liquidazione delle società ex art. 13 della L. n. 91.

L'attribuzione alle federazioni delle funzioni di interesse pubblico in oggetto è conseguenza dell'assenza del lucro soggettivo disposta dall'art. 10, secondo comma, L. n. 91. Infatti, il perseguimento di fini di carattere ideale rende maggiormente probabile il verificarsi di pregiudizi economici per i soci, perché gli amministratori non sono obbligati a produrre utili da distribuire. Il controllo da parte della pubblica autorità ha perciò la funzione di impedire che organismi di carattere ideale non possano più raggiungere i propri obiettivi, perché travolti da una cattiva gestione. Tuttavia, questo fatto non è di per sé un sicuro indicatore della natura pubblica dei soggetti che esercitano il controllo, in questo caso delle federazioni. Tale attribuzione può infatti inquadrarsi nell'esercizio privato di pubbliche funzioni<sup>58</sup>: la molteplicità dei compiti svolti dallo Stato implica l'utilizzo di diversi modelli organizzativi, rendendo talvolta conveniente servirsi di enti privati<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Landi, Potenza, *op. cit.*, 93, definiscono così l'esercizio privato di pubbliche funzioni: "Lo Stato e le persone giuridiche pubbliche possono perseguire i propri fini, oltreché direttamente per mezzo degli organi, attraverso l'attività di soggetti privati, che restano estranei alla loro organizzazione. Tali soggetti svolgono quindi un'attività ausiliaria alla pubblica amministrazione, ma non sono, propriamente, soggetti di pubblica amministrazione. Si verifica in tal caso l'ipotesi dell'esercizio privato di pubbliche funzioni o di servizi pubblici, che può trovare fondamento in diversi rapporti giuridici: a) nell'obbligo di legge, ...b) nella concessione, ... c) nel pareggiamento, ... d) nella connessione con l'esercizio di determinate professioni, come quella di avvocato, notaio, medico".

<sup>59</sup> Sono rilevanti in questo senso le considerazioni con cui il Consiglio di Stato ha accompagnato una sua decisione (VI Sezione, Dec. n. 384 del 1979): "Il perseguimento di finalità di carattere pubblico e la sottoposizione a poteri di direttiva e controllo da parte dell'ente pubblico non costituiscono di per sé elementi cui sia necessariamente collegata la natura pubblica del soggetto, come è dimostrato da una vastissima serie di istituti, taluni dei quali esercitano addirittura funzioni di rilevanza costituzionale (partiti e sindacati), pur in presenza di un'indiscussa qualificazione di natura privatistica".

Nemmeno i rapporti tra federazioni e società sono degli indicatori che mostrano in maniera chiara e univoca la natura pubblica delle prime<sup>60</sup>: non resta che optare, in assenza di elementi certi nei singoli casi, per la natura privatistica delle stesse.

### 3.5. Conseguenze dell'accettazione della tesi pubblicistica.

La tesi privatistica sembra fornire risultati più soddisfacenti, perché consente di superare ostacoli che in un'ottica pubblicistica appaiono insormontabili. Infatti:

1) se le federazioni sportive sono enti pubblici, i loro atti sono atti amministrativi, impugnabili in prima istanza di fronte al Tribunale Amministrativo Regionale e in secondo grado di fronte al Consiglio di Stato, in base all'art. 113, primo comma, della Costituzione<sup>61</sup>.

Il giudice amministrativo dovrebbe inoltre dichiarare l'illegittimità dell'atto perché tutta l'attività delle federazioni è disciplinata da norme regolamentari, mentre la potestà amministrativa deve trovare il suo fondamento nella legge: gli atti amministrativi così emanati non soddisferebbero il principio di legalità dell'azione amministrativa;

2) la giustizia sportiva è dominata dal vincolo di giustizia<sup>62</sup>. Tale vincolo è una norma che:

a) impone l'obbligo dell'accettazione dei provvedimenti federali;

b) impone di adire, a pena di esclusione, gli organi federali per la risoluzione delle controversie nascenti dall'esercizio dell'attività sportiva.

Il vincolo vieta quindi di ricorrere al giudice dello Stato. Se fosse una norma emanata da un ente pubblico, evidente sarebbe il contrasto con l'art. 113 della

---

<sup>60</sup> Il Consiglio di Stato (II Sezione), con considerazioni in margine alla decisione n. 326 del 6 luglio 1983, ha indicato proprio nei rapporti tra federazioni e società sportive indicati nel testo due motivi sulla base dei quali optare per la natura pubblicistica della federazione. Le altre ragioni a sostegno di tale orientamento sono: 1) la coincidenza dei fini tra federazioni e C.O.N.I.; 2) la possibilità di istituire una sola federazione preposta ad un dato sport".

<sup>61</sup> Art. 113 Costituzione, primo comma: "Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria e amministrativa".

<sup>62</sup> De Silvestri, *Le qualificazioni giuridiche dello sport e nello sport*, cit., 288: "Per vincolo di giustizia si intende la norma, variamente strutturata, quanto a contenuto e ampiezza, che prevede l'obbligo, sanzionato disciplinarmente, in caso di inosservanza, con la radiazione per i tesserati e con la possibile revoca dell'affiliazione per le società, di rivolgersi esclusivamente agli organi di giustizia federali per la risoluzione delle controversie comunque attinenti alla attività sportiva con espresso divieto, quindi, di adire i giudici dello Stato. La presenza costante di tale norma generalmente indicata, con qualificazione statalistica, come "clausola compromissoria", è chiaramente indicativa della volontà da parte delle varie federazioni sportive nazionali di accreditare le proprie normazioni come esclusive nonché di volersi avvalere del deterrente, costituito dalla sanzione espulsiva, per evitare appunto l'intervento dello Stato ed il conseguente conflitto tra i due diversi sistemi normativi".

Costituzione, che riconosce in ogni caso la tutela giurisdizionale contro gli atti della pubblica amministrazione<sup>63</sup>;

3) i dirigenti delle federazioni, i componenti degli organi di disciplina e i giudici di gara dovrebbero considerarsi pubblici ufficiali, con tutto il carico di obblighi che ne deriva, primo tra i quali quello della denuncia di ogni reato conosciuto nell'esercizio delle loro funzioni (art. 331, primo comma, codice di procedura penale<sup>64</sup>). Questo significa che l'arbitro che venisse offeso da un atleta dovrebbe denunciarlo per oltraggio, salvo rispondere egli stesso del reato di omessa denuncia (art. 361 codice penale<sup>65</sup>).

La tesi pubblicistica non è condivisibile anche per la gravità delle conseguenze che dalla sua accettazione deriverebbero.

#### **4. LE SOCIETÀ SPORTIVE NEI LORO RAPPORTI CON LE FEDERAZIONI SPORTIVE NAZIONALI.**

I rapporti tra le federazioni e le società sportive nazionali sono già stati analizzati nel paragrafo 1 con riferimento alla “emersione dell'ordinamento sportivo” e nel paragrafo 3 con riferimento alla natura giuridica delle federazioni sportive nazionali. Essi sono disciplinati dai regolamenti delle federazioni e dal capo II della L. n. 91 (art. 10-14). In questa sede è opportuno ricordare in breve quanto introdotto da tali articoli:

1) potere di affiliazione delle federazioni (art. 10) e obbligo di deposito dell'atto costitutivo presso le federazioni entro i trenta giorni seguenti all'omologazione da parte del tribunale (art. 11).

L'affiliazione può essere revocata per gravi infrazioni all'ordinamento sportivo e tale provvedimento comporta l'inibizione allo svolgimento della pratica sportiva (art. 10, settimo comma<sup>66</sup>). Se una società sportiva gode di più affi-

---

<sup>63</sup> Quaranta, in *Rapporti tra ordinamento giuridico e ordinamento sportivo*, cit., p. 39, afferma che la non legittimità del vincolo di giustizia-atto pubblico porterebbe a una totale perdita di autonomia del diritto sportivo: “Se il vincolo di giustizia avesse il carattere di disposizione normativa emanata da un ente pubblico, palese sarebbe il suo contrasto con l'art. 113 della Costituzione. E poiché la giustizia sportiva può avere un senso solo permanendo il vincolo suddetto, ne conseguirebbe inevitabilmente la stessa perdita di autonomia del diritto sportivo”.

<sup>64</sup> Art. 331 codice di procedura penale, primo comma: “Salvo quanto stabilito dall'art. 347, i pubblici ufficiali e gli incaricati di un pubblico servizio che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni o del loro servizio, hanno notizia di un reato perseguibile di ufficio, devono farne denuncia per iscritto, anche quando non sia individuata la persona alla quale il reato è attribuito”.

<sup>65</sup> Art. 361 codice penale: “Il pubblico ufficiale, il quale omette o ritarda di denunciare all'Autorità Giudiziaria, o ad un'altra Autorità che a quelle abbia obbligo di riferirne, un reato di cui ha avuto notizia nell'esercizio o a causa delle sue funzioni, è punito con la multa da £ 60000 a £1000000”.

<sup>66</sup> Art. 10, settimo comma, L. n. 91: “La revoca dell'affiliazione determina l'inibizione allo svolgimento dell'attività sportiva”.

liazioni nei confronti di diverse federazioni, la revoca di una sola affiliazione dovrebbe estendere i suoi effetti anche nei confronti delle altre: sarebbe assurdo che una società possa rimanere nell'ambito dell'ordinamento sportivo dopo averlo gravemente contravvenuto, solo perché è stata riconosciuta da più di una federazione.

Bisogna infine ricordare che la revoca dell'affiliazione fa venir meno quella peculiare capacità giuridica che questa conferiva e cioè la possibilità di stipulare contratti con atleti professionisti. Conseguenza inevitabile della revoca è perciò lo scioglimento della società per sopravvenuta impossibilità di conseguire l'oggetto sociale (art. 2448, primo comma, punto 2, c.c.<sup>67</sup>).

2) potere di approvazione e controllo delle federazioni sportive nazionali sulla gestione in genere e sugli atti di amministrazione straordinaria in particolare (art. 12).

Bisogna menzionare in questa sede la possibilità di ricorso alla Giunta esecutiva del C.O.N.I., che deve pronunciarsi entro 60 giorni, in caso di mancata approvazione federale (art. 12, quarto comma<sup>68</sup>).

3) potere delle federazioni di chiedere al tribunale, con motivato ricorso, la messa in liquidazione della società per gravi irregolarità di gestione (art. 13, primo comma).

---

<sup>67</sup> Art. 2448 c.c.: “La società per azioni si scioglie: 1) ... 2) per il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo 3) ... 6)...”.

<sup>68</sup> Art. 12, quarto comma, L. n. 91: “In caso di mancata approvazione è ammesso ricorso alla Giunta Esecutiva del C.O.N.I., che si pronuncia entro sessanta giorni dal ricevimento del ricorso”.

## CAPITOLO 2

# **SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI E DIRITTO SOCIETARIO**

### **1. FORMA GIURIDICA DEGLI ORGANISMI SPORTIVI E NATURA DELLA LORO ATTIVITÀ**

#### **1.1. Componente ideale e componente economica dell'attività sportiva.**

L'esercizio dello sport è contraddistinto da una forte componente di natura ideale, che si manifesta pienamente nel tentativo di migliorare le proprie prestazioni, prevalendo sugli avversari. Tuttavia, la dimensione agonistica non riassume completamente l'essenza del fenomeno sportivo che, con l'evoluzione dei tempi, ha visto la componente economica che lo accompagna accrescere in importanza. Osservando certi sport, come il calcio, viene da chiedersi se l'esercizio dell'impresa di spettacoli sportivi sia strumentale al perseguimento di finalità di carattere ideale o se non sia invece l'esercizio della pratica sportiva un mezzo per il conseguimento di un reddito.

In altre parole, sono due gli aspetti dell'attività sportiva in conflitto tra loro:

- 1) gli organismi sportivi professionistici sono delle vere e proprie imprese, gestite professionalmente e organizzate con criteri economici (art. 2082 c.c.<sup>1</sup>);
- 2) la pratica sportiva è permeata di un insopprimibile carattere ideale, che può far passare in secondo piano gli aspetti prettamente economici.

#### **1.2. La scelta del legislatore del 1981.**

La Legge n. 91 del 23 marzo 1981 ha riconosciuto la rilevanza economica dell'attività delle società sportive professionistiche, imponendo alle stesse la veste giuridica di società per azioni o di società a responsabilità limitata (art. 10, primo

---

<sup>1</sup> Art. 2082 c.c.: "È imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi".

comma<sup>2</sup>). Lo stesso articolo (secondo comma<sup>3</sup>) dispone però che gli utili siano interamente reinvestiti nella società, impedendone quindi la distribuzione ai soci.

Indubbiamente, il legislatore del 1981 ha optato per la strumentalità dell'attività economica rispetto alle finalità ideali: infatti, i soci non possono conseguire guadagni investendo nell'attività sportiva. D'altra parte però, ha obbligato i sodalizi sportivi, che intrattengono rapporti contrattuali con sportivi professionisti, ad assumere la forma di società di capitali, forma che è connaturata ad ogni attività avente uno scopo di lucro<sup>4 5</sup>.

In definitiva, l'estensore della Legge n. 91 ha cercato di dare alle società sportive professionistiche una veste giuridica più adatta alla rilevanza dell'attività economica svolta e di tenere nello stesso tempo conto della componente ideale insita nell'esercizio della pratica sportiva.

Egli non ha però posto fine al dibattito sullo scopo di lucro delle società sportive e sull'adattabilità ad esse delle forme societarie, già da molti anni vivo in dottrina e giurisprudenza.

## **2. SCOPO DI LUCRO E SOCIETÀ SPORTIVE.**

### **2.1. Scopo di lucro e nozione generale di società.**

In base al codice civile la struttura societaria può essere utilizzata in vista di due soli scopi, entrambi di natura economica:

- 1) quello lucrativo, di cui all'art. 2247 c.c.;

---

<sup>2</sup> Art. 10, primo comma, L. n. 91: "Possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società sportive costituite nella forma di società per azioni e di società a responsabilità limitata".

<sup>3</sup> Art. 10, secondo comma, L. n. 91: "L'atto costitutivo deve prevedere che gli utili siano interamente reinvestiti nella società per il perseguimento esclusivo dell'attività sportiva".

<sup>4</sup> È la stessa Legge n. 91 a definire il concetto di sportivo professionista. L'art. 2 dispone: "Ai fini dell'applicazione della presente legge, sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal C.O.N.I. e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal C.O.N.I. per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica".

Perché ci sia uno sportivo professionista sono quindi necessarie tre condizioni:

- 1) esercizio dell'attività sportiva a titolo oneroso;
- 2) esercizio dell'attività sportiva in modo continuo;
- 3) ottenimento della qualifica di sportivo professionista da parte della federazione competente.

<sup>5</sup> L'art. 2247 c.c. recita: "Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni e servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili".

Il lucro soggettivo è la finalità di ottenere dei guadagni attraverso la partecipazione ad una società; si ha lucro oggettivo quando l'attività di un ente è organizzata in modo da produrre utili.

2) quello mutualistico, in virtù dell'innovazione introdotta con L. n. 377 del 1976 (art. 2615 ter c.c.<sup>6</sup>). Le società consortili, disciplinate dalla norma da ultimo citata, sono quelle che realizzano il contratto di consorzio (art. 2602 c.c.<sup>7</sup>), in base al quale più imprenditori costituiscono una struttura organizzativa comune, allo scopo di svolgere insieme determinate fasi della loro attività imprenditoriale.

La finalità di ottenere dei guadagni attraverso l'esercizio di un'attività economica costituisce perciò la causa del contratto di società ex art. 2247 c.c.<sup>8</sup>.

La dottrina<sup>9</sup> si è schierata prevalentemente in questo senso, ritenendo lo scopo di lucro come fondamentale elemento della fattispecie societaria. Si è così affermato che la società è un istituto egoistico: è necessario quindi che i vantaggi patrimoniali siano destinati ai soci. Se gli utili fossero, in virtù di un patto esplicito,

---

<sup>6</sup> Art. 2615 ter c.c., introdotto dall'art. 4, L. 10 maggio 1976, n. 377: "Società consortili: Le società previste nei capi III e seguenti del titolo V possono assumere come oggetto sociale gli scopi indicati nell'art. 2602.

In tal caso l'atto costitutivo può stabilire l'obbligo dei soci di versare contributi in denaro".

<sup>7</sup> Art. 2602, primo comma: "Con il contratto di consorzio più imprenditori istituiscono una organizzazione comune per la disciplina o per lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese". Ferri, *Manuale di diritto commerciale*, Ed. UTET, Milano, 1991, 239, osserva: "Altra ipotesi di utilizzo delle strutture organizzative societarie per fenomeni che societari non sono è quella, già trattata in precedenza, delle società consortili, ora espressamente previste dall'art. 2615 ter. Si è visto in particolare trattarsi di fenomeni la cui disciplina risulta da una sorta di dialettica tra forma e sostanza, nel senso cioè che per il primo aspetto ci si deve rivolgere alle regole societarie, per il secondo a quelle dettate in tema di consorzi."

<sup>8</sup> Per causa di un negozio si intende "il suo tipico scopo immanente", "la ragione e funzione economico sociale di ogni negozio" (Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Ed. CEDAM, Padova, 1986, 167). La causa "non si deve confondere con lo scopo individuale, con l'impulso che induce il soggetto al negozio, cioè il motivo" (ibidem).

<sup>9</sup> Ferrara jr, Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Ed. Giuffrè, 1987, 224: "È essenziale che il vantaggio patrimoniale sia destinato ai soci: la società è un istituto egoistico. In presenza di un patto esplicito per cui l'utile della società debba essere erogato a scopi di beneficenza o per finalità politiche o religiose, potremmo essere di fronte ad un'attività di impresa ma non ad una società."

Ferri, *op. cit.*, 249: "Terzo requisito essenziale del contratto di società è la divisione degli utili. Ponendo questo requisito, la legge individua l'interesse specifico che il socio intende personalmente realizzare attraverso la partecipazione alla società: lo scopo che il socio singolarmente persegue o se si vuole la funzione individuale del contratto. Si tratta di uno scopo egoistico e non di uno scopo altruistico e, tra i possibili scopi egoistici, di uno scopo economico qualificato, quello di realizzare un utile, e cioè un incremento patrimoniale. Non sono quindi società quei contratti associativi per effetto dei quali i risultati dell'attività economica sono istituzionalmente devoluti a persone diverse dai soci (ad es. a scopo di beneficenza); neppure sono società quei contratti associativi che, pur proponendosi la realizzazione di un risultato economico e di un interesse economico del socio (disciplina della concorrenza, ripartizione dei rischi, eliminazione di un danno), non sono diretti alla distribuzione degli utili realizzati attraverso l'esercizio di un'attività comune.

Tuttavia, la essenzialità di questo requisito deve essere intesa nel senso che l'attività economica da esercitare in comune deve, almeno astrattamente considerata, avere la capacità di produrre nuova ricchezza e che gli incrementi patrimoniali conseguenti all'esercizio dell'attività sociale sono necessariamente di spettanza dei soci. Ciò che si verifica praticamente attraverso il collegamento della società all'impresa".

Anche Auletta, *Diritto commerciale*, Ed. Giuffrè, Milano, 1993, p. 105, sostiene l'essenzialità dello scopo di lucro nel contratto di società.

erogati a terzi, l'ente non sarebbe una società. In altri termini, l'attività economica da esercitare in comune deve avere la capacità di produrre nuova ricchezza e gli incrementi patrimoniali devono essere di spettanza dei soci.

Si osserva inoltre da parte di un Autore<sup>10</sup> che all'espressione "divisione degli utili", di cui all'art. 2247 c.c., non può essere attribuito un significato tecnico: ciò che è indispensabile è che i soci partecipino effettivamente agli utili prodotti nell'esercizio dell'impresa, indipendentemente da come siano fissate le modalità di partecipazione (infatti, l'art. 2265 c.c. parla di "partecipazione agli utili", non di divisione degli utili<sup>11</sup>). Si può parlare così di società anche quando i soci ottengano dei vantaggi patrimoniali direttamente e immediatamente dall'attività sociale: è il caso delle società cooperative, in cui il guadagno consiste nella vendita di beni ad un prezzo maggiore per il tramite della società o nell'ottenimento di una retribuzione più elevata da parte dei soci per prestazioni di lavoro rese alla cooperativa.

D'altronde, con tale dottrina consolidata conviene anche la Corte di Cassazione, che ha definito, in una sua sentenza del 1958<sup>12</sup>, la causa del contratto di società come una causa complessa. Infatti, essa è composta di due elementi finalistici:

- 1) il conseguimento di utili;
- 2) la ripartizione degli utili tra i soci.

Da questo assunto consegue che affinché ci sia impresa è sufficiente il cosiddetto lucro oggettivo: l'attività deve essere cioè organizzata in modo da produrre utili. perché ci sia società è necessaria, invece, anche la presenza del lucro soggettivo e cioè la divisione degli utili tra i soci<sup>13</sup>.

## 2.2. Le deviazioni rispetto ai principi codicistici.

Si è già detto che gli scopi a cui il codice civile riconduce l'utilizzo della struttura societaria sono quello lucrativo, di cui all'art. 2247 c.c., e quello mutua-

---

<sup>10</sup> Ferri, *op. cit.*, 250, afferma inoltre: "Piuttosto, porre come requisito essenziale la divisione degli utili, significa affermare che il risultato dell'attività sociale deve andare a beneficio di tutti i soci e non di alcuni soltanto. Alla comunanza dei mezzi e dell'attività deve corrispondere la comunanza dei risultati. Non è consentita pertanto l'esclusione di un socio dagli utili".

<sup>11</sup> Art. 2265 c.c.: "Patto leonino. È nullo il patto con il quale uno o più soci sono esclusi da ogni partecipazione agli utili o alle perdite".

<sup>12</sup> Cass. 14 ottobre 1958, in *Foro It.*, 1958, I, 1617.

<sup>13</sup> Tali sono le argomentazioni della Cassazione, a fronte del caso del villaggio S. Francesco di Ralgama s.r.l., il cui oggetto sociale era l'assistenza di bambini e vecchi bisognosi. L'art. 12 dello statuto dell'ente stabiliva la devoluzione degli utili derivanti dall'attività per i fini assistenziali di cui la società stessa si occupava. Tale decisione della Suprema Corte (in *Foro Italiano*, 1958, I, 1617) ha cassato la precedente sentenza della Corte d'Appello di Roma (in *Foro It.*, 1958, I, 1274) che aveva ritenuto essere caratteristica fondamentale di una società lo scopo dell'esercizio di un'attività economica organizzata.

listico, di cui all'art. 2615 ter c.c.. Si ribadisce ancora che dottrina e giurisprudenza sono concordi nel ritenere che le forme societarie disciplinate dal codice devono essere messe in atto per realizzare uno di questi due scopi. Ciò nonostante, nel corso del tempo una serie di leggi speciali ha introdotto delle società, rispondenti ai moduli organizzativi del codice civile, che non perseguono né finalità lucrative né finalità mutualistiche, ma scopi non economici o scopi economici di tipo diverso dalla divisione degli utili tra i soci.

La dottrina<sup>14</sup> ha osservato che la specialità<sup>15</sup> di queste società può riguardare:

a) il momento soggettivo: la società può essere costituita solo da determinati soggetti, designati dalla legge;

b) il momento oggettivo: la società deve avere un particolare oggetto sociale, per essere sottoposta alla disciplina introdotta dalla legge speciale;

c) tutti e due: la società deve avere un determinato oggetto sociale e può essere costituita solo da determinati soggetti.

I principali esempi di società di diritto speciale nel senso di cui sopra sono stati:

1) le società in mano pubblica. Il massiccio intervento dello Stato nell'economia, con il sistema delle Partecipazioni Statali<sup>16</sup>, rappresenta indubbiamente un

---

<sup>14</sup> Marasà, *Società sportive e società di diritto speciale*, Riv. di dir. sport., 1984, 4 e ss., 8.

<sup>15</sup> È opportuno chiarire cosa si intende per legge speciale e norma di diritto speciale. Galgano, in *Diritto Privato*, Ed. CEDAM, Padova, 1981, 11, afferma che "Sono... di diritto speciale le norme con limitato grado di generalità e astrattezza: esse delimitano la serie dei soggetti a cui si rivolgono o dei fatti cui si riferiscono, sottraendoli all'applicazione del diritto generale".

Trabucchi, *Istituzioni ...*, cit., p. 35, opera così la distinzione tra diritto speciale e diritto comune: "Il diritto comune contiene le norme dettate in generale per tutti i rapporti di un determinato tipo, mentre quello speciale forma un insieme proprio e caratteristico, il quale soddisfa particolari esigenze della vita e si riferisce a materie (es. caccia, pesca, miniere), a circostanze (es. stato di guerra) ben determinate, o a persone che esercitano tipiche funzioni o attività (es. militari, imprenditori commerciali).

Non varrebbe dire che il diritto è spesso previsto per particolari circostanze. È vero che le norme sul diritto di proprietà si riferiscono a coloro che tale diritto possono vantare, che le norme sulle prove riguardano chi vuol far valere le conseguenze di determinati atti giuridici, che le norme sul matrimonio si riferiscono a coloro che sono uniti o vogliono unirsi in tale rapporto: ogni norma ha naturalmente il suo oggetto e il suo contenuto. Ma quando le norme generali sulla proprietà non si applicano per una determinata categoria di beni, per esempio le miniere e le cave, o in relazione alla caccia, quando le norme sulle prove si applicano in modo diverso agli imprenditori commerciali, quando le norme sul testamento dei militari in guerra sono diverse da quelle generali, quando le operazioni di credito fatte da una banca sono diverse da quelle generali del mutuo, siamo autorizzati a parlare di diritto speciale. Il diritto speciale è diverso dal diritto comune, ma non in antitesi con questo; è una materia regolata a parte, con criteri particolari. Pertanto, nel suo ambito, anche il diritto speciale ammette un'applicazione analogica. ... . Quando c'è un diritto speciale le sue norme prevalgono su quelle del diritto comune, secondo una regola che ha valore generale per tutto il diritto: in toto iure generi per speciem derogatur".

<sup>16</sup> Landi, Potenza, *Manuale di diritto amministrativo*, Ed. Giuffrè, Milano, 1987, 394: "Il Ministero delle Partecipazioni Statali è stato istituito con L. 22 dicembre 1956, n. 1589 ed ha assorbito tutti i compiti e le funzioni d'anziano spettanti al Ministero delle Finanze per quanto attiene alle partecipazioni (cioè alla proprietà di quote del capitale azionario di imprese industriali o commerciali) da esso gestite, ed alle aziende patrimoniali dello Stato; le attribuzioni degli altri organi d'amministrazione centrale relative all'Istituto per la Ricostruzione Industriale, all'Ente Nazionale

utilizzo distorto della struttura societaria privatistica. È evidente, infatti, che lo scopo di lucro non può che essere secondario rispetto al più generale obiettivo di garantire un equilibrato sviluppo all'economia nazionale<sup>17</sup>;

2) le società sportive, speciali con riferimento all'oggetto sociale: l'esercizio della pratica sportiva.

Come risulta da tali assunti, il Legislatore, per tutelare tutta una serie di esigenze senz'altro giuridicamente rilevanti, si è servito della "forma" societaria, col rischio però di smentire una dottrina e una giurisprudenza da tempo assolutamente convinte della necessità del fine lucrativo quale elemento costitutivo del contratto di società.

### 2.3. Rapporti tra codice civile e leggi speciali in materia societaria.

Il processo evolutivo descritto pone l'interprete di fronte a una questione molto importante: infatti, la dottrina<sup>18</sup> si è chiesta se la frequenza e il tenore degli interventi legislativi, non coordinabili con i principi del diritto comune, non siano tali da far pensare che tali principi siano definitivamente superati da quelli introdotti dalle leggi speciali stesse.

Si è di fronte perciò ad un'alternativa: o le leggi speciali sono eccezioni rispetto al diritto comune, che ha la sua base nel codice civile o esse hanno introdotto dei nuovi principi, destinati a soppiantare i principi generali esistenti<sup>19</sup>.

---

Idrocarburi e a tutte le altre imprese a partecipazione statale diretta e indiretta; le attribuzioni del Ministero del Tesoro e dell'Industria, commercio e artigianato relative al Fondo di finanziamento dell'industria meccanica".

<sup>17</sup> Talvolta l'attività assegnata a tali società consiste nel conseguimento di obiettivi di interesse pubblico. Si possono ricordare le società costituite per l'assunzione di lavoratori licenziati. Per esempio, in occasione della vertenza Leyland-Innocenti, fu creata per questo scopo l'I.P.O. (D.L. 30 gennaio 1976, n. 9, convertito in L. 29 marzo 1976, n. 62). Ancora l'art. 5 del D.L. 9 dicembre 1981, n. 721, convertito in L. 5 febbraio 1982 n. 25, stabilì che "l'E.N.I. e la G.E.P.I. sono autorizzati a costituire, sulla base delle direttive del C.I.P.I., una società per azioni, con eventuale partecipazione minoritaria di terzi, per promuovere e realizzare, anche al di fuori degli ambiti statutari di attività, nuove iniziative che consentano il reimpiego dei lavoratori del gruppo S.I.R. in Sardegna, che siano stati licenziati in seguito ai trasferimenti di cui all'art. 1 del presente decreto".

L'utilizzo distorto della struttura societaria privatistica è evidente.

<sup>18</sup> Ascarelli, *Corso di diritto commerciale*, Milano, 1962, 1-2. Secondo l'autore è una costante nella storia del diritto l'emersione "dapprima limitata e, poi, storicamente sempre più ampia, di nuove valutazioni e di nuovi principi, invocati dapprima supplendi vel corrigendi gratia il diritto tradizionale e poi in modo sempre più ampio, finché nello sviluppo storico, regole dapprima dette eccezionali, poi sistematizzate come diritto speciale, non arrivano, esse, a costituire il diritto generale e comune nei cui confronti le contrastanti regole del diritto tradizionale finiscono per assumere a volte quasi il carattere di relitti storici, di fronte ad un sistema ormai generalmente ispirato a quelli che, all'inizio dello sviluppo erano temperamenti equitativi".

<sup>19</sup> Marasà, *op. cit.*, 28: "L'alternativa che si prospetta è netta: per un verso si potrebbero considerare le leggi speciali, sulle società consortili bancarie, sulle finanziarie regionali e statali, sulle società sportive ecc., come eccezioni rispetto al sistema di diritto comune avente ancora la sua matrice nel

La prima interpretazione ha riscosso maggiori adesioni in ambito dottrinale, per i due seguenti motivi:

1) il codice civile non ha più il rilievo costituzionale che aveva in altre epoche: il codice del 1865 doveva tutelare quelle libertà individuali ora tutelate dalla Costituzione. Le leggi speciali sono quindi sullo stesso piano del codice. È anche vero, però, che in materia societaria il legislatore è spesso intervenuto con la tecnica dell'emendamento del codice civile, riconoscendo allo stesso una funzione centrale;

2) i principi stabiliti dalle leggi speciali in materia societaria non costituiscono una normativa logicamente ed internamente coerente, ma sono il prodotto di una legiferazione spinta da interessi contingenti e finalità particolari.

Un Autore<sup>20</sup> ha fatto notare che la situazione sarebbe ben diversa se il Legislatore, con norma di carattere generale, avesse assegnato alle società di capitali una funzione diversa da quella lucrativa o mutualistica: si sarebbe potuto affermare in questo caso che non tutti i tipi societari sono collegati alle stesse funzioni e che il tipo società per azioni è completamente autonomo. La società per azioni sarebbe così diventata un ente dotato di una sua peculiare causa, senza alcun contatto con la fattispecie generale di società.

Allo stato attuale, però, le leggi speciali non coordinabili con il diritto comune devono essere ancora considerate come eccezionali, a condizione che non abroghino specificamente un principio dello stesso con norma avente efficacia generale. Per questo motivo, il loro ambito di applicazione deve essere rigorosamente limitato a quanto stabilito dalle stesse.

Si distacca nettamente da tale interpretazione la posizione<sup>21</sup> di chi ha considerato le numerose deroghe all'art. 2247 c.c. come il segno del tramonto dello scopo lucrativo delle società di capitali. Secondo questa tesi, la società di capitali sarebbe diventata una mera forma che può essere utilizzata per scopi diversi; il contratto di società sarebbe quindi completamente svincolato dalla sua causa, produr-

---

codice civile; in antitesi si potrebbe, invece, ritenere che tali leggi speciali manifestino nuovi principi destinati a sovrapporsi a quelli desumibili dal codice civile e ad imporsi come nuovi principi generali per tramite di un'interpretazione in grado di estenderne l'operatività al di là dello specifico settore per cui sono stati concepiti, trasformandoli così in dettami di diritto comune".

<sup>20</sup> Marasà, *op. cit.*, 35.

<sup>21</sup> Santini, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, Riv. di dir. civ., 1973, I, 151 e ss.. L'Autore nota che nell'art. 2332 c.c., così come modificato dal D.P.R. 29 dicembre 1969, n. 1127 (in attuazione di una direttiva comunitaria), tra i casi tassativi di nullità delle società di capitali non è ricompresa la mancanza di causa e quindi dello scopo di lucro.

Sensale, in *Le società sportive come società non lucrative*, Riv. di dir. sport., 1983, p. 374 e ss., p. 379, fa notare che "nella dizione mancanza dell'atto costitutivo, di cui al n. 1 dell'art. 2332 c.c., deve necessariamente ritenersi compresa ogni ipotesi di nullità del contratto sociale perché è necessario intendere tale espressione non nel senso di carenza materiale, bensì nel senso di mancanza di valido atto costitutivo".

Condivide la posizione di Sensale anche Cirenei, *Società di calcio e fallimento*, Riv. di dir. comm., 1973, II, 273 e ss., 287.

rebbe effetti prescindendo da essa: sarebbe cioè un negozio astratto<sup>22</sup>. La tesi non può non dirsi suggestiva, ma la dottrina dominante ritiene la partecipazione dei soci agli utili elemento essenziale del contratto di società<sup>23</sup>, almeno fintantochè non intervengano provvedimenti di riforma generale della materia societaria<sup>24</sup>.

#### **2.4. Le società sportive di capitali dal 1966 al 1981: attività sportiva come attività di impresa.**

La questione dello scopo di lucro delle società sportive, costituite in società per azioni, non sorge con l'emanazione della L. n. 91 del 1981. Infatti, tale Legge non

---

<sup>22</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 168, definisce così il concetto di negozio astratto: "La causa è un requisito essenziale (v. art. 1325, n. 2); però talora, per ottenere maggiore facilità nella circolazione dei diritti, l'elemento causa è, per così dire, svincolato, e si viene ad avere un negozio astratto, il quale produce i suoi effetti, prescindendo dalla causa. Sia chiaro che il negozio astratto non è un negozio al quale siano riconosciuti effetti senza che abbia una causa: sarebbe una contraddizione. L'astrazione ha significato relativo, nel senso che la causa viene in rilievo solo eventualmente e successivamente, senza che ciò impedisca per intanto l'efficacia del negozio. Negozi astratti sono solo quelli riconosciuti tali dalla legge. E generalmente è anche richiesto un requisito di forma, per cui di massima i negozi materialmente astratti sono anche formali".

Lo stesso autore distingue poi tra astrazione processuale e astrazione materiale: "Si suole far distinzione a tale proposito tra una astrazione processuale e una astrazione materiale.

La prima non è vera astrazione: non si tratta di negozi autonomi che abbiano anche un'efficacia sostanziale: e l'astrattezza corrisponde a un'inversione dell'onere della prova. Non è richiesto che il creditore dimostri la causa della promessa di pagamento in suo favore o della ricognizione di debito (art. 1988 c.c.); spetterà semmai al debitore l'onere di provare il mancato fondamento della pretesa. Il debito che deriva da una ragione sostanziale, una volta riconosciuto mediante uno dei negozi sopra ricordati, può essere fatto valere per il semplice fatto che esista la promessa o la ricognizione. Se questi particolari negozi che non portano con sé il riferimento ad una causa (il debitore promette di pagare mille, senza specificare il fondamento del debito) non fossero espressamente riconosciuti dalla legge, non sarebbe possibile fondare sopra di essi una pretesa.

Nell'astrazione materiale la scissione tra il negozio e la sua causa avviene invece più radicalmente. Ne sono esempi tipici la procura e le promesse contenute in alcuni titoli di credito. Pensiamo alla cambiale. La legge crea uno strumento per esigere l'obbligazione rappresentata nel titolo. Infatti le eccezioni derivanti dal rapporto causale non impediscono di per sé che il titolo produca intanto il suo effetto. Ciò non significa tuttavia che tra le parti del rapporto sulla cui base è stato emesso il titolo non possano farsi valere i vizi del rapporto stesso".

<sup>23</sup> Tozzi, *Le società sportive: natura giuridica e problematiche*, I parte, Riv. di dir. sport., 1989, 174 e ss., 182. "La svalutazione dello scopo lucrativo è da individuare al momento solo come linea tendenziale del nostro ordinamento giuridico: il c.c. resta al centro del nostro sistema societario almeno sino a quando non interverranno leggi a carattere generale a fissare principi autonomi per tutte le società di diritto speciale".

Concorda con questa posizione anche Ferrara Jr, *cit.*, 225, che afferma: "...è comunque legittimo parlare, se non di tramonto, quanto meno di appannamento dello scopo di lucro, non tanto sotto il profilo oggettivo (il riferimento a un generico vantaggio patrimoniale consente una notevole latitudine di rintracciabilità), quanto sotto il profilo soggettivo, di diretta attribuzione ai soci".

<sup>24</sup> Il progetto di riforma generale delle S.p.a. più noto è stato il progetto De Gregorio del 1966. Esso prevedeva che le S.p.a. dovessero avere ad oggetto l'esercizio dell'impresa, ma non faceva espresso riferimento allo scopo di lucro come loro elemento causale tipico. Tale riforma è però rimasta nelle intenzioni, non essendo mai stata attuata.

fa che ribadire da questo punto di vista quello che la Federazione Italiana Giuoco Calcio aveva stabilito ben quindici anni prima con delibera 16 settembre 1966, che predispose il nuovo Statuto tipo delle società calcistiche.

Uno Statuto tipo fu imposto ai sodalizi calcistici di serie A e B al fine di uniformare le regole relative all'organizzazione, al funzionamento e allo scioglimento di tali enti.

Le principali regole introdotte dallo Statuto tipo disegnato dalla F.I.G.C. furono:

a) obbligo di adottare la forma di società per azioni;

b) impossibilità di ripartire gli utili tra i soci (art. 22, secondo comma<sup>25</sup>);

c) in caso di scioglimento della società, obbligo di devolvere le somme residue ad un fondo di assistenza del C.O.N.I.-F.I.G.C., dopo la definizione dei rapporti con i terzi e la restituzione ai soci del capitale versato (art. 23, secondo comma<sup>26</sup>);

d) in caso di scioglimento del rapporto limitato al singolo socio, obbligo di restituire allo stesso il solo valore nominale delle azioni possedute (artt. 5 e 6).

Conseguenza delle anzidette regole fu la rinuncia da parte dei soci ad ogni interesse lucrativo, in tutte le fasi della vita della società.

La ratio della delibera F.I.G.C. stava nella consapevolezza che l'attività delle società calcistiche professionistiche aveva ormai raggiunto caratteristiche di impresa: si sentiva il bisogno di un risanamento dei bilanci attraverso la più oculata amministrazione garantita dalle nuove forme societarie<sup>27</sup>.

Anche in ambito giurisprudenziale si giunse ben presto ad un sostanziale accordo sulla natura di impresa delle società calcistiche professionistiche, accordo sancito dalla motivazione alla sentenza della Corte di Cassazione sul celebre caso Meroni (sentenza 26 gennaio 1971, n. 171). La Corte Suprema affermò in tale occasione che, dopo la delibera del 1966, non esistevano dubbi sulla natura di impresa dell'attività delle società calcistiche per azioni<sup>28</sup>. La giurisprudenza di me-

---

<sup>25</sup> Art. 22 Statuto tipo, approvato con delibera 16/9/1966: "L'assemblea determinerà la destinazione specifica degli eventuali utili di bilancio nel quadro delle finalità di carattere sportivo perseguite dalla società, per la realizzazione dell'intento dei soci, i quali si propongono essenzialmente lo scopo di attuare, potenziandoli tali obiettivi sociali".

<sup>26</sup> Art. 23, secondo comma, Statuto tipo: "Gli eventuali avanzi di gestione che residuassero dall'esito della liquidazione dopo il rimborso ai soci del capitale dovranno essere devoluti a favore del fondo di assistenza del C.O.N.I.-F.I.G.C.."

<sup>27</sup> Tozzi, *op. cit.*, p. 185: "Si è detto delle ragioni pratiche che portarono alla deliberazione della F.I.G.C.: in sintesi, si volle attuare una politica di risanamento del bilancio delle società di calcio attraverso una più oculata amministrazione. ... La riforma del 1966 non ha fatto altro che dare maggiore risalto all'aspetto economico dell'attività delle società calcistiche; attualmente sono le esigenze tecnico-economiche dell'impresa ad assorbire ogni altra diversa esigenza".

<sup>28</sup> Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 26/1/1971, n. 171, Riv. di dir. comm., 1971, II, 107. Gigi Meroni era un giocatore del Torino calcio che perì in un incidente stradale.

La sentenza in oggetto afferma che non c'è dubbio che, dopo la delibera del 1966, una volta assunta la forma di S.p.a., "la società calcistica sia da annoverare tra le imprese soggette a registrazione (art. 2195 e 2200 c.c. in relazione all'art. 2082) e che sia da qualificare come imprenditoriale l'attività economica organizzata che essa istituzionalmente esercita col promuovere e organizzare manifestazioni agonistiche che si traducono, nei confronti del pubblico cui sono destinate, nell'allesi-

rito andò anche oltre, dichiarando il fallimento di società sportive, sulla scorta dell'esistenza della sola impresa, indipendentemente dalla veste giuridica della stessa<sup>29 30</sup>.

Viceversa, tra il 1966 e il 1981, in dottrina e giurisprudenza<sup>31</sup> si fece molto vivo il dibattito sulla legittimità di inserire con norma regolamentare, cioè interna all'ordinamento sportivo, una disciplina in deroga al principio codicistico, che considera lo scopo di lucro elemento essenziale del contratto di società.

## **2.5. Le società sportive di capitali dal 1966 al 1981: le posizioni della Dottrina sulla non lucratività delle società sportive di capitali.**

Per quanto riguarda la norma (clausola non lucrativa, art. 22 Statuto tipo), che ha introdotto l'impossibilità di ripartire gli utili tra i soci delle società sportive di capitali, assai acceso fu il dibattito in dottrina e giurisprudenza.

Le posizioni dottrinali più interessanti sono quattro:

1) oltre all'Autore<sup>32</sup> di cui si è precedentemente parlato, ci furono altre voci che

---

mento, produzione e offerta di spettacoli sportivi. Se così è, non può mancare in siffatta impresa l'azienda, che dell'impresa è l'aspetto strumentale (art. 2555 c.c.) consistendo essa nel complesso dei beni (cose corporali, beni immateriali, rapporti giuridici attivi e passivi, rapporti di lavoro con il personale dipendente) organizzati dall'imprenditore e da lui unitariamente destinati alla realizzazione della finalità produttiva che egli si promette. E nulla impedisce che anche all'azienda dell'impresa sportiva possa riferirsi il concetto di avviamento".

<sup>29</sup> Corte d'Appello di Firenze, 17 maggio 1974, Riv. di dir. sport., 1974, 257, relativa al fallimento della società per azioni Unione Sportiva Livorno;

– Tribunale di Venezia, 24 marzo 1983, ined., e decisione di rigetto dell'opposizione alla sentenza dichiarativa di fallimento della società a responsabilità limitata Calcio Venezia (4/6/1984), Il fallimento, n. 2., 1985, 196;

Su tale decisione vedasi il commento di G. Millozza, Il fallimento delle società sportive di calcio, ibidem, 198;

– Tribunale di Savona, 18 gennaio 1982, Foro It., 1982, I, 832, che ha assoggettato a fallimento il Savona Football Club;

Su tale decisione vedasi V. Frattarolo, Il fallimento delle associazioni sportive, Riv. di dir. sport., 1983, 542 e ss..

In senso contrario Tribunale di Salerno, 20 aprile 1977, Giur. di merito, 1977, I, 1015, che ha escluso dal fallimento la Unione Sportiva Salernitana, sodalizio sportivo di serie C inquadrato nel settore semiprofessionistico "per mancanza dello scopo di lucro diretto e per irrilevanza di quello indiretto".

<sup>30</sup> Sensale, *Le società sportive come società non lucrative*, cit., nota 10: "Dal fallimento dei sodalizi sportivi non può trarsi argomento a favore della natura societaria degli stessi, posto che, a norma dell'art. 1 Regio Decreto 16 marzo 1942 n. 267 (Legge fallimentare), sono assoggettabili alle procedure concorsuali tutti gli imprenditori commerciali, siano essi individuali o collettivi, ed operino, questi ultimi, in forma di società o di associazione".

<sup>31</sup> La Corte di Cassazione rilevò al proposito (20 giugno 1968, in Riv. di Dir. Comm., 1968, II, p. 262) che non era consentito che la trasformazione delle associazioni sportive calcistiche fosse attuato attraverso un intervento autoritativo esterno alle associazioni stesse, essendo lo scioglimento di un ente privato evento del tutto eccezionale che deve trovare necessariamente nella legge la sua specifica determinazione.

<sup>32</sup> Santini, *op. cit.*.

si sono avvicinate alla tesi del tramonto dello scopo di lucro nelle società di capitali. Un'Aatrice<sup>33</sup>, partendo dall'inessenzialità dello scopo di lucro nella figura dell'imprenditore, ritiene che si sia verificata un'analoga svalutazione di esso nella fattispecie societaria. La società è gestione collettiva dell'impresa: l'esistenza dell'impresa è di per sé sufficiente ad integrare la causa del contratto sociale.

La dottrina<sup>34</sup> prevalente sembra ancora dissentire da questa tesi, affermando che l'esercizio in comune di un'attività economica deve essere completato dal tipo di risultato (utile o guadagno mutualistico) che le parti si propongono di ottenere e dalla sua destinazione (egoistica o altruistica): solo così è possibile individuare l'interesse che le parti vogliono soddisfare con la conclusione del contratto. Se così non fosse, non sarebbe possibile distinguere la società da altri enti che svolgono attività di impresa (cooperative, associazioni, consorzi con attività esterna);

2) la seconda tesi<sup>35</sup> è quella che ha cercato di allargare la nozione di utile, in modo da ricondurre le società sportive nella fattispecie prevista dall'art. 2247 c.c.: l'utile può essere costituito da una serie di vantaggi paraeconomici, non può essere limitato alla sola distribuzione di denaro. Il fine di lucro può così avere applicazioni particolari in determinati tipi di società (cooperative, società in mano pubblica, società sportive). Non è detto quindi che il lucro debba sempre consistere in utili da ripartire tra i soci: il fine di lucro per i soci di una società calcistica sarà la vittoria in campionato, che determinerà un maggiore attaccamento alla squadra, maggiori introiti, lustro e altri vantaggi per i soci;

3) la terza tesi<sup>36</sup> afferma che non esiste differenza tra la distribuzione degli utili ai soci e la devoluzione degli stessi ad un altro scopo proprio dei soci. L'art. 2247 c.c. si limiterebbe a garantire l'appartenenza dei dividendi ai soci, che, proprio in virtù di tale fatto, sono liberi di statuirne il reinvestimento per scopi comuni. Di conseguenza le società calcistiche rientrano nel novero delle società, mentre ne resterebbero fuori le società di beneficenza, perché gli utili sono destinati a persone che con la società non hanno nulla a che fare<sup>37</sup>.

<sup>33</sup> Cirenei, *Le associazioni sportive società per azioni*, Riv. di dir. comm., 1970, I, 492.

<sup>34</sup> Oltre agli Autori precedentemente ricordati vedi Oppo, *L'essenza della società cooperativa e studi recenti*, Riv. di dir. civ., 1959, I, 385. "L'esercizio dell'impresa, astratta dallo scopo che le parti con esso perseguono, non soddisfa alcun interesse dei contraenti e non può da solo integrare la causa contrattuale" e Marasà, op. cit., 13.

<sup>35</sup> Masagli, *Le società sportive per azioni*, Dir. fall., 1974, I, 14. L'Autore afferma che "gli istituti giuridici non sono cose morte, pezzi da museo, dunque è giocoforza rinnovarne gli intendimenti e le strutture per renderli più aderenti alla realtà". L'esistenza delle società sportive mostra l'evoluzione del fine di lucro elevato dall'art. 2247 c.c. a causa del contratto sociale. Non è detto perciò che il lucro debba per forza consistere in utili da ripartire ai soci.

<sup>36</sup> Ferri, *Delle Società*, Commentario al codice civile a cura di A. Scialoja e G. Branca, Ed. Zanichelli, Bologna, 1986, p. 20: "... la devoluzione (degli utili) ad uno scopo ulteriore proprio dei soci comporta in definitiva devoluzione ai soci".

<sup>37</sup> In proposito vedi la sentenza del Tribunale di Roma, 5 giugno 1957, in Foro It., 1957, I, 1274 che definì entro lo schema del contratto di associazione il caso di due o più persone che esercitano un'attività economica destinando gli utili alla beneficenza".

Si osserva però da parte di un altro Autore<sup>38</sup> che in entrambi i casi gli utili vanno a soddisfare uno scopo dei soci: quello del rafforzamento della squadra nelle società calcistiche, quello del miglioramento delle condizioni di vita del prossimo nelle società di beneficenza. In tutti i due i casi si tratta però di interessi non patrimoniali, non assimilabili quindi a quelli dell'art. 2247 c.c.;

4) infine, un Autore<sup>39</sup> ritiene che le società calcistiche andrebbero qualificate come associazioni atipiche:

- associazioni perché esse perseguono fini (non economici) propri dell'associazione in senso stretto. Il fine dei soci delle società calcistiche è quello di dare alla propria città una squadra di calcio competitiva, attraverso la quale suscitare nel pubblico le emozioni delle competizioni calcistiche: l'attività economica di organizzazione degli spettacoli è strumentale al perseguimento di questo obiettivo<sup>40</sup>;

- atipiche perché esse non rispettano i caratteri tipologico-organizzativi dell'associazione; infatti, l'adozione della forma società per azioni comporta l'assunzione di una struttura personale chiusa. Connotato dell'associazione in senso stretto è invece un'organizzazione personale aperta. In ciò la loro atipicità.

Mentre le prime tre tesi cercavano una conciliazione tra causa delle società sportive e causa tipica della società, la quarta nega la natura societaria dei sodalizi sportivi costituiti in forma di società per azioni. Per questo motivo è assimilabile a quest'ultima posizione la tesi<sup>41</sup> secondo cui le società per azioni sportive sono società nulle. L'assunto di partenza è che dalle regole dello Statuto tipo delle società calcistiche, approvato con delibera F.I.G.C. 16 settembre 1966, risulta inequivocabilmente l'esclusione dello scopo di lucro in senso soggettivo e la natura non eco-

---

<sup>38</sup> Marasà, *op. cit.*, 16: "...questa diversità di trattamento non sembra giustificata; in entrambe le ipotesi gli utili vanno a soddisfare uno scopo proprio dei soci: quello al potenziamento della squadra nelle s.p.a. calcistiche, quello al miglioramento delle condizioni di vita del prossimo nelle s.p.a. di beneficenza. Al massimo si potrà dire che, nella seconda ipotesi, l'intento dei soci è più altruistico ma, sia nell'una che nell'altra, l'interesse che si mira a realizzare non è di tipo patrimoniale e quindi non è assimilabile a quello della divisione degli utili tra i soci di cui parla l'art. 2247 c.c."

<sup>39</sup> Galgano, *Delle associazioni non riconosciute*, in Commentario al Codice Civile a cura di Scialoja e Branca, I, Delle persone e della famiglia, Ed. Zanichelli, 1986, 35-37. Secondo l'Autore le associazioni in senso stretto sarebbero caratterizzate da connotati positivi, quali l'organizzazione di tipo corporativo (37 e ss.), la struttura personale aperta (48 e ss.) e lo scopo non economico (59 e ss.). Di conseguenza, sarebbero atipiche tutte quelle associazioni che perseguono fini non economici propri dell'associazione in senso stretto senza rispettarne i caratteri tipologico-organizzativi. Nel caso delle società calcistiche l'adozione della forma S.p.a. comporta l'assunzione di una struttura personale chiusa.

<sup>40</sup> Galgano, *Le società di persone*, in Trattato di diritto civile e commerciale, Cicu-Messineo, Milano, 1972, 88: "Nelle società di calcio, l'attività economica di allestimento di pubblici spettacoli sportivi è rivolta a soddisfare un interesse non economico dei soci, quale quello di dare alla propria città una prestigiosa squadra di calcio, mediante la quale procurare alla più vasta collettività dei tifosi l'emozione delle competizioni calcistiche".

<sup>41</sup> Minervini, *Il nuovo Statuto tipo delle società calcistiche*, Riv. di dir. sport., 1967, 678 e ss., 680.

nomica dei fini perseguiti (art. 3, primo comma, Statuto tipo<sup>42</sup>). Poiché il lucro soggettivo è causa del contratto di società, l'Autore conclude per la nullità del contratto concluso in conformità delle norme dello Statuto tipo (che all'art. 22 riproduce la clausola non lucrativa) per mancanza della causa (art. 1418 c.c.<sup>43</sup>). È fatta salva la sua conversione in contratto di altro tipo<sup>44</sup>, probabilmente di associazione.

## **2.6. Le società sportive di capitali dal 1966 al 1981: le posizioni della giurisprudenza sulla non lucratività delle società sportive di capitali.**

Gli organi giudiziari hanno generalmente omologato<sup>45</sup> dal 1966 al 1981 le società sportive di capitali, rivelando il costituirsi di un indirizzo giurisprudenziale favorevole all'individuazione della nozione di società in relazione all'esercizio in comune di un'attività imprenditoriale, indipendentemente dal realizzarsi del lucro soggettivo.

Si discosta da questa tendenza consolidata la decisione del Tribunale di Rovereto, che, con Decreto 5 marzo 1970<sup>46</sup>, rifiutò di omologare la società a responsa-

---

<sup>42</sup> Art. 3, primo comma, Statuto tipo: "La società ha per oggetto la formazione, la preparazione e la gestione di squadre di calcio, nonché la promozione e l'organizzazione di gare di calcio, di tornei e di ogni altra attività calcistica in genere".

<sup>43</sup> Art. 1418, primo e secondo comma, c.c.: "Cause di nullità del contratto. Il contratto è nullo quando è contrario a norme imperative, salvo che la legge disponga diversamente.

Producono nullità del contratto la mancanza di uno dei requisiti indicati dall'art. 1325, l'illiceità della causa, l'illiceità dei motivi nel senso indicato all'art. 1345 e la mancanza nell'oggetto dei requisiti stabiliti dall'art. 1346".

<sup>44</sup> La conversione del contratto nullo è disciplinata dall'art. 1424 c.c., che recita: "Conversione del contratto nullo. Il contratto nullo può produrre gli effetti di un contratto diverso, del quale contenga i requisiti di sostanza e forma, qualora, avuto riguardo allo scopo perseguito dalle parti, debba ritenersi che esse lo avrebbero voluto se avessero conosciuto la nullità".

Trabucchi, *op. cit.*, 194: "Un principio pratico ed economico ci dice che dove sta il più ivi sta anche il meno. Tipica espressione ne è offerta dalla conversione del negozio, per la quale, senza una nuova volontà, si ricostituisce un negozio giuridico, utilizzando gli elementi validi di un atto mentre vengono eliminati quelli invalidi (art. 1424 c.c.). C'è una conversione formale, quando il negozio che aveva un difetto di forma si tramuta in altro di ugual contenuto e con gli stessi effetti, sempre che per quest'ultimo la forma sia sufficiente (per esempio il testamento segreto può valere come olografo nel caso dell'art. 607 c.c.; v. anche l'art. 2701 c.c.). Si parla di una conversione sostanziale, quando il negozio invalido non si sana, ma si trasforma in un altro con effetti più ristretti, nel presupposto che, avuto riguardo allo scopo perseguito, le parti, se avessero conosciuto l'invalidità del primo, avrebbero ugualmente voluto anche il negozio nei nuovi termini. Per esempio una disposizione testamentaria di secondo grado proibita, la quale non può valere come tale, avrà effetto come designazione di un sostituto ordinario. "Lascio il castello di San Colombano a Tizio con l'obbligo di conservarlo per ritrasmetterlo alla sua morte a Caio"; il fedecommesso non vale, cioè non varrebbe l'obbligo imposto a Tizio, ma se Tizio muore prima del testatore, il legato andrà a Caio come sostituto ordinario".

La conversione del contratto di società in contratto di associazione è senza dubbio una conversione sostanziale.

<sup>45</sup> Sulle caratteristiche del controllo di omologazione del tribunale vedi Ferrara Jr, Corsi, *op. cit.*, 544.

<sup>46</sup> Tribunale di Rovereto, Decreto 5 marzo 1970, in Riv. di dir. comm., 1971, II, 107.

bilità limitata Unione Sportiva Rovereto, sulla base dell'assenza del lucro soggettivo ex art. 2247 c.c.<sup>47</sup>. La decisione rimane, comunque, isolata. Infatti, la Corte d'Appello di Trento accolse il ricorso della società Rovereto<sup>48</sup>, mostrando di accettare una nozione quanto mai ampia di utile, ricomprendendovi tutta una serie di vantaggi paraeconomici (vittoria in campionato, prestigio che ne consegue, ecc.).

È rimasto quindi “lettera morta” il parere della Corte di Cassazione che, in margine alla sentenza 14 ottobre 1958<sup>49</sup>, aveva affermato la necessità del lucro soggettivo quale elemento costitutivo del contratto di società, ammettendone, comunque, la conversione in quello di associazione non riconosciuta.

Questo era lo stato delle cose al momento dell'intervento del Legislatore con la più volte citata L. n. 91.

### **3. SCOPO DI LUCRO E L. 23/3/1981 N. 91.**

#### **3.1. La società di diritto speciale tratteggiata dalla L. n. 91. Ambito di applicazione della L. n. 91.**

Si è già detto che in seguito all'emanazione della L. n. 91 possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, il cui atto costitutivo preveda il reinvestimento di utili per il perseguimento esclusivo dell'attività sportiva (art. 10, primo e secondo comma). Inoltre, l'art. 13 prevede (secondo comma<sup>50</sup>) che, compiuta la liquidazione, ai soci non potrà essere rimborsato se non il valore nominale delle singole azioni, spettando l'eventuale eccedenza al C.O.N.I.

Di conseguenza, un Autore<sup>51</sup> ha osservato che la L. n. 91 disegna una società di diritto speciale caratterizzata da un oggetto particolare (stipulazione di contrat-

---

<sup>47</sup> La Corte d'Appello di Firenze, 17 maggio 1974, Riv. di dir. sport., 1974, 257, prese una posizione simile a quella del Tribunale di Rovereto, affermando, nella sentenza che dichiarò il fallimento della s.p.a. Livorno, che era da escludersi che la suddetta società calcistica “avesse natura e sostanza di società”.

<sup>48</sup> Corte d'Appello di Trento, Decreto 18 maggio 1970, in Riv. di dir. comm., 1971, II, 107. In tale occasione la Corte ebbe ad affermare che l'utile ex art. 2247 c.c. “può individuarsi non solo in un immediato vantaggio di natura economica, ma nel soddisfacimento di interessi paraeconomici, senza con ciò snaturare il contratto di società”.

<sup>49</sup> In Foro It., 1958, I, 1617.

<sup>50</sup> Art. 13 L. n. 91, secondo comma: “Compiuta la liquidazione, i liquidatori devono redigere il bilancio finale a norma dell'art. 2453 del codice civile, indicando la parte spettante in misura non superiore al loro valore nominale, a ciascuna azione o quota nella ripartizione dell'attivo. Il residuo attivo viene assegnato al C.O.N.I.”.

<sup>51</sup> Landolfi, *La nuova società sportiva*, Le società, 1, 1985, 15 e ss., 15.

ti con atleti professionisti), una data struttura (società per azioni o società a responsabilità limitata) e uno scopo non utilitaristico.

Tra il 1966 e il 1981 le società sportive di capitali avevano trovato, in alcuni casi<sup>52</sup>, delle difficoltà ad essere omologate (si pensi al caso Rovereto). Nel momento in cui la clausola non lucrativa diventa norma di legge la situazione è letteralmente capovolta: l'omologazione dovrebbe essere negata se lo statuto della società sportiva si prefiggesse lo scopo di ripartire gli utili conseguiti tra i soci.

Detto questo, bisogna ricordare quanto precedentemente sostenuto in tema di rapporti tra legge speciale e codice civile. Se si considera l'art. 2247 c.c. pienamente vigente, è evidente che la società di diritto speciale tratteggiata dalla L. n. 91 può operare solamente nel ristretto ambito stabilito dal legislatore (è un'eccezione rispetto alla disciplina generale): al di fuori di esso è nuovamente applicabile nella sua interezza il disposto codicistico. Per questo motivo, le società sportive dilettantistiche non potranno assumere la veste di società per azioni o di società a responsabilità limitata. Infatti, il tribunale ne dovrebbe rifiutare l'omologazione per due motivi:

1) esse non intrattengono rapporti con sportivi professionisti;

2) l'art. 32 del Decreto del Presidente della Repubblica 28 marzo 1986 n. 157<sup>53</sup> dispone che gli organismi sportivi non hanno scopo di lucro.

In altre parole, non sarebbe possibile omologare quelle società di capitali senza scopo di lucro, che non rientrano nella fattispecie prevista dalla legge speciale. Conseguenzialmente, i sodalizi calcistici che disputano campionati dilettantistici (dalla III categoria al Campionato nazionale dilettanti<sup>54</sup>) dovrebbero poter assumere solamente la veste di associazione, riconosciuta o non riconosciuta.

La contraddittorietà della L. n. 91 è dimostrata anche da questo. Gli interessi coinvolti dall'attività di una società calcistica che partecipa al Campionato nazionale dilettanti sono veramente notevoli ed è assai arduo pensare che l'impegno richiesto ad atleti e tecnici sia tale da ricondurre la loro attività nell'ambito del di-

---

<sup>52</sup> Oltre al famoso caso della U.S. Rovereto, in sede di omologazione è stata richiesta per alcune società la modificazione delle clausole statutarie da cui risultava la mancanza dello scopo di lucro. Per esempio, la Società Sportiva Lazio ha dovuto modificare gli artt. 22 e 23 del suo statuto con una nuova formula che dispone che "degli utili netti risultanti in bilancio, il 5% sarà destinato a riserva legale e il rimanente ai soci in proporzione alle azioni possedute".

Non si comprende come si possa omologare un ente perché afferma nello statuto di avere delle finalità che la legge considera incompatibili con quel tipo di società (art. 31 D.P.R. 530/1974: "le società, le associazioni e gli enti sportivi non hanno scopo di lucro...").

<sup>53</sup> Art. 32 D.P.R. 28/3/1986, n. 157 (Nuove norme di attuazione della L. 16/2/1942, n.426, recante costituzione e ordinamento del C.O.N.I.), primo comma: "Le società, le associazioni e gli enti sportivi non hanno scopo di lucro e sono riconosciuti, ai fini sportivi, dal Consiglio Nazionale del C.O.N.I., o, per delega dalle federazioni sportive nazionali. Il riconoscimento delle società polisportive è fatto per le singole specialità dello sport praticato".

<sup>54</sup> I campionati dilettantistici che si svolgono sotto l'egida della F.I.G.C. sono: III categoria, II categoria, I categoria, Promozione, Eccellenza, Campionato nazionale dilettanti. I campionati professionistici sono invece: C2, C1, B, A.

lettantismo; eppure, una corretta interpretazione della normativa in vigore non dovrebbe permettere alla stessa di assumere la forma giuridica societaria, senz'altro più adatta alla rilevanza economica dell'attività.

Nella realtà, gli organi giudiziari non rifiutano l'omologazione, ritenendo da una parte il lucro soggettivo non essenziale al contratto di società e dall'altra difficilmente ipotizzabile che società, le quali hanno un giro d'affari annuo che supera il miliardo di lire, pur disputando un campionato formalmente dilettantistico, siano gestite da imprenditori mossi esclusivamente dalla finalità di promuovere il potenziamento dello sport.

Si deve ammettere quindi, e lo si è notato anche in dottrina, che il legislatore non ha voluto prendere atto del reale contenuto economico dello sport professionistico e di parte di quello dilettantistico<sup>55</sup>: il suo tentativo di mediazione tra evoluzione della realtà economica e sistema di valori del mondo sportivo non era praticabile, data la grande estensione degli interessi economici coinvolti dal fenomeno sportivo<sup>56 57</sup>.

### **3.2. La non lucratività delle società sportive professionistiche.**

Si è già detto che gli azionisti delle società sportive di capitali non possono ottenere una remunerazione periodica al loro investimento e nemmeno guadagni in sede di liquidazione della quota (il rimborso è limitato al solo valore nominale delle azioni possedute). Non è applicabile perciò l'art. 2350 c.c.<sup>58</sup> che stabilisce il principio secondo cui le azioni danno diritto ad una parte proporzionale degli utili netti e del patrimonio netto risultante dalla liquidazione.

---

<sup>55</sup> Macrì, *Problemi della nuova disciplina dello sport professionistico*, Riv. di dir. civ., 1981, II, 483 e ss., 496: il legislatore del 1981 sembra essersi lasciato guidare da "una mitica e moralistica considerazione del fenomeno sportivo".

<sup>56</sup> Millozza, *Le società sportive*, *Le società*, 2, 1984, 138 e ss., 138: "Parlare in un simile contesto di finalità dirette in via esclusiva al potenziamento dello sport con esclusione, come se si trattasse di un purulento contagio, di finalità economiche o di lucro, quando tutti sanno che senza questi grossi capitali non si potrebbe nemmeno parlare di sport professionistico al livello adeguato all'attuale domanda del pubblico, è semplicemente assurdo e farisaico".

<sup>57</sup> Zappalà, *Il trattamento tributario delle società e associazioni sportive secondo i principi contenuti nella L. 23/3/1981 n. 91*, *Il fisco*, n. 33, 1983, 16/4366, fa notare che il disposto legislativo può anche essere aggirato con una certa facilità: si è assistito in più di un caso alla nascita di società, formate dagli stessi soci di maggioranza della società sportiva, e legate ad esse da rapporti contrattuali (per esempio società immobiliare proprietaria delle attrezzature, concesse in uso o locazione al sodalizio sportivo; società di gestione a cui viene affidata la vendita dei biglietti per le manifestazioni sportive effettuate, dietro riconoscimento di una parte proporzionale degli utili derivanti dalla vendita dei biglietti medesimi). Tali società permettono di aggirare la clausola non lucrativa, rendendo effettiva la ripartizione dei dividendi ai soci.

<sup>58</sup> Art. 2350 c.c.: "Ogni azione attribuisce il diritto a una parte proporzionale degli utili netti e del patrimonio netto risultante dalla liquidazione, salvi i diritti stabiliti a favore di particolari categorie di azioni a norma degli articoli precedenti".

L'unica via praticabile da un socio per conseguire guadagni diretti è quella di ottenere una plusvalenza dalla cessione della partecipazione, dal momento che la non lucratività è regola interna alla società (rapporti società-socio), non pure esterna (rapporti socio-terzi)<sup>59</sup>.

Si può quindi essere d'accordo con chi ha affermato che le azioni delle società sportive rappresentano una forma di impiego del capitale non certamente adatta alla soddisfazione di interessi patrimoniali dei soci<sup>60</sup>.

## **4. TENDENZE EVOLUTIVE.**

### **4.1. Iniziative legislative.**

La contraddittorietà della pluricitata L. n. 91 (compatibilità tra scopo non lucrativo e società di capitali) ha fatto emergere una tendenza al superamento e alla revisione della legge stessa, sia in ambito dottrinale che sotto forma di iniziative parlamentari.

Numerose sono state le proposte di legge riguardanti lo sport presentate nel corso della IX e X legislatura: tra tutte è utile ricordare la proposta di Legge Aniasi<sup>61</sup>, recante una Legge quadro sulle attività sportive in Italia. Questa proposta, pur lasciando inalterato il principio della libertà delle forme organizzative, ha disegnato una soluzione opzionale specificamente adatta alle peculiari esigenze dell'attività sportiva. Si è progettato un nuovo modello di società, la S.I.S. (Società di Iniziativa Sportiva), sottoposta ad iscrizione in apposito registro tenuto presso le cancellerie dei tribunali e caratterizzata dalla compresenza di responsabilità limitata e da assenza di scopo di lucro. Un'altra proposta di legge ha trattato il tema delle società sportive<sup>62</sup>, specificandone il ruolo e le modalità di funzionamento, ma non affrontando la questione della loro natura giuridica.

### **4.2. Le proposte della dottrina.**

Anche in dottrina vi sono state delle voci che hanno sostenuto la necessità di progettare un nuovo tipo di società, esclusivamente per l'esercizio dell'attività

---

<sup>59</sup> Vedi Landolfi, *op. cit.*, 16.

<sup>60</sup> Marasà, *op. cit.*, 12: "Nonostante la configurabilità di vantaggi dipendenti dalle vicende circolatorie della partecipazione e nonostante il carattere parzialmente restitutorio del contratto, si può comunque affermare conclusivamente che le azioni delle s.p.a. calcistiche rappresentano una forma di impiego del capitale, se non del tutto inidonea, quantomeno non destinata a soddisfare interessi patrimoniali dei soci".

<sup>61</sup> P.D.L. n. 265, Aniasi e altri, 2 settembre 1987.

<sup>62</sup> P.D.L. n. 2009, De Carli e altri, 3 dicembre 1987.

sportiva, in modo da evitare l'applicazione delle norme del Titolo V del libro V del codice civile<sup>63</sup>, considerate non adatte al particolare tipo di attività svolta.

Un'Atrice<sup>64</sup>, per esempio, ritiene che in un ente associativo non sia possibile coniugare l'esercizio di un'attività economica con finalità di tipo ideale. La natura, ideale o economica dello scopo, non può non riflettersi sulla natura dell'attività: scopo e mezzo devono essere omogenei. Di conseguenza, l'oggetto e le finalità delle società sportive sono di natura sportiva, anche se la società svolge una attività di impresa per finanziare l'esercizio dello sport.

Se questa è la natura delle società sportive e quindi esse sono un fenomeno che rientra nel Titolo II del libro I del codice civile<sup>65</sup>, è evidente che l'adattamento ad esse di forme giuridiche che fanno della lucratività il perno intorno a cui ruotare, non può che essere imperfetto. Infatti, connotato delle formazioni a carattere ideale è la struttura personale aperta: è interesse del gruppo ampliare la compagine associativa e permettere agli associati che non condividono più gli obiettivi dell'ente di uscire dallo stesso senza difficoltà<sup>66</sup>. La disciplina del capitale sociale delle società di capitali non consente questo, poiché rende difficile l'ingresso di nuovi soci, essendo subordinata l'ammissione degli stessi all'aumento di capitale con esclusione del diritto di opzione (che è possibile peraltro solo se ricorrono i presupposti di cui all'art. 2441 c.c.<sup>67</sup>) o alla vendita di azioni o quote da parte dei

---

<sup>63</sup> Il Titolo V del libro V del c.c. reca la disciplina delle società.

<sup>64</sup> Volpe, *Il modello giuridico della società sportiva*, Riv. di dir. sport., 1986, 302 e ss., 305: "È opinione prevalente che in un ente associativo sia possibile coniugare un'attività economica con finalità non economiche, e su questo presupposto si basa la ben nota disputa sulla essenzialità dello scopo di lucro nelle società del libro V del c.c.. Personalmente nutro molte perplessità sulla esattezza del presupposto di cui sopra. È per lo meno dubbio che oggetto comune e fine comune siano elementi scindibili, di guisa che la natura del secondo non si rifletta necessariamente sulla natura del primo. ... Di regola l'impresa nelle fattispecie associative con finalità ideali si inserisce in un'attività più ampia, della quale costituisce uno degli elementi, con funzione né centrale, né caratterizzante, ma meramente strumentale, attività che, se lo scopo è ideale non può che essere di natura ideale. ... In conclusione sia l'oggetto che le finalità delle società riconosciute dal C.O.N.I. sono fondamentalmente di natura sportiva, anche quando la società per finanziare l'attività sportiva svolge una più o meno intensa attività imprenditoriale".

<sup>65</sup> Il Titolo II del Libro I del c.c. reca la disciplina delle persone giuridiche. Il Capo II di questo Titolo reca la disciplina delle associazioni e delle fondazioni.

<sup>66</sup> Volpe, *op. cit.*, 307.

<sup>67</sup> Art. 2441 c.c., quarto, quinto e sesto comma: "Il diritto di opzione non spetta per le azioni di nuova emissione che, secondo la deliberazione di aumento del capitale, devono essere liberate mediante conferimenti in natura.

Quando l'interesse della società lo esige, il diritto di opzione può essere escluso o limitato con la deliberazione di aumento di capitale, approvata da tanti soci che rappresentino oltre la metà del capitale sociale, anche se la deliberazione è presa in assemblea di seconda o terza convocazione.

Le proposte di aumento del capitale sociale con esclusione o limitazione del diritto di opzione, ai sensi del quarto e quinto comma, devono essere illustrate agli amministratori con apposita relazione, dalla quale devono risultare le ragioni dell'esclusione o della limitazione, ovvero, qualora l'esclusione derivi da un conferimento in natura, le ragioni di questo e in ogni caso i criteri adottati per la determinazione del prezzo di emissione. La relazione deve essere comunicata dagli amministra-

soci. Inoltre, il recesso o l'esclusione del socio sono possibili solo nei ristretti casi previsti dalla legge (art. 2343, quarto comma<sup>68</sup>, 2344, primo e secondo comma<sup>69</sup>, 2437 c.c.<sup>70</sup>).

Le conclusioni a cui giunge l'Autrice sono le seguenti:

1) la forma societaria non è adatta al mondo sportivo. Il favore che essa incontra nella realtà non è dovuto ai suoi pregi, ma ai difetti delle altre forme giuridiche.

Infatti:

a) l'associazione riconosciuta garantisce la personalità giuridica e la responsabilità limitata a prezzo di un pesante controllo governativo sulla gestione. Il patrimonio è immodificabile senza un cambiamento dello statuto, approvato dalla autorità governativa<sup>71</sup>; anche gli acquisti di beni immobili e le accettazioni di eredità, legati, donazioni devono essere autorizzati<sup>72</sup>;

---

tori al collegio sindacale almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea. Entro quindici giorni il collegio sindacale deve esprimere il proprio parere sulla congruità del prezzo di emissione delle azioni. Il parere del collegio sindacale e la relazione giurata dell'esperto designato dal presidente del tribunale nell'ipotesi prevista dal quarto comma devono restare depositati nella sede della società durante i quindici giorni che precedono l'assemblea e finché questa non abbia deliberato: i soci possono prenderne visione. La deliberazione determina il prezzo di emissione delle azioni in base al valore del patrimonio netto, tenendo conto, per le azioni quotate in borsa, anche dell'andamento delle quotazioni nell'ultimo semestre”.

<sup>68</sup> Art. 2343 c.c., quarto comma: “Se risulta che il valore dei beni o dei crediti conferiti era inferiore di oltre un quinto a quello per cui avvenne il conferimento, la società deve proporzionalmente ridurre il capitale sociale, annullando le azioni che risultano scoperte. Tuttavia il socio conferente può versare la differenza in denaro o recedere dalla società”.

<sup>69</sup> Art. 2344 c.c., primo e secondo comma: “Se il socio non esegue il pagamento delle quote dovute, gli amministratori, decorsi quindici giorni dalla pubblicazione di una diffida nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, possono far vendere le azioni a suo rischio e per suo conto, a mezzo di un agente di cambio o di un istituto di credito.

Qualora la vendita non possa aver luogo per mancanza di compratori, gli amministratori possono dichiarare decaduto il socio, trattenendo le somme riscosse, salvo il risarcimento dei maggiori danni.

<sup>70</sup> Art. 2437 c.c.: “I soci dissenzienti dalle deliberazioni riguardanti il cambiamento dell'oggetto o del tipo della società, o il trasferimento della sede sociale all'estero hanno diritto di recedere dalla società e di ottenere il rimborso delle proprie azioni, secondo il prezzo medio dell'ultimo semestre, se queste sono quotate in borsa, o, in caso contrario, in proporzione del patrimonio sociale risultante dal bilancio dell'ultimo esercizio.

La dichiarazione di recesso deve essere comunicata con raccomandata dai soci intervenuti all'assemblea non oltre tre giorni dalla chiusura di questa, e dai soci non intervenuti non oltre quindici giorni dalla data dell'iscrizione della deliberazione nel registro delle imprese.

È nullo ogni patto che esclude il diritto di recesso o ne rende più gravoso l'esercizio”.

<sup>71</sup> Art. 16 c.c.: “L'atto costitutivo e lo statuto devono contenere la denominazione dell'ente, l'indicazione dello scopo, del patrimonio e della sede, nonché le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione. Devono anche determinare, quando trattasi di associazioni, i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione; e, quando trattasi di fondazioni, i criteri e le modalità di erogazione delle rendite”.

Terzo comma: “Le modificazioni dell'atto costitutivo e dello statuto devono essere approvate dall'autorità governativa nelle forme indicate nell'art. 12”.

<sup>72</sup> Art. 17 c.c.: “La persona giuridica non può acquistare beni immobili, né accettare donazioni o eredità, né conseguire legati senza l'autorizzazione governativa.

Senza questa autorizzazione, l'acquisto o l'accettazione non hanno effetto”.

b) per i motivi di cui sopra la maggioranza delle società sportive dilettantistiche assume la forma di associazione non riconosciuta<sup>73</sup>, svincolata dal controllo governativo, agile ed autonoma. Questa forma giuridica è adatta per la gran parte dello sport dilettantistico; non appena però la dimensione economica degli interessi coinvolti cresce, la mancanza della personalità giuridica (incapacità di accettare donazioni<sup>74</sup> o eredità<sup>75</sup>, e, secondo alcuni, anche di acquistare immobili) e l'illimitata responsabilità degli amministratori<sup>76</sup> ne sconsigliano l'uso.

Manca perciò nel nostro ordinamento un modello adeguato per gli organismi sportivi che svolgono attività sportiva a livello professionistico, movimentando ingenti capitali<sup>77</sup>. Si deve smettere di adattare a questi scopi le società di cui al libro V del c.c.;

2) è necessario creare un nuovo tipo di società. La proposta dell'Autrice è una società a capitale variabile, con la possibilità di imporre ai soci con l'atto costitutivo il versamento di contributi periodici in denaro; dovrebbe essere riconosciuta ai soci una certa autonomia nella regolamentazione dell'ordinamento interno, specie con riguardo all'esercizio del diritto di voto. Per quanto non stabilito dalla legge speciale, sarebbe poi possibile richiamare la disciplina della gestione patrimoniale prevista per le società di capitali.

### 4.3. Idee per una riforma.

Il giro d'affari che ruota intorno agli sport più popolari ha raggiunto dimensioni veramente rilevanti. È sufficiente pensare agli stipendi dei calciatori professionisti, che hanno superato in più di un caso il miliardo di lire a stagione e agli incassi di alcune società per una singola partita, che possono superare i tre miliardi di lire. Non è solo il calcio a muovere fiumi di denaro, gigante in un mondo di pigmei: altri sport, anche se su scala minore, movimentano capitali di tutto rispetto, come il basket e il volley, per non parlare dell'automobilismo o del tennis.

---

<sup>73</sup> L'associazione non riconosciuta è disciplinata dagli artt. 36-38 c.c..

<sup>74</sup> Art. 786 c.c.: "La donazione a favore di un ente non riconosciuto non ha efficacia, se entro un anno non è notificata al donante l'istanza per ottenere il riconoscimento. La notificazione produce gli effetti indicati dall'ultimo comma dell'art. 782.

Salvo diversa disposizione del donante, i frutti maturati prima del riconoscimento sono riservati al donatario".

<sup>75</sup> Art. 600 c.c.: "Enti non riconosciuti. Le disposizioni a favore di un ente non riconosciuto non hanno efficacia, se entro un anno dal giorno in cui il testamento è eseguibile non è fatta l'istanza per ottenere il riconoscimento.

Fino a quando l'ente non è costituito possono essere promossi gli opportuni provvedimenti conservativi".

<sup>76</sup> Art. 38 c.c.: "Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono, anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione".

<sup>77</sup> Volpe, *op. cit.*, 310.

Il mondo dello sport professionistico non è più permeato, ammesso che lo sia mai stato, di ideali decoubertiniani, ma è mandato avanti da interessi economici. Parlare di fronte a queste cifre di finalità ideali, le quali non possono non riflettersi sulla natura dell'attività, è quantomeno curioso.

L'attività sportiva è strumentale al perseguimento di un reddito; l'imprenditore che rileva un sodalizio sportivo lo fa per un fine di lucro, diretto o indiretto. Infatti, spesso la società sportiva si inserisce in un gruppo e quindi destinare ad essa dei capitali significa effettuare dei veri e propri investimenti in immagine per tutto il gruppo. La società sportiva diventa allora importante non considerata in sé, isolando le sue performances finanziario-reddituali dal resto del gruppo, ma perché inserita in una logica fortemente economica che fa dell'espansione del gruppo il suo obiettivo principale<sup>78</sup>.

Se la realtà è questa, non c'è bisogno di delineare un nuovo tipo di società sportiva, che tenga conto della natura ideale dell'attività, peraltro inesistente a livello professionistico, ma è sufficiente utilizzare gli strumenti che già il codice civile mette a disposizione: le società di capitali. Di conseguenza, è possibile operare una riforma senza costruire qualcosa di nuovo, ma utilizzando ciò che già c'è: in questo caso l'abrogazione di alcune norme non lascerebbe dietro di sé un vuoto legislativo da colmare successivamente.

Non si può quindi essere d'accordo con la tesi dottrinale esposta in precedenza, sia per una diversa lettura della rilevanza degli aspetti economici connessi al mondo sportivo, sia per motivi esclusivamente giuridici. L'Autrice, di cui si è esposta la tesi, afferma che, per quanto non disposto dalla legge speciale che dovrebbe introdurre il nuovo modello di società sportiva, sarebbe possibile richiamare la disciplina della gestione patrimoniale (bilancio, responsabilità degli amministratori), prevista per le società di capitali. Tale insieme di norme sarebbe più coerente di quello previsto nel libro I del codice per la gestione di attività che, seppur di natura ideale, coinvolgono rilevanti interessi economici<sup>79</sup>.

La contraddizione insita nel ragionamento è evidente: in un primo momento si afferma che le società sportive sono enti di natura ideale, che rientrano senza dubbio nel I libro del c.c.; successivamente, si afferma che per gli aspetti non disciplinati dalla legge speciale che deve progettare un ente che risponda a queste caratteristiche, si applicano le norme relative alla società per azioni. L'Autrice crede che non ci sia bisogno delle norme relative alla gestione patrimoniale del nuo-

---

<sup>78</sup> Basta pensare alla squadra corse Benetton o al Milan Fininvest, tanto per fare qualche esempio.

<sup>79</sup> Volpe, *op. cit.*, 312: "Un nuovo modello societario, quindi, anche perché, per quanto non derogato dalla normativa speciale, sarebbe possibile richiamare la disciplina speciale prevista per le società di capitali (bilancio, responsabilità degli amministratori), più coerente di quella prevista nel libro I per la gestione di attività che, seppure di natura ideale, coinvolgono rilevanti interessi economici e presentano accentuati profili imprenditoriali".

vo organismo sportivo, perché è possibile applicare per analogia<sup>80</sup> le disposizioni relative alle società per azioni. Non si può non riconoscere, però, che le norme sul bilancio o sulla responsabilità degli amministratori delle società per azioni sono nate con riferimento a organismi che fanno della lucratività il perno intorno a cui ruotare. L'applicazione per analogia non è perciò possibile perché la ratio delle disposizioni che regolerebbero il nuovo tipo di ente è totalmente differente.

La situazione non sarebbe sostanzialmente diversa, se la legge speciale prevedesse esplicitamente il ricorso alla disciplina societaria per la gestione patrimoniale. Se è vero che l'esistenza di una norma di tal fatta farebbe cadere l'obiezio-

---

<sup>80</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 45, definisce così il concetto giuridico di analogia: "Il ricorso all'analogia è un'espressione del principio dell'uguaglianza di trattamento, che è alla base di tutto l'ordinamento giuridico: ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio: i casi simili devono essere regolati da norme simili (analogia legis).

L'esempio più chiaro che si dava tempo addietro, e che per la sua efficacia didattica ripetiamo anche qui, sia pure con significato storico, è quello tratto dalla formazione del diritto aeronautico. Oggi c'è un codice della navigazione che regola sia la navigazione marittima sia la navigazione aerea; ma per molto tempo la materia aeronautica non era regolata da alcuna norma e là dove esisteva l'uguaglianza di situazione, si dovevano applicare per analogia le norme del diritto marittimo.

I presupposti dell'applicazione per analogia sono: 1) il caso deve essere assolutamente non previsto (altrimenti si avrebbe interpretazione estensiva); 2) deve esistere almeno un elemento di identità tra il caso previsto e quello non previsto; 3) l'identità tra i due casi deve riguardare l'elemento in vista del quale il legislatore ha formulato la regola che disciplina il caso previsto e che pertanto ne costituisce la "ratio".

L'analogia, pure esprimendo nuove norme, non le crea, costituisce soltanto uno sviluppo del diritto esistente che si scopre ricercando e applicando l'*eadem ratio*. La norma espressa dal legislatore, la quale forma la premessa del ragionamento ed è formulata così specificamente da non consentire una diretta applicazione al caso da regolare, si considera come una species di un genus che comprende anche altre species: queste ultime, pur non rientrando nella formula espressa, sono assimilate alla prima attraverso l'identità della ratio. La ricerca di detta ratio deve essere condotta in una realtà preesistente, e il risultato deve essere recepito con un acuto senso di equilibrio. Per dirla in sintesi il ricorso all'analogia è imposto per colmare le lacune tecniche del sistema normativo, evitando di creare delle regole al di fuori di detto sistema per un'operazione condotta con il pretesto di lacune (ideologiche, talvolta, e non tecniche) da colmare per una disciplina innovatrice.

Si differenzia dall'interpretazione estensiva per le seguenti caratteristiche: 1) per invocare l'analogia, occorre la mancanza di una norma che regoli la materia di cui si tratta: mancanza di una specifica *voluntas legis*, oltre che di espressa dichiarazione legislativa; 2) l'interpretazione serve a conoscere ciò che il legislatore ha pensato, l'analogia ciò che il legislatore avrebbe pensato se avesse previsto il caso; 3) l'analogia, infine, scopre nuove norme, mentre ciò non avviene per l'interpretazione estensiva nella quale si ha la scelta di un significato più comprensivo, tra i vari possibili risultati di un'interpretazione. Conseguenza ne è che, mentre l'interpretazione estensiva è ammessa anche per le norme eccezionali, in quanto mira soltanto a stabilire il vero contenuto del comando, delle stesse norme non è ammessa, come subito vedremo, l'applicazione per analogia.

Non tutte le norme giuridiche permettono il procedimento analogico: l'art. 13 delle disposizioni preliminari non lo consente per quelle che sono particolari fonti di regolamento in materia di lavoro, e l'art. 14 per quelle penali e eccezionali; è invece comunemente ammessa in questi casi l'interpretazione estensiva. Per le norme di lavoro, il divieto si giustifica a causa della limitata competenza degli organi che le hanno poste in essere; per le norme contenenti sanzioni penali, a causa del principio di legalità vigente in quella materia: *nullum crimen, nulla poena sine lege* (riserva di legge, art. 1 c.p.), che è un riflesso del principio generale *odiosa sunt restringenda*; per le norme eccezionali, a causa dei loro principi ispiratori che sono appunto particolari e diversi da quelli regolanti le altre norme".

ne relativa all'impossibilità dell'analogia, è anche vero che non è molto logico creare un nuovo modello giuridico per l'ente sportivo perché le società di capitali non sono adatte ad esso, salvo poi ricorrere alla stessa normativa che disciplina le società di capitali. Se la società per azioni non si adatta ai sodalizi sportivi, non si dovrebbero utilizzare le norme che ne disciplinano il funzionamento.

Una riforma non deve indirizzarsi verso la creazione di nuovi modelli societari che cerchino di far "quadrare il cerchio", inserendo in un unico contenitore caratteristiche di forme giuridiche nate per disciplinare situazioni completamente divergenti (proposta della dottrina illustrata e proposta di Legge Aniasi), o stravolgendo la funzione di istituti nati con uno scopo ben preciso (è quanto ha fatto il Legislatore del 1981).

#### **4.4. Articolazione del progetto di riforma.**

Una riforma che vada nella direzione indicata al paragrafo precedente si articolerebbe nei seguenti punti:

1) abrogazione dell'art. 32 del D.P.R. 28/3/1986 n. 157, primo comma, nella parte in cui stabilisce che "le società, le associazioni e gli enti sportivi non hanno fine di lucro";

2) abrogazione della norma che impone la non distribuzione dei dividendi (art. 10, secondo comma, L. n. 91 del 1981);

3) abrogazione dell'art. 12 della L. n. 91 del 1981<sup>81</sup>, che prevede controlli sulla gestione delle società sportive professionistiche e l'approvazione degli atti di straordinaria amministrazione da parte delle federazioni sportive nazionali competenti. Tale articolo è incompatibile con il principio di autonomia delle società, dettato a chiare lettere dal codice civile. Inoltre, il compito del collegio sindacale è vanificato dalla presenza dei controlli federali;

4) abrogazione dell'art. 13, primo comma, della L. n. 91 del 1981<sup>82</sup>, vera e propria disposizione di carattere sanzionatorio (facoltà di chiedere al tribunale, con motivato ricorso, la messa in liquidazione delle società sportive per gravi irregolarità di gestione), per lo stesso motivo di cui al punto precedente;

---

<sup>81</sup> Art. 12 L. n. 91: "Le società sportive di cui alla presente legge sono sottoposte all'approvazione e ai controlli sulla gestione da parte delle federazioni sportive nazionali di cui sono affiliate, per delega del C.O.N.I. e secondo modalità approvate dal C.O.N.I..

Tutte le deliberazioni delle società concernenti esposizioni finanziarie, acquisto o vendita di beni immobili, o, comunque, tutti gli atti di straordinaria amministrazione, sono soggetti ad approvazione da parte delle federazioni sportive nazionali di cui sono affiliate.

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

In caso di mancata approvazione è ammesso ricorso alla Giunta esecutiva del C.O.N.I., che si pronuncia entro sessanta giorni dal ricevimento del ricorso".

<sup>82</sup> Art. 13, primo comma, L. n. 91: "La federazione sportiva nazionale, per gravi irregolarità di gestione, può chiedere al tribunale, con motivato ricorso, la messa in liquidazione della società e la nomina di un liquidatore".

5) abrogazione dell'art. 13, secondo comma, della L. n. 91 che dispone l'impossibilità da parte del socio di ottenere, in sede di liquidazione, una somma superiore al valore nominale delle sue azioni (si applicherà l'art. 2350 c.c.).

In seguito all'abrogazione delle norme elencate, gli operatori del settore potrebbero scegliere, tra tutte le forme giuridiche previste dal codice civile per lo svolgimento di una attività economica in forma associativa, quella che ritengono più adatta alle dimensioni economiche della propria. L'unica fonte normativa a cui l'imprenditore sportivo farebbe riferimento, nella scelta della forma giuridica della propria attività, sarebbe perciò il codice civile.

#### 4.5. Vantaggi del progetto di riforma.

I vantaggi di un'azione legislativa simile sono i seguenti:

1) l'eliminazione della norma che impedisce la distribuzione degli utili permetterebbe ai soci di ottenere dei dividendi dalla società. Non si capisce il motivo per cui si debba considerare riprovevole guadagnare attraverso l'investimento di denaro nel fenomeno sportivo<sup>83</sup>;

2) il riconoscimento della lucratività costituirebbe un forte stimolo al mantenimento dell'efficienza gestionale. Infatti, come si è giustamente osservato<sup>84</sup>, quando si rende irrilevante nel conto dei profitti e delle perdite la colonna dei profitti è probabile che l'attenzione venga meno anche nei confronti della colonna delle perdite; al contrario, una motivata attenzione della compagine sociale nei confronti dei profitti non può che ripercuotersi favorevolmente anche sulle perdite. In altre parole, la richiesta di dividendi da parte dei soci funge da stimolo all'efficienza gestionale. È così facile comprendere che la pesante interferenza delle federazioni nella vita dei sodalizi sportivi (art. 12 e 13, primo comma, L. n. 91/1981) è in diretta connessione con il maggiore rischio di insolvenza insito in tali organismi non lucrativi.

Bisogna notare per di più che tali controlli non hanno avuto effetto alcuno. Infatti, un Autore<sup>85</sup> ha notato che le federazioni agiscono spinte da due opposti interessi:

a) da un lato, quello al risanamento economico del movimento sportivo cui sovrintendono;

---

<sup>83</sup> Si auspica addirittura che le società sportive possano un giorno essere ammesse alla quotazione in Borsa chiedendo ai risparmiatori fondi da investire nell'attività sportivo imprenditoriale.

<sup>84</sup> Landolfi, *Sport e insolvenza*, Riv. di dir. sport., 1987, 257 e ss., nota in relazione a quanto esposto nel testo che: "È forte, insomma, il rischio che la non distribuibilità dei dividendi faccia sì che le imprese sportive siano gestite non già dall'homo oeconomicus, ossia da chi predispone risorse economiche per conseguire risultati pur essi economici, ma dall'homo ludens, che si immagina l'impresa sportiva alla stregua del gioco spettacolo che essa fornisce".

<sup>85</sup> Tozzi, *Le società sportive: natura giuridica e problematiche*, II parte, Riv. di dir. sport., 1989, 312 e ss., 321.

b) dall'altro, quello alla salvaguardia delle società, la cui vita esse hanno il compito di tutelare.

In queste condizioni è evidente che le sanzioni irrogate, in caso di gestioni avventate, restino spesso solo sulla carta, soprattutto quando si tratta di società il cui ruolo sociale sia notevole<sup>86</sup>. Il riconoscimento del fine di lucro, il ripristino del ruolo del collegio sindacale, le cui funzioni nella situazione attuale non si capisce bene quali siano, dato che al controllo provvede già la federazione, e l'introduzione per legge dell'obbligo di certificazione dei bilanci<sup>87</sup> renderebbero il sistema più sano ed efficiente di quanto non sia ora;

3) si è già visto (par. 3.1) che le società sportive dilettantistiche non potrebbero assumere la forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, perché al di fuori della previsione della L. n. 91 e senza fine di lucro (in contrasto con l'art. 2247 c.c.). Tali problemi verrebbero meno perché le stesse potrebbero tranquillamente assumere la forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, senza che il giudice abbia nulla da eccepire in sede di omologazione.

Le società dilettantistiche avrebbero perciò due possibilità nella scelta della forma giuridica da assumere:

a) associazione non riconosciuta, se la rilevanza economica dell'attività è esigua, basandosi sul volontariato di persone che si avvicinano all'attività sportiva per svago e passione;

b) società per azioni o società a responsabilità limitata, per quelle che praticano lo sport nella zona grigia tra dilettantismo e professionismo.

4) la disciplina del capitale sociale, che da un lato rende difficile l'ingresso di nuovi soci e dall'altro limita i casi di recesso e di esclusione del socio (v. par. 4.4.), è una garanzia di saldezza della compagine sociale e di mantenimento della capacità patrimoniale dell'impresa. Configurare le odierne società sportive professionistiche come formazioni di carattere ideale a struttura personale aperta, in cui

---

<sup>86</sup> La recente vicenda della Associazione Sportiva Roma S.p.a., durante la gestione Ciarrapico (100 miliardi di debiti accumulati in soli due anni) testimonia questo. L'importanza della società ha obbligato la federazione a concedere continue proroghe dei termini di pagamento dei crediti che la F.I.G.C. vantava nei confronti della società (marzo-aprile 1993). L'art. 13, primo comma, non è stato applicato, anche se le condizioni per farlo, a detta dello stesso Presidente federale Antonio Matarrese, c'erano tutte.

La sostanziale impotenza della Federcalcio di fronte alle gestioni avventate delle società calcistiche (soprattutto le più grandi) è stata confermata anche dal segretario generale della Federazione stessa Giorgio Zappacosta in un'intervista a *Il Mondo*, n. 26, 5 luglio 1993, 20, il quale ha affermato: "Noi ci limitiamo alla verifica di alcuni parametri e facciamo da garanti del calcio mercato. I bilanci delle società li devono controllare i sindaci".

<sup>87</sup> Oggi l'obbligo di certificazione dei bilanci è imposto da una norma organizzativa interna della F.I.G.C. L'art. 87 delle norme organizzative interne della F.I.G.C. dispone: "Le società associate alle Leghe Nazionali Professionistiche hanno l'obbligo di depositare presso la F.I.G.C. i bilanci annuali, accompagnati da certificazione rilasciata da società di revisione iscritta nell'elenco di cui al D.P.R. 31 marzo 1975, n. 136.

L'attività di certificazione è svolta da società di revisione, anche tra loro riunite, ed è promossa dalla F.I.G.C. a proprie spese".

la compagine associativa può essere continuamente ampliata e i soci devono essere allontanati se arrecano danno alla società o se non ne condividano più gli obiettivi, significa non aver compreso la reale sostanza economica delle cose. Quando le spese sono nell'ordine di decine di miliardi l'anno è auspicabile che la disciplina di recesso del socio sia ferrea, per ovvie ragioni di tutela dei creditori, e che gli aumenti di capitale non danneggino gli interessi di chi ha investito pesantemente nella società. Per gli stessi motivi (rilevanza degli interessi economici in ballo), anche il voto deve essere esercitato in base alle azioni o quote possedute.

In conclusione, nelle società sportive professionistiche, l'interesse ad ampliare la compagine associativa sussiste, ma convive con la necessità di tutelare gli interessi economici dei soci: le regole predisposte dalla disciplina della società per azioni sono adatte a questo scopo.

Un intervento legislativo che vada in questa direzione avrebbe il pregio di completare l'opera del Legislatore del 1981 che, per miope ipocrisia, si è fermato a metà del guado, non avendo il coraggio di sanzionare la natura economica di sociali, la cui componente ideale è ormai limitata al mantenimento di colori sociali tramandati da altre epoche.

## CAPITOLO 3

# L'IMPOSIZIONE SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI.

## 1. IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE, IMPOSTA LOCALE SUI REDDITI E SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI.

### 1.1. Imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Dopo aver affrontato afferenti le società sportive di capitali da un punto di vista civilistico, le problematiche si deve ora esaminare il trattamento tributario a cui le stesse sono sottoposte. Il provvedimento legislativo a cui fare riferimento ai fini dell'imposizione sul reddito è il Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.) approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917<sup>1</sup>, il quale afferma che le società di capitali sono soggette a imposta sul reddito delle persone giuridiche e ad imposta locale sui redditi. Prima di esaminare specificamente gli aspetti connessi ai particolari componenti positivi e negativi di reddito delle società sportive, è necessario ricordare le principali caratteristiche dei tributi menzionati.

L'imposta sul reddito delle persone giuridiche colpisce con aliquota proporzionale (art. 91 D.P.R. n. 917/1986, T.U.I.R.<sup>2</sup>) il reddito complessivo netto prodotto dalle persone giuridiche e dagli enti ad esse assimilati. Il presupposto dell'imposta, identico per quanto possibile a quello dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (le formulazioni degli articoli che disciplinano i presupposti dei due tributi sono uguali, art. 1 e art. 86 T.U.I.R.<sup>3</sup>), è il possesso di redditi rientran-

---

<sup>1</sup> Il T.U.I.R. è stato emanato in attuazione della Legge delega 24 dicembre 1985, n. 777. Il Testo Unico è entrato in vigore il 1 gennaio 1988, con effetto per periodi di imposta che hanno avuto inizio dopo il 31 dicembre 1987.

<sup>2</sup> Art. 91 T.U.I.R.: "Aliquota dell'imposta. L'imposta è commisurata al reddito complessivo netto con aliquota del 37 per cento".

L'aliquota è stata elevata dal 36 per cento al 37 per cento dall'art. 19, comma 1, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41: "Nell'art. 91, comma 1, del T.U.I.R., approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, le parole "36 per cento" sono sostituite dalle seguenti "37 per cento"".

<sup>3</sup> Art. 86 T.U.I.R.: "Presupposto dell'imposta. Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone

ti nelle categorie di cui all'art. 6 del T.U.I.R.<sup>4</sup> (fondiari, di capitale, di impresa e diversi), da qualsiasi fonte provengano; l'intenzione del legislatore della riforma era quella di articolare il sistema tributario su due tributi fondamentali, imposta sui redditi delle persone fisiche e imposta sui redditi delle persone giuridiche, destinati a colpire il reddito complessivo netto delle due indicate categorie di soggetti.

Definito il presupposto del tributo, devono essere individuati i soggetti passivi dell'obbligazione d'imposta (art. 87, primo comma, T.U.I.R.<sup>5</sup>), che sono:

a) le società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e mutue assicuratrici;

b) gli enti diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (enti commerciali);

c) gli enti diversi dalle società che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (enti non commerciali);

d) le società e gli enti di ogni tipo non residenti nel territorio dello Stato.

L'I.R.P.E.G. è dovuta dai soggetti menzionati per ciascun periodo di imposta (art. 90 T.U.I.R.<sup>6</sup>), il quale è costituito dall'esercizio<sup>7</sup> della società o ente, deter-

---

giuridiche è il possesso di redditi in denaro e in natura rientranti nelle categorie di cui all'art. 6<sup>7</sup>.

Art. 1 T.U.I.R.: "Presupposto dell'imposta. Presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di redditi in denaro e in natura rientranti nelle categorie di cui all'art. 6<sup>7</sup>."

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

<sup>4</sup> Vedi nota precedente.

È evidente che per le persone giuridiche e gli enti ad esse assimilati non sono ipotizzabili redditi di lavoro dipendente o autonomo, strettamente connessi alla persona fisica del lavoratore.

<sup>5</sup> Art. 87, primo comma, T.U.I.R.: "Soggetti passivi. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato".

<sup>6</sup> Art. 90, primo e secondo comma, T.U.I.R.: "Periodo di imposta. L'imposta è dovuta per periodi di imposta, a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli artt. 94 e 102.

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

<sup>7</sup> Frattini, *Contabilità e bilancio*, Ed. Giuffrè, Milano, 1987, 284 definisce così il concetto di esercizi: "Rappresentano la suddivisione di un sistema continuo di accadimenti gestionali in unità temporali omogenee (periodi amministrativi) al fine di consentire la periodica misurazione economica della gestione. Normalmente gli esercizi hanno la durata di dodici mesi. Il reddito di esercizio riflette i

minato dalla legge o dall'atto costitutivo. In assenza di tale determinazione il periodo di imposta viene a coincidere con l'anno solare. Le società sportive hanno quindi la possibilità di stabilire mediante l'atto costitutivo la durata dell'esercizio più adatta alle loro esigenze gestionali, determinando in tal modo il periodo dell'anno in cui l'obbligazione tributaria deve essere assolta<sup>8</sup>.

## 1.2. Determinazione del reddito imponibile delle società sportive di capitali.

Il legislatore ha stabilito con una finzione giuridica<sup>9</sup> che i redditi prodotti dalle società di capitali sono da considerare redditi di impresa, quale ne sia la provenienza (art. 95, primo comma, T.U.I.R.<sup>10</sup>). I redditi di impresa sono quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali, dove per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, anche se non esclusiva, delle attività di cui all'art. 2195 c.c., e cioè attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi, attività intermediaria nella circolazione dei beni, attività di trasporto, attività bancaria e assicurativa e altre attività ausiliarie alle precedenti, anche se non organizzate in forma di impresa (art. 51 T.U.I.R.<sup>11</sup>). La nozione di

---

risultati economici della gestione svoltasi in un periodo amministrativo e i processi di gestione in corso all'inizio e alla fine del periodo medesimo. Tutti i valori congetturati che figurano tra i componenti del reddito di esercizio sono per l'appunto espressione di tali processi in corso e delle tecniche di misurazione usate per configurare la continua unità della gestione in esercizi consecutivi”.

<sup>8</sup> Tutte le società calcistiche professionistiche chiudono il loro bilancio il 30 giugno invece che il 31 dicembre affinché la durata dell'esercizio coincida con la stagione agonistica.

<sup>9</sup> Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, CEDAM, Padova, 1986, 224-225, definisce così il concetto di finzione giuridica e di presunzione: “La presunzione viene definita come un'argomentazione logica, fatta dalla legge o dal giudice, per mezzo della quale è possibile indurre l'esistenza o il modo d'essere di un fatto ignoto partendo dalla conoscenza di un fatto noto. ... Le presunzioni si dicono legali, se la legge stessa stabilisce imperativamente le conseguenze che si debbono trarre dalla provata esistenza di certi fatti; semplici, o di fatto, o dell'uomo, se è lasciato al giudice di valutarne criticamente il significato. ... Le presunzioni legali si distinguono in assolute e relative: le prime (dette anche *iuris et de iure*) sono quelle che non ammettono alcuna prova in contrario ... Si dà per vero un fatto, anche se per ipotesi, si potesse dimostrare, con prove di maggior peso critico, la non verità del fatto che si vuole affermare. Invece le seconde (chiamate anche *iuris tantum*), consentono che l'interessato provi il contrario di quanto si presume. ... A questo proposito, di una verità non direttamente provata, si usa far distinzione tra le ora ricordate presunzioni legali assolute e le c.d. finzioni. Nelle prime, il legislatore attribuisce a un fatto le conseguenze giuridiche di un altro fatto perché, secondo l'esperienza, il fatto provato è indice anche dell'esistenza dell'altro; nelle finzioni, invece, il legislatore per semplificare la realtà, attribuisce al fatto provato un'equiparazione giuridica ad altre situazioni, anche se la verità legale viene affermata a prescindere da una ricerca di corrispondenza alla verità reale”.

<sup>10</sup> Art. 95, primo comma, T.U.I.R.: “Reddito complessivo. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87, da qualsiasi fonte provenga è considerato reddito di impresa ed è determinato secondo le disposizioni degli artt. da 52 a 77, salvo quanto stabilito nelle successive disposizioni del presente capo”.

<sup>11</sup> Il reddito di impresa è definito dall'art 51, primo comma, del T.U.I.R.: “Redditi di impresa. Sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di im-

esercizio di imprese commerciali fatta propria dal legislatore tributario non coincide con quella di imprenditore di cui all'art. 2082 c.c.<sup>12</sup>, per due motivi:

1) nella normativa fiscale non è considerato necessario il requisito dell'organizzazione in forma di impresa, di cui all'art. 2082 c.c.<sup>13</sup>;

2) si intende esercizio di impresa commerciale anche l'esercizio di attività agricole, di allevamento di animali, di trasformazione e vendita dei prodotti agricoli e zootecnici, quando esse eccedano i limiti stabiliti dall'art. 29, secondo comma, lettera b) e c), T.U.I.R..

L'imposizione sui redditi di tali organismi è quindi disciplinata dal capo VI del T.U.I.R. (artt. 52-77), che contiene per l'appunto la disciplina del reddito di impresa. Pertanto, l'adozione da parte dei sodalizi sportivi della forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata ha come principale conseguenza l'assimilazione di tutti i proventi conseguiti e di tutti i costi sostenuti al reddito di impresa.

---

prese commerciali s'intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del c.c. e delle attività indicate alle lettere b) e c) dell'art. 29 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate in forma di impresa".

Art. 2195 c.c.: "Imprenditori soggetti a registrazione. Sono soggetti all'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

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

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

Art. 29, secondo comma, lettera b) e c), T.U.I.R.: "Reddito agrario. ... .

Sono considerate attività agricole: a) ...; b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno; c) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione di prodotti agricoli e zootecnici, ancorchè non svolte sul terreno, che rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso".

<sup>12</sup> Art. 2082 c.c.: "È imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi".

<sup>13</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Ed. Giuffrè, Milano, 1990, 528: "Il primo comma dell'art. 51, nel quale è stato trasfuso il secondo comma dell'art. 51 del D.P.R. n. 597 del 1973, infatti, contiene la definizione dell'esercizio di imprese commerciali, intendendo per tale l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.. Si continua quindi a prescindere dal requisito organizzativo, che, invece, costituisce elemento qualificante e imprescindibile per la configurazione dell'impresa commerciale agli effetti civilistici (art. 2082 c.c.) ... "".

Costanza, *Imprenditore e impresa: aspetti fiscali e civili*, Circolare del Corr. trib., n. 6, 1989, 20: "In realtà l'elemento discriminante tra impresa civilistica e impresa tributaria è costituito dal requisito dell'organizzazione, previsto quale requisito fondamentale dall'art. 2082 del c.c. e che invece è da considerarsi, nella maggior parte dei casi, irrilevante nell'individuazione dell'impresa da un punto di vista tributario".

Nello stesso senso anche Fantozzi, *Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Milano, 1982, 239.

Da ciò deriva che il reddito netto complessivo a cui applicare l'I.R.P.E.G. è costituito dal risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, aumentato o diminuito delle variazioni conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti dagli articoli 53-77 del Testo Unico (art. 52 T.U.I.R.<sup>14</sup>); la base di partenza per la determinazione del reddito di impresa è perciò il bilancio di esercizio redatto secondo i criteri imposti dal codice civile<sup>15</sup>.

### 1.3. Imposta locale sui redditi e società sportive di capitali.

Il reddito complessivo netto prodotto dalle società sportive di capitali è sottoposto anche ad imposta locale sui redditi, che è disciplinata dagli articoli 115-121 del Testo Unico.

Il presupposto del tributo in oggetto, di natura reale<sup>16</sup> e con aliquota proporzionale<sup>17</sup>, è il possesso di redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi prodotti nel territorio dello Stato (art 115, primo comma, T.U.I.R.<sup>18</sup>).

---

<sup>14</sup> Art. 52 T.U.I.R.: “Determinazione del reddito di impresa. Il reddito di impresa, salvo quanto stabilito dagli artt. 79 e 80, è determinato apportando al risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento e in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni del presente capo. Se dall'applicazione del comma 1 risulta una perdita, questa è computata in diminuzione del reddito complessivo a norma dell'art. 8”.

<sup>15</sup> Sacchetto, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico*, Circolare n. 8, Corr. trib., 1989, 36: “Il reddito complessivo degli enti commerciali differisce nella sua struttura da quello degli enti non commerciali in quanto esso scaturisce in modo unitario dalle risultanze del conto economico che in sé racchiude tutti gli oneri e proventi facenti capo all'ente, senza che tra essi sia attuata alcuna distinzione in relazione alla fonte reddituale. Il risultato economico scaturisce dalla contrapposizione tra costi e ricavi effettivi (utile emergente dal conto dei profitti e delle perdite) e, solo successivamente, vengono apportate le variazioni previste dalla legge.

L'onnicomprensività del conto economico di qualunque arricchimento comporta che il reddito complessivo dell'ente commerciale coincida con il reddito proveniente dall'impresa esercitata: in altre parole, per l'ente commerciale non vi sarà il reddito fondiario, di capitale o diverso, ma solo il reddito di impresa, con la conseguenza che ad esso si applicherà il metodo di determinazione tipico dell'impresa (su base contabile a costi e ricavi effettivi, salvo eccezioni) nonché il metodo di accertamento previsto per gli esercenti imprese commerciali, compreso l'accertamento induttivo qualora ne ricorrano i presupposti”.

<sup>16</sup> Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Ed. Giuffrè, Milano, 1985, 62 definisce così la nozione di imposta reale: “Un'ulteriore distinzione cui correntemente vengono sottoposte le imposte è quella tra reali e personali. Fra le prime sono da annoverare quelle che colpiscono un dato reddito prescindendo dalle condizioni personali del reddituario; fra le seconde quelle che, tenendo conto di tali condizioni, colpiscono l'insieme dei redditi o dei patrimoni che ad esso fanno capo”.

Sulla natura di imposta reale dell'I.L.O.R. il giudizio della dottrina è unanime: oltre all'Autore sopracitato (ibidem, p. 64), si veda Marongiu, *L'imposta locale sui redditi*, in *Le imposte della riforma*, Ed. ECIG, 1989, 127. Il fatto che i redditi di lavoro non vengano sottoposti all'I.L.O.R. è una conseguenza della natura reale del tributo.

<sup>17</sup> Art. 121 T.U.I.R.: “Aliquota dell'imposta. L'imposta è applicata con l'aliquota del 16,2 per cento”.

<sup>18</sup> Art. 115, primo comma, T.U.I.R.: “Presupposto dell'imposta. Presupposto dell'imposta locale sui redditi è il possesso di redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi prodotti nel territorio dello

I soggetti passivi del tributo sono le persone fisiche, le società di persone e le società soggette ad imposta sul reddito delle persone giuridiche (quindi anche le società sportive di capitali), ovunque residenti (art. 116, primo comma, T.U.I.R.<sup>19</sup>).

Per le società e gli enti soggetti ad imposta sul reddito delle persone giuridiche, la base imponibile è calcolata con gli stessi criteri con i quali si calcola la base imponibile I.R.P.E.G. (art. 118, primo comma, T.U.I.R.<sup>20</sup>). Le uniche differenze sono costituite dalla sottrazione al reddito complessivo imponibile così determinato dei redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato e dall'impossibilità di dedurre gli accantonamenti per imposta locale sui redditi e le perdite di precedenti esercizi<sup>21</sup>.

## **2. I COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI DI REDDITO DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI.**

Dopo aver elencato le principali caratteristiche dei due tributi in cui si articola l'imposizione sul reddito delle società sportive di capitali, nei prossimi paragrafi si tratteranno gli aspetti connessi al trattamento tributario dei principali componenti positivi e negativi del reddito di impresa delle società sportive di capitali. I componenti positivi sono:

- a) introiti da gare;
- b) diritti di ripresa radio televisiva;
- c) introiti pubblicitari;
- d) proventi da sponsorizzazione;
- d) contributi da C.O.N.I., federazioni sportive nazionali e altri enti;
- e) proventi derivanti dal trasferimento di atleti.

---

Stato, ancorchè esenti da imposta sul reddito delle persone fisiche o da imposta sul reddito delle persone giuridiche”.

<sup>19</sup> Art. 116, primo comma, T.U.I.R.: “Soggetti passivi. Soggetti passivi dell'imposta locale sui redditi sono le persone fisiche, le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e le società e gli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, ovunque residenti”.

<sup>20</sup> Art. 118, primo comma, T.U.I.R.: “Base imponibile. L'imposta si applica:

a) ... c) per le società e gli enti soggetti ad imposta sul reddito delle persone giuridiche residenti nel territorio dello Stato e per quelli non residenti con stabile organizzazione nel territorio stesso, sul reddito complessivo determinato con i criteri stabiliti nel titolo II, diminuito dei redditi prodotti fuori dal territorio dello Stato. Il reddito complessivo è assunto al lordo degli accantonamenti per imposta locale sui redditi e delle perdite di precedenti esercizi di cui all'art. 102; d) ...”.

<sup>21</sup> La possibilità di dedurre le perdite di precedenti esercizi è prevista dall'art. 102 T.U.I.R.: “Riporto delle perdite. La perdita di un periodo di imposta determinata con le stesse norme valesi per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza nel reddito complessivo di ciascuno di essi. ...”.

f) rendita fiscale da imposta sul valore aggiunto forfettizzata ex art. 74, quinto comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Quelli negativi sono:

- a) costi derivanti dal trasferimento di atleti;
- b) spese per prestazioni di lavoro subordinato e per prestazioni di servizi;
- c) spese per beni distribuiti gratuitamente (targhe, coppe, gagliardetti, agende, ecc).

### 3. INTROITI DA GARE.

La totalità delle società sportive di capitali svolge un'attività imprenditoriale<sup>22</sup> diretta all'organizzazione e all'allestimento di spettacoli sportivi da tenersi periodicamente. È evidente perciò che gli introiti conseguiti grazie all'organizzazione delle gare costituiscono una delle principali voci di bilancio dei sodalizi sportivi costituiti nella forma di società di capitali, anche se la loro incidenza percentuale sul totale delle entrate tende negli ultimi anni a diminuire in seguito all'ampliamento e alla differenziazione delle fonti di entrata delle società sportive.

I proventi derivanti dalla vendita dei biglietti concorrono alla formazione del reddito di impresa come ricavi, in quanto corrispettivi della prestazione di servizio (spettacolo sportivo) alla cui produzione è preordinata l'attività di impresa (art. 53, primo comma, lettera a, T.U.I.R.<sup>23</sup>).

Detto questo, bisogna ricordare che essi, come tutti i redditi di impresa, concorrono a determinare il reddito dell'esercizio di competenza<sup>24</sup>, cioè dell'eserci-

---

<sup>22</sup> Sulla natura di attività imprenditoriale dell'attività di organizzazione degli spettacoli dottrina e giurisprudenza sono d'accordo. Per quanto riguarda la giurisprudenza vedi Corte di Cassazione, 26 gennaio 1971, n. 171, riportata nella nota n. 28 del secondo capitolo.

Per quanto riguarda la dottrina, vedi Frattarolo, *Il fallimento delle associazioni sportive*, Riv. di dir. sport., 1983, 542 e ss., 544: "L'equiparazione dell'associazione sportiva (ed in particolare quella calcistica) all'impresa di pubblici spettacoli è, in giurisprudenza e in dottrina, un dato acquisito da tempo".

<sup>23</sup> Art. 53, primo comma, T.U.I.R.: "Ricavi. Sono considerati ricavi:

- a) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- b) i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- c) i corrispettivi della cessione di azioni, obbligazioni e di altri titoli in serie o di massa, anche se non rientrano tra i beni al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- d) le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento di beni di cui alle precedenti lettere;
- e) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- f) i contributi in conto esercizio dello Stato o di altri enti pubblici spettanti a norma di legge".

<sup>24</sup> I redditi di impresa vengono determinati secondo il principio della competenza, definito dall'art. 75 del T.U.I.R. (vedi nota seguente).

zio in cui si sono verificati i fatti economici che li hanno generati; perciò gli introiti da gare influiranno sul reddito dell'esercizio in cui le relative prestazioni di servizio (manifestazioni agonistiche) sono ultimate (art. 75, secondo comma, lettera b, T.U.I.R.<sup>25</sup>).

Per quanto riguarda, invece, i ricavi da abbonamento, essi concorrono alla formazione del reddito alla data di maturazione dei corrispettivi, poiché si tratta di prestazioni di servizi a carattere periodico (art. 75). Di conseguenza, anche se l'effettiva entrata derivante dalla vendita dell'abbonamento si verifica prima dell'inizio del campionato, i corrispettivi si considerano conseguiti pro quota alla data di effettuazione delle singole manifestazioni a cui l'abbonamento si riferisce. Se, per ipotesi, la durata della stagione sportiva non corrispondesse alla durata dell'esercizio<sup>26</sup>, nel calcolo del reddito di impresa sarebbe necessario scomputare la quota parte di entrata relativa alle gare che verranno effettuate nell'esercizio seguente. Detto importo influirà ovviamente sulla determinazione del reddito del periodo di imposta successivo.

Da quanto detto risulta evidente che i proventi derivanti dalla vendita dei biglietti e degli abbonamenti concorrono alla formazione del reddito del periodo di imposta in cui la manifestazione ha avuto luogo, indipendentemente dalla loro effettiva percezione. Tutto ciò a condizione che sia certa la loro esistenza e deter-

---

Alvisi, Angeli, Ghio, Mistò, *Il reddito di impresa*, in AAVV, *Le imposte della riforma*, Ed. Ecig, 1989, 35 e ss., 40, definiscono così il concetto in esame: "Caratteristica peculiare dei redditi di impresa è di essere determinati secondo il principio di competenza, il quale prevede che i componenti positivi e negativi di reddito vengano imputati agli esercizi cui sono riferibili sulla base dei fatti economici che li hanno generati; nessuna rilevanza ha pertanto il fenomeno finanziario del pagamento, che viene preso a base del diverso principio di cassa, adottato ad esempio per la determinazione del reddito di lavoro autonomo".

<sup>25</sup> Art. 75, primo e secondo comma, T.U.I.R.: "Norme generali sui componenti del reddito di impresa. I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi o negativi, per i quali le precedenti norme del presente capo non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni.

Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per i beni immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva della proprietà.

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi".

<sup>26</sup> È veramente solo un'ipotesi perché, almeno per le società calcistiche professionistiche, questo non avviene mai.

minabile in modo oggettivo il loro ammontare; altrimenti, i ricavi in oggetto andranno ad influire sul calcolo del reddito dell'esercizio in cui certezza e determinabilità sono venute ad esistenza (art. 75, primo comma).

## **4. DIRITTI DI RIPRESA RADIOTELEVISIVA.**

### **4.1. Importanza economica dei diritti di ripresa radiotelevisiva.**

I proventi derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva delle manifestazioni agonistiche hanno assunto in questi ultimi anni sempre maggior peso nel bilancio delle società sportive di capitali. In effetti, la trasmissione dell'evento sportivo, grazie agli elevati shares che sempre garantisce, è stata uno dei principali oggetti del contendere tra televisione di Stato e reti private<sup>27</sup>. L'aumento del grado di concorrenzialità conseguente al passaggio da un monopolio esercitato dalla RAI a un duopolio di fatto, considerata la presenza delle tre reti Fininvest, è stato di beneficio per i bilanci delle società sportive che hanno potuto ottenere maggiori introiti per la cessione dei diritti.

Per quanto riguarda il calcio, bisogna ricordare che non sono le singole società a contrattare la vendita dei diritti, ma la Lega Nazionale Professionisti. Fino all'accordo triennale concluso nel 1990, i diritti di ripresa radiotelevisiva erano ceduti in esclusiva alla RAI. In questo senso è indubbiamente rivoluzionario il recente contratto concluso dalla Lega (1 luglio 1993), il quale ha spezzato il monopolio a favore dell'ente televisivo di Stato, garantendo a una pay television, operante sul circuito nazionale, la possibilità di diffondere in diretta per i suoi abbonati una partita di serie B e una partita di serie A per ogni turno di campionato<sup>28</sup>. L'avvento della televisione a pagamento offre così nuove prospettive di guadagno alle società calcistiche, senza il pericolo che la trasmissione della gara distolga il pubblico dalla partecipazione diretta alla stessa.

---

<sup>27</sup> Al proposito è sufficiente pensare alla polemica relativa all'assegnazione delle frequenze necessarie per la trasmissione del Giro d'Italia 1993, di cui il gruppo Fininvest ha acquistato i diritti di ripresa televisiva dopo anni di monopolio della RAI-TV.

<sup>28</sup> Il contratto è stato perfezionato dalla Lega e approvato dall'assemblea dei presidenti di società di serie A e B in data 1° luglio 1993 (vedi *Il Giornale*, 2 luglio 1993, p. 24). La ratifica del consiglio federale della F.I.G.C. è avvenuta il 20 luglio 1993. Da un punto di vista economico, l'accordo prevede:

- a) contratto in esclusiva alla RAI per campionato e Coppa Italia: 135 miliardi l'anno;
- b) contratto in esclusiva a Tele + 2 degli anticipi di B e dei posticipi di A: 44 miliardi e 800 milioni l'anno;
- c) contratto in esclusiva coppe europee alla RAI per le partite casalinghe, al gruppo Fininvest per le partite esterne: 49 miliardi l'anno;
- d) costo singolo anticipo di B: 350 milioni;
- e) costo singolo anticipo di A: 1200 milioni.

## 4.2. Inquadramento giuridico della cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva.

L'art. 21 della Costituzione<sup>29</sup> tutela la libertà di manifestazione del pensiero, principio che ha una delle sue preminenti manifestazioni nella libertà di stampa e nel diritto di cronaca. Si potrebbe pensare quindi che la trasmissione via etere di una manifestazione sportiva rientri nell'ambito del diritto da ultimo citato, essendo prevalente la valenza informativa del servizio prestato dall'emittente radiofonica o televisiva.

Tuttavia, bisogna ricordare che l'organizzazione della gara è il prodotto a cui è preordinata l'attività dell'impresa di spettacoli sportivi. La generalizzata e indisciplinata trasmissione delle manifestazioni agonistiche potrebbe arrecare notevoli danni economici all'imprenditore-società, poiché causerebbe disaffezione del pubblico alla partecipazione diretta all'avvenimento sportivo. Non è solamente un'ipotesi accademica pensare che una situazione di questo tipo renderebbe molto più arduo il reperimento di capitali da investire nel fenomeno sportivo.

Sulla base di tali considerazioni, in giurisprudenza<sup>30</sup> si è sostenuto che il diritto

---

L'accordo si fonda sul principio della mutualità, secondo il quale gli introiti percepiti sulla base del contratto vengono ripartiti tra le società di serie A e B.

Una società di serie A percepirà quindi: 3750 milioni l'anno per l'esclusiva RAI delle partite di campionato ( $135:2 = 67,5$  miliardi:18 partecipanti al campionato = 3,75 miliardi); 7 miliardi se partecipa alle coppe europee (49 miliardi:7 partecipanti alle coppe = 7 miliardi) e 600 milioni per ogni posticipo (le partite di serie A trasmesse dalla pay tv inizieranno alle 20:30 della domenica) trasmesso da Tele + 2.

Una società di serie B percepirà invece 3375 milioni l'anno ( $135:2 = 67,5$  miliardi:20 partecipanti al campionato = 3,375 miliardi) e 175 milioni per ogni anticipo (le partite di serie B trasmesse dalla pay tv si giocheranno il sabato alle 20:30) trasmesso da Tele+ 2.

Anche la Lega di serie C ha concluso un accordo con la medesima pay-tv per la trasmissione in diretta per gli abbonati di una partita del campionato di serie C per ogni turno di campionato (sabato, ore 14:30). Il corrispettivo incassato è di dieci miliardi circa (Vedi Il Giornale, 21 luglio 1993, p. 24).

<sup>29</sup> Art. 21 Costituzione: "Tutti hanno diritto di manifestare liberamente il proprio pensiero con la parola, lo scritto e ogni altro mezzo di diffusione.

La stampa non può essere soggetta ad autorizzazioni o censure.

Si può procedere a sequestro soltanto per atto motivato dell'autorità giudiziaria nel caso di delitti, per i quali la legge sulla stampa espressamente lo autorizzi, o nel caso di violazione delle norme che la legge stessa prescrive per l'indicazione dei responsabili.

In tali casi, quando vi sia assoluta urgenza e non sia possibile il tempestivo intervento dell'autorità giudiziaria, il sequestro della stampa periodica può essere eseguito da ufficiali della polizia giudiziaria, che devono immediatamente, e non mai oltre ventiquattro ore, fare denuncia all'autorità giudiziaria. Se questa non lo convalida nelle ventiquattro ore successive, il sequestro si intende revocato e privo di ogni effetto.

La legge può stabilire, con norme di carattere generale, che siano resi noti i mezzi di finanziamento della stampa periodica.

Sono vietate le pubblicazioni a stampa, gli spettacoli e tutte le altre manifestazioni contrarie al buon costume. La legge stabilisce provvedimenti adeguati a prevenire e a reprimere le violazioni".

<sup>30</sup> Pretura di Roma, ordinanza del 3 luglio 1981: "Le associazioni professionistiche affiliate alla F.I.G.C. e costituite in S.p.a. svolgono attività economica imprenditoriale di produzione di servizi a fini di lucro, in quanto lo sfruttamento economico si realizza non solo nella forma primaria del-

to delle società sulle partite da loro organizzate è un diritto assoluto, suscettibile quindi di tutela erga omnes, assimilabile a quello d'autore su opere dell'ingegno (art. 2575 e ss. c.c.<sup>31</sup>). Se questa è la configurazione del diritto di ripresa radiotelevisiva, la legge sul diritto d'autore risulterebbe applicabile per analogia, impedendo ai terzi di utilizzare il prodotto dell'altrui attività imprenditoriale.

In merito a questa tesi, è opportuno ricordare che i presupposti dell'applicazione per analogia sono stati individuati da un'autorevole dottrina<sup>32</sup> in:

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

La posizione giurisprudenziale non sembra perciò condivisibile, perché l'art. 2575 c.c. si riferisce espressamente, nel definire l'oggetto del diritto d'autore, alle opere di ingegno di carattere creativo che appartengono alle scienze, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, alla cinematografia, qualunque ne sia il modo di espressione. Indubbiamente, l'identità di ratio tra caso previsto e caso non previsto non sussiste e perciò l'analogia non è applicabile.

La strada impervia che porta ad assimilare il diritto di ripresa radiotelevisiva al diritto d'autore deve pertanto essere evitata. È molto più proficuo partire dalla

---

l'offerta onerosa del biglietto di ingresso, ma anche con modalità secondarie e cronologicamente successive tra cui la trasmissione televisiva delle riprese filmate della partita. Il conseguente divieto per i terzi non legittimati di appropriarsi di tale risultato della altrui attività imprenditoriale non viola il precetto costituzionale (art. 21) della libertà di manifestazione del pensiero.

In caso di trasmissione televisiva di una partita di calcio da parte di un soggetto a ciò non autorizzato, il pregiudizio di cui all'art. 700 del c.p.c. si concreta non solo nel lucro cessante subito per la mancata alienazione dei diritti di trasmissione, ma anche nella ulteriore conseguenza dannosa, indotta dalla indisciplinata e generalizzata teletrasmissione, costituita dalla disaffezione del pubblico alla partecipazione diretta all'avvenimento sportivo quindi nella perdita numerica di spettatori paganti".

Pretura civile di Roma, 18 settembre 1987: "Se, per tornare all'inquadramento giuridico del rapporto tra imprenditore-società calcistica e prodotto della sua attività, tale prodotto consiste in uno spettacolo calcistico e quindi in un'entità immateriale, perché non considerarlo, con un'autorevole dottrina, come un rapporto assoluto, suscettibile di tutela erga omnes? ... Configurato quindi il diritto delle società sulle partite da loro organizzate come un diritto assoluto, assimilabile a quello dell'autore di un'opera dell'ingegno, ne sarà vietata non solo la riproduzione, a norma dell'art. 13, ma anche la diffusione, per restare all'oggetto del ricorso, a mezzo radio o telefono (art. 16). ... In conclusione, sembra doversi ritenere, pur nei limiti imposti dalla sommarietà di giudizio, che, in presenza di spettacoli professionalmente organizzati a scopo di lucro, il diritto di cronaca trovi un limite insormontabile nel diritto esclusivo dell'organizzatore di sfruttamento economico del prodotto della sua attività; restano perciò estranee all'esercizio del diritto di cronaca tutte quelle forme di utilizzazione dello spettacolo che, direttamente o indirettamente, siano suscettibili di sfruttamento economico, anche se attualmente non esperite dall'organizzatore".

<sup>31</sup> Art. 2575 c.c.: "Oggetto del diritto. Formano oggetto del diritto d'autore le opere dell'ingegno di carattere creativo che appartengono alle scienze, alla letteratura, alla musica, alle arti figurative, all'architettura, al teatro e alla cinematografia, qualunque ne sia il modo o la forma di espressione".

<sup>32</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 45.

semplice constatazione che il diritto in questione è assimilabile ad un bene in senso giuridico, di cui all'art. 810 c.c., di proprietà dell'imprenditore sportivo.

Per quanto riguarda poi il contratto di cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva, esso è sicuramente un contratto atipico, messo in atto in virtù del principio di autonomia contrattuale di cui all'art. 1322 del c.c.<sup>33</sup>, secondo il quale le parti possono concludere contratti che non appartengono ai tipi aventi una disciplina particolare, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico. Inoltre si tratta senza dubbio di un contratto a prestazioni corrispettive, dato che la società sportiva cede il diritto di ripresa radiotelevisiva della gara dietro pagamento di una somma di denaro.

Di conseguenza, si è del parere che alla cessione del diritto di ripresa radiotelevisiva siano applicabili le norme sulla compravendita (artt. 1470 e ss. c.c.<sup>34</sup>), in quanto compatibili, dato che la causa del contratto in parola è assimilabile a quella del contratto di compravendita (scambio di una cosa con un prezzo). Risulta così per esempio applicabile l'art. 1483 c.c.<sup>35</sup>, in base al quale "se il compratore subisce l'evizione totale o parziale della cosa per effetto dei diritti che un terzo ha fatto valere su di essa, il venditore è tenuto a risarcirlo del danno a norma dell'art. 1479 c.c.". Se una società calcistica cedesse i diritti di ripresa radiotelevisiva ad un imprenditore dopo che li ha già ceduti ad un altro, dovrebbe essere tenuta a risarcire il danno a norma dell'art. 1479 c.c.<sup>36</sup>.

È possibile ipotizzare anche dei casi limite in cui è applicabile anche l'art. 1490 c.c.<sup>37</sup>, in base al quale "il venditore è tenuto a garantire che la cosa sia immune da vizi che la rendano inidonea all'uso cui è destinata o ne diminuiscano in modo apprezzabile il valore". Se per esempio si accerta che la partita di cui sono stati venduti i diritti di ripresa radiotelevisiva è stata preceduta da un accordo illecito tra le parti per cui il risultato è frutto di una combine tra i due sodalizi, l'imprendito-

---

<sup>33</sup> Art. 1322 c.c.: "Autonomia contrattuale. Le parti possono liberamente determinare il contenuto del contratto nei limiti imposti dalla legge e dalle norme corporative.

Le parti possono anche concludere contratti che non appartengano ai tipi aventi una disciplina particolare, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico".

<sup>34</sup> Art. 1470 c.c.: "Nozione. La vendita è il contratto che ha per oggetto il trasferimento della proprietà di una cosa o il trasferimento di un altro diritto verso il corrispettivo di un prezzo".

<sup>35</sup> Art. 1483 c.c.: "Se il compratore subisce l'evizione totale della cosa per effetto di diritti che un terzo ha fatti valere su di essa, il venditore è tenuto a risarcirlo del danno a norma dell'art. 1479. Egli deve inoltre corrispondere al compratore il valore dei frutti che questi sia tenuto a restituire a colui dal quale è evitto, le spese che egli abbia fatte per la denuncia della lite e quelle che abbia dovuto rimborsare all'attore".

<sup>36</sup> Un caso simile è accaduto in occasione del Trofeo Bernabeu 1993 tra Real Madrid e Internazionale Football Club. La società spagnola ha ceduto i diritti di ripresa, già trasferiti in esclusiva per tutte le amichevoli ad un imprenditore spagnolo, alla Fininvest. La RAI, a sua volta, ha acquistato i diritti da chi li aveva regolarmente comprati dal Real Madrid. La trasmissione della partita ha avuto luogo sulle reti RAI e la Fininvest ha chiesto al club madrileno il risarcimento dei danni.

<sup>37</sup> Art. 1490 c.c.: "Il venditore è tenuto a garantire che la cosa sia immune da vizi che la rendano ini-

re radiotelevisivo potrebbe chiedere il risarcimento dei danni perché un accordo siffatto rende la gara inidonea all'uso cui è destinata dallo stesso, e cioè la trasmissione via etere di una sana e avvincente competizione sportiva.

### **4.3. Disciplina fiscale dei diritti di ripresa radiotelevisiva.**

Non c'è alcun dubbio sul fatto che i diritti di ripresa radiotelevisiva dell'evento sportivo debbano essere ricondotti, in quanto connessi allo sfruttamento del prodotto dell'attività dell'impresa, ai ricavi, di cui all'art. 53, primo comma, lettera a), T.U.I.R.. Essi rappresentano una forma alternativa di sfruttamento del prodotto rispetto a quella più tradizionale che si concretizza nella vendita dei biglietti; la disciplina fiscale dei due tipi di introiti non può quindi che essere identica.

I proventi in oggetto concorrono perciò alla formazione del reddito dell'esercizio in cui la prestazione di servizio (cioè la manifestazione agonistica) è ultimata, indipendentemente dalla loro effettiva percezione (art. 75, secondo comma, T.U.I.R.). Infine, bisogna ricordare che anche per tale tipo di introito è necessaria la certezza dell'esistenza e la determinabilità dell'ammontare, in mancanza delle quali essi andranno ad influire sulla determinazione del reddito del periodo di imposta in cui le suddette condizioni sono venute ad esistenza (art. 75, primo comma, T.U.I.R.).

## **5. INTROITI PUBBLICITARI.**

### **5.1. Nozione legale di pubblicità commerciale e di propaganda.**

La pubblicità è un fenomeno complesso e in continua evoluzione, dato che gli strumenti e le tecniche che essa utilizza cambiano velocemente, costringendo l'economista d'azienda che si occupa di essa a continue ridefinizioni dell'oggetto di studio. Gli stessi obiettivi che un'impresa persegue attraverso una campagna pubblicitaria possono essere molteplici e cambiare nel tempo, anche con riferimento allo stesso prodotto: il fine del ricorso alla pubblicità potrebbe così essere l'informazione dell'esistenza di un nuovo prodotto, l'acquisizione di nuovi clienti, l'incremento della fedeltà alla marca, il miglioramento dell'immagine dell'azienda e così via<sup>38</sup>. L'obiettivo di ultima istanza è comunque sempre l'incremento delle vendite e, attraverso di esse, del profitto dell'impresa.

---

donea all'uso cui è destinata o ne diminuiscano in modo apprezzabile il valore.

Il patto con cui si esclude o si limita la garanzia non ha effetto, se il venditore ha in mala fede taciuto al compratore i vizi della cosa".

<sup>38</sup> Guatri, Vicari, *Il marketing*, Ed. Giuffrè, Milano, 1986, 539: "La finalità generale della pubblicità consiste, come si è detto, nell'ottenere una risposta adeguata da parte dei soggetti a cui essa viene indirizzata. Tale adeguatezza è di regola riconducibile all'atto di acquisto, e dunque si concre-

Se questa è la natura economica della pubblicità, non si può che essere d'accordo con la definizione di chiara matrice aziendalistica adottata da un Autore<sup>39</sup>, secondo la quale è pubblicità ogni comunicazione che:

a) fornisca informazioni sul prodotto o conquisti l'eventuale acquirente attraverso l'immagine dell'impresa. In conformità alla dottrina aziendalistica, tale classificazione ritiene che sia pubblicità anche la campagna che abbia per oggetto il nome dell'impresa (la cosiddetta pubblicità istituzionale<sup>40</sup>);

b) sia diretta ad una massa di potenziali compratori;

c) abbia come fine diretto o indiretto l'aumento delle vendite.

Anche la giurisprudenza ha fatto riferimento alla nozione di pubblicità della disciplina che la annovera tra i suoi oggetti di studio, vale a dire l'economia aziendale. Infatti, la Corte Costituzionale ha affermato, in una sentenza del 1985<sup>41</sup>, che la pubblicità, in quanto attività collegata con lo svolgimento di una attività economica, è espressione del diritto di iniziativa economica, ma, contemporaneamente, è anche, quale manifestazione del pensiero, tutelata dall'art. 21 della Costituzione. La Corte ha così evidenziato il duplice carattere della pubblicità, l'economico e il creativo. La Cassazione, d'altra parte, in almeno due pronunce<sup>42</sup>, ha confermato la necessità dello scopo di lucro della notizia fornita dalla comunicazione affinché si possa parlare di pubblicità, in piena conformità con la dottrina aziendalistica, che individua nella pubblicità un mezzo per incrementare le vendite.

---

tizza in un aumento delle vendite (e quindi dei profitti). Alla pubblicità vengono poi talvolta assegnati obiettivi particolari. Essi sono talmente numerosi che l'elenco non può essere esauriente. Citemone alcuni, i più frequenti:

- informare dell'esistenza di un nuovo prodotto o di nuove caratteristiche;
- indurre alla prova del prodotto;
- acquisire nuovi clienti;
- incrementare l'uso del prodotto;
- sottolineare le caratteristiche differenziali del prodotto;
- produrre o incrementare la fedeltà alla marca;
- migliorare l'immagine del prodotto o dell'azienda;
- sollecitare richieste di informazione;
- informare dell'esistenza di promozioni;
- correggere opinioni erronee".

<sup>39</sup> Santacroce, *Costi di pubblicità e rappresentanza*, Rass. trib., n. 6, 1992, 20.

<sup>40</sup> Guatri, Vicari, *op. cit.*, 503: "La pubblicità è generalmente realizzata da una singola azienda a favore di specifici prodotti (perciò si dice anche di prodotto o di marca). Più raramente essa pone l'accento sull'azienda (anzichè sui prodotti) al fine di sviluppare nei suoi confronti atteggiamenti favorevoli del pubblico in genere o di particolari gruppi di persone (clienti, distributori, azionisti, ecc.): in tal caso si parla di pubblicità istituzionale. Mentre, in altre parole, la pubblicità tende di regola ad affermare l'immagine del prodotto o della marca (product image o brand image), la pubblicità istituzionale tende ad affermare l'immagine dell'azienda (company image)".

<sup>41</sup> Corte Costituzionale, 17 ottobre 1985, n. 231.

<sup>42</sup> Corte di Cassazione, 10 dicembre 1984, n. 4984, in Giust. civ., 1985, I, 1092. In questa sentenza la Suprema Corte affermò la necessità dello scopo di lucro come criterio per affermare o alternativamente negare l'imposizione, ai fini dell'imposta sugli spettacoli.

Corte di Cassazione, 15 gennaio 1979, n. 296, in Corr. trib., n. 36, 1979, 1235. Con questa senten-

Sulla scorta di questi precedenti, il legislatore, in recepimento della Direttiva CEE 84/450, ha definito pubblicità<sup>43</sup> “qualsiasi forma di messaggio che sia diffuso, in qualsiasi modo, nell’esercizio di un’attività commerciale, industriale, artigianale o professionale allo scopo di promuovere la vendita di beni mobili o immobili, la costituzione o il trasferimento di diritti e obblighi su di essi oppure la prestazione di opere e di servizi” (art. 2, lett. a), D.Lgs. 25 gennaio 1992, n. 74)<sup>44</sup>. È di immediata evidenza che la nozione legale del fenomeno si conforma pienamente alla dottrina aziendalistica e alla giurisprudenza precedente.

Va anche ricordato inoltre che il legislatore, ancor prima di dettare una norma definitoria, si era preoccupato di disciplinare la collocazione in bilancio delle spese di pubblicità, il trattamento fiscale di queste ultime e le modalità di esercizio della pubblicità televisiva (L. 6 agosto 1990, n. 223<sup>45</sup>).

Infine, per quanto riguarda la propaganda, in economia aziendale<sup>46</sup> essa è definita come la diffusione, quasi sempre gratuita, di notizie per mezzo dei mass media. Essa è perciò possibile, data la sua gratuità, solo quando l’impresa riesce a fare notizia, diventando oggetto di interesse per i mezzi di informazione. Con riferimento però all’utilizzazione del termine in diritto tributario, è certa l’intenzione da parte del legislatore del Testo Unico di considerare il termine quale sinonimo di pubblicità, dato che si è affermato nella relazione al provvedimento legislativo citato che la parola propaganda è stata inserita nel T.U.I.R. accanto a pubblicità

---

za la Cassazione ha negato natura pubblicitaria alle targhe ovvero alle insegne contenenti il nome della ditta o la riproduzione di altro suo segno distintivo, perché prive di quel contenuto reclamistico che sempre deve contraddistinguere la comunicazione pubblicitaria.

Nello stesso senso di quest’ultima sentenza, la decisione del Tribunale Amministrativo Regionale della Lombardia, 6 agosto 1987, n. 603, in Foro amm., 1988, col. 677, con la quale si è affermato che non può costituire pubblicità, in mancanza del connotato reclamistico, l’iscrizione del nome di una ditta riprodotta sugli automezzi che effettuano il trasporto dei prodotti della stessa.

<sup>43</sup> Non si poteva senz’altro considerare una definizione della pubblicità l’art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, il quale individua l’oggetto dell’imposta sulla pubblicità: “Oggetto. L’imposta sulla pubblicità si applica alle insegne, alle iscrizioni e a tutte le altre forme pubblicitarie, visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate ai diritti sulle pubbliche affissioni a norma del capo III del presente decreto, esposte od effettuate nell’ambito del territorio comunale in luoghi pubblici o aperti al pubblico o comunque da tali luoghi percepibili”.

<sup>44</sup> Con il D. Lgs. 25 gennaio 1992, n. 74 (G.U. 13 febbraio 1992, n. 36, supp. ord. n. 2) è stata recepita la Direttiva CEE 84/450 in materia di pubblicità ingannevole, in attuazione della Legge delega n. 428 del 29 dicembre 1990.

<sup>45</sup> La L. 6 agosto 1990, n. 223, reca “Disciplina del sistema radiotelevisivo pubblico e privato”. L’art. 8 e 9 della Legge dettano una serie di regole sull’esercizio della pubblicità televisiva.

<sup>46</sup> Guatri, Vicari, *op. cit.*, 493: “Le pubbliche relazioni, nell’aspetto commerciale, concernono l’insieme delle iniziative mediante le quali l’azienda si propone di migliorare la conoscenza e l’accettazione che di essa ha il mondo esterno, al fine di accreditare una favorevole immagine di se stessa e dei suoi prodotti. Tra gli strumenti dei quali le pubbliche relazioni si avvalgono, va in prima linea ricordata la propaganda, consistente nella diffusione, quasi sempre gratuita di notizie di un certo rilievo a mezzo tipicamente dei canali di grande comunicazione (stampa, televisione, radio, ecc.). Data la sua frequente gratuità, la propaganda sull’azienda e sui suoi prodotti è possibile quando assurge ad interesse di cronaca, cioè fa notizia”.

(spese di pubblicità e propaganda) per evitare incertezze interpretative dovute al confronto con la norma relativa all'imposta sulla pubblicità<sup>47</sup>.

In dottrina<sup>48</sup> si è inoltre notato che tale aggiunta costituisce una sorta di adeguamento alla terminologia usata dal codice civile che, disciplinando la collocazione in bilancio delle spese di pubblicità e propaganda, non può senza dubbio fare riferimento ad un'attività che l'impresa riesce a svolgere gratuitamente grazie alla notorietà di cui gode e che appunto per questo non può generare spese. In conclusione, è indubbio che anche il legislatore civilistico abbia considerato i due termini come sinonimi.

## 5.2. I contratti di pubblicità conclusi dalle società sportive di capitali.

Il contratto di pubblicità non rientra tra quelli espressamente disciplinati dal codice civile. Esso è perciò un contratto innominato o atipico, che può essere messo in atto in virtù del principio di autonomia contrattuale di cui all'art. 1322 c.c., secondo il quale le parti possono liberamente determinare il contenuto del contratto nei limiti delle disposizioni sui contratti in generale (art. 1321 e ss. c.c.).

Tuttavia, bisogna chiedersi quale configurazione assuma nella realtà il contratto in questione. Infatti, la vicenda pubblicitaria può scindersi, come affermato da un Autore<sup>49</sup>, in due fasi:

- 1) la creazione del messaggio, in cui l'agenzia di pubblicità realizza una comunicazione pubblicitaria, che si adatti alle esigenze dell'impresa committente;
- 2) la collocazione sul mercato dello stesso, in cui si acquisiscono gli spazi attraverso i quali far giungere al consumatore la comunicazione.

È evidente quindi che spesso contratti diversi tra loro sono conclusi dall'impresa con soggetti diversi oppure viene stipulato un unico contratto con l'agenzia pubblicitaria, la quale si impegna a realizzare tutte e due le fasi sopra evidenziate. Di conseguenza, il contratto di pubblicità può assumere diverse connotazioni:

---

<sup>47</sup> L'art. 71 del D.P.R. 597/1973 parlava soltanto di spese di pubblicità. L'art. 74 del T.U.I.R. parla invece di spese di pubblicità e propaganda. La relazione ministeriale al T.U.I.R. precisa che le parole "e di propaganda" sono state aggiunte "per evitare la possibilità di incertezze interpretative derivanti dal confronto con le norme relative al presupposto dell'imposta sulla pubblicità". Anche Nanula, *Costi di pubblicità, propaganda e rappresentanza: analogie e differenze*, Il fisco, n. 8, 1990, 1153 e ss., 1153, ritiene che l'aggiunta del termine propaganda non abbia aggiunto ulteriori significati al termine pubblicità.

<sup>48</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Ed. Giuffrè, Milano, 1990, 819. Gli stessi autori ritengono però che sussista una differenza tra pubblicità e propaganda: "L'elemento distintivo tra pubblicità e propaganda si può cogliere nella diversa modalità attraverso cui viene effettuato il messaggio circa l'esistenza di determinati beni e servizi, nel senso che mentre la prima tende, in coerenza con il suo significato letterale, a rendere pubblica tale esistenza attraverso i mezzi di comunicazione, la seconda è invece diretta a divulgarne particolari caratteristiche o particolari pregi di carattere estetico, economico, sanitario, ecc. anche per il tramite di soggetti forniti di specifiche competenze e qualità idonee a meglio evidenziare le caratteristiche e i pregi medesimi".

<sup>49</sup> Costanza, *I contratti di pubblicità*, Circolare n. 10 del Corr. trib., 1989, 9.

• quelli che hanno per oggetto la creazione del messaggio sono riconducibili all'appalto di servizi (artt. 1655-1677 c.c.<sup>50</sup>) o alle prestazioni d'opera intellettuale (artt. 2222-2238 c.c.<sup>51</sup>);

• quelli che hanno per oggetto la vendita del messaggio sono assimilabili al modello normativo disegnato dagli artt. 1470 e ss. per il contratto di compravendita.

Per quanto riguarda le società sportive, gli introiti pubblicitari derivano dalla vendita di spazi collocati nei pressi del luogo in cui si svolge la manifestazione agonistica. Si tratta di pubblicità effettuata mediante cartelloni posti sul campo per destinazione<sup>52</sup> (calcio), all'arrivo (ciclismo), oppure di insegne poste sul mezzo (automobilismo e motociclismo). I contratti conclusi dalle società sportive sono quindi riconducibili al contratto di compravendita e la fase della vicenda pubblicitaria su cui concentrare l'attenzione è la seconda.

### **5.3. Le spese di pubblicità e propaganda nel codice civile.**

È possibile a questo punto esaminare la disciplina civilistica delle spese di pubblicità e propaganda. Esse trovavano la loro collocazione nell'art. 2429 bis, secondo comma, n. 6, c.c.<sup>53</sup>, secondo il quale la relazione degli amministratori deve spiegare il criterio di valutazione adottato nella stima dei costi di pubblicità e propaganda iscritti nell'attivo di bilancio. A fondamento di questa norma stava la

---

<sup>50</sup> Art. 1655 c.c.: "Nozione. L'appalto è il contratto con il quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso corrispettivo in denaro".

<sup>51</sup> Art. 2222 c.c.: "Contratto d'opera. Quando una persona si obbliga a compiere verso corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV".

Art. 2230 c.c., primo comma: "Prestazione d'opera intellettuale. Il contratto che ha per oggetto una prestazione d'opera intellettuale è regolato dalle norme seguenti e, in quanto compatibili con queste e con la natura del rapporto, dalle disposizioni del capo precedente".

<sup>52</sup> Il concetto di campo per destinazione è individuato tra le decisioni F.I.G.C. relative alla regola 1 del Regolamento del giuoco del calcio ("Il terreno di giuoco"): "Campo per destinazione:

1) Tra le linee perimetrali del terreno e il pubblico od un ostacolo qualunque (muro, rete, fossati, alberi o altro) vi deve essere una striscia di terreno piana e al medesimo livello del terreno di giuoco, della larghezza minima di metri 1,50, denominato "campo per destinazione";

2) Sia tale spazio, sia quello delimitato dalle reti delle porte, devono intendersi campo esclusivamente nel senso che possono essere utilizzati dai giocatori in stretta relazione a fatti di giuoco".

<sup>53</sup> Art. 2429 bis, primo e secondo comma, c.c.: "Relazione degli amministratori. La relazione degli amministratori prescritta dal terzo comma dell'art. 2423 deve illustrare l'andamento della gestione nei vari settori in cui la società ha operato, anche attraverso altre società da essa controllate, con particolare riguardo agli investimenti, ai costi e ai prezzi. Devono essere indicati anche i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio.

Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

1) ... 6) le spese di studio, ricerca e progettazione, le spese di pubblicità e propaganda e le spese di avviamento di impianti o di produzione, iscritte nell'attivo di bilancio, con distinta indicazione del relativo ammontare".

constatazione che le spese in questione possono produrre utilità anche in esercizi futuri rispetto a quello di sostenimento (si pensi alla campagna di lancio di un prodotto o all'invenzione di un motto da collegare al prodotto in maniera indissolubile), richiedendo quindi agli amministratori l'applicazione di un procedimento congetturale<sup>54</sup>, che porti all'individuazione della quota imputabile all'esercizio in corso.

In questa situazione normativa è intervenuto il Legislatore, il quale, con Decreto Legislativo 9 aprile 1991, n. 127, emanato in attuazione della IV Direttiva CEE<sup>55</sup>, ha reso esplicito il presupposto su cui si fondava l'art. 2429 bis c.c., vale a dire la possibilità che le spese di pubblicità e propaganda avessero un'utilità che si riversasse in più esercizi. Infatti Egli:

a) ha inserito i costi di pubblicità e propaganda tra le immobilizzazioni immateriali<sup>56</sup> nell'attivo dello stato patrimoniale (art. 5, primo comma, lett. B, n. 2<sup>57</sup>) e, in quanto tali, nel conto economico tra gli ammortamenti (art. 7, primo comma, lett. B, n.10<sup>58</sup>);

b) ha stabilito che i costi di pubblicità e propaganda possono essere iscritti nell'attivo e ammortizzati, con il consenso del collegio sindacale, in un periodo non superiore a cinque anni (art. 9, primo comma, n. 5<sup>59</sup>);

c) ha abrogato l'art. 2429 bis (art. 13<sup>60</sup>), non più necessario, data la nuova disciplina.

---

<sup>54</sup> Frattini, *op. cit.*, 284, definisce così il concetto di congettura: "Processo di determinazione dei valori congetturati. Si basa su ipotesi finzione; per esse non è possibile un riscontro futuro. Risulta da una scissione di costi, ricavi o risultati economici comuni a più esercizi".

<sup>55</sup> È la Direttiva n. 660 del 25 luglio 1978.

<sup>56</sup> Frattini, *op. cit.*, 285, definisce così il concetto di immobilizzazione (tecnica o immateriale): "Valore comune a più di due esercizi che non esaurisce la sua utilità in un solo esercizio e partecipa perciò alla formazione dei redditi degli esercizi cui è comune per quote, attraverso il cosiddetto processo di ammortamento". Le immobilizzazioni, sia tecniche (impianti e attrezzature), che immateriali (marchi, brevetti, ecc.), vanno iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale. Nel passivo vanno i fondi ammortamento. Le quote di ammortamento vanno nella sezione dedicata ai costi del conto economico".

<sup>57</sup> Art. 5 D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127: "L'art. 2424 c.c. è sostituito dal seguente:

Art. 2424 (Contenuto dello Stato Patrimoniale). Lo s.p. deve essere redatto secondo il seguente schema. ATTIVO: A) ... B) Immobilizzazioni: I- Immobilizzazioni immateriali: 1) ... 2) costi di ricerca, sviluppo, pubblicità; 3) ...".

<sup>58</sup> Art. 7 D.Lgs. n. 127/1991: "L'art. 2425 c.c. è sostituito dal seguente: Art. 2425 (Contenuto del conto economico). Il c.e. deve essere redatto in conformità al seguente schema: A) ... B) Costi della produzione: ... 10) ammortamenti e svalutazioni: a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali; ...".

<sup>59</sup> Art. 9 D.Lgs. n. 127/1991: "L'art. 2426 c.c. è sostituito dal seguente: Art. 2426 (Criteri di valutazione). Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri: ... 5) I costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso del collegio sindacale e devono essere ammortizzati in un periodo non superiore a cinque anni. ...".

<sup>60</sup> Art. 13 D.Lgs. n. 127/1991: "L'art. 2429 bis c.c. è abrogato".

In seguito all'emanazione del Decreto n. 127/1991, è sorta in dottrina una disputa sulla natura dei costi in oggetto. Infatti, una parte di essa sostiene che le spese di pubblicità e propaganda sono immobilizzazioni immateriali, dato che esse riversano sempre la loro utilità su più esercizi<sup>61</sup>. Vi sono invece degli Autori<sup>62</sup>, i quali ritengono che tali spese siano dei costi di esercizio che possono assumere la veste di immobilizzazione immateriale, se l'utilità prodotta dagli stessi si espande in più di un periodo gestionale. In altri termini, tali Autori sono convinti che nella pratica aziendale si verificano molti casi in cui i costi in questione non hanno il carattere della pluriennalità; vi sono infatti campagne di mantenimento, di sostegno, di richiamo del prodotto che si ripetono normalmente ad ogni esercizio<sup>63</sup>. Inoltre, si fa notare che la norma di legge non impone un obbligo di iscrizione, ma una facoltà, dato che i costi di pubblicità e propaganda "possono (non debbono) essere iscritti" nell'attivo dello stato patrimoniale (art. 9, primo comma, n. 5).

La tesi dottrinale da ultimo citata è senz'altro più convincente, non solo per un'interpretazione più persuasiva della norma di legge (art. 9 D.Lg. n. 127), ma anche per una lettura del fenomeno pubblicitario più vicina alla configurazione che esso attualmente assume nella realtà di impresa, nella quale effettivamente esistono spese pubblicitarie aventi un orizzonte limitato ad un solo esercizio. Per esempio, facendo riferimento alle società sportive, è difficile sostenere che l'acquisto di uno spazio pubblicitario ai bordi di un campo di calcio per un numero limitato di gare sia un costo ad utilità pluriennale.

---

<sup>61</sup> Pacifico, *Le spese di rappresentanza e le spese di pubblicità*, Il fisco, n. 1, 1990, 12 e ss., 12: "...a tali oneri non si può negare l'influenza positiva sull'intera attività aziendale, riferita all'arco del suo esercizio. Appare infatti difficile ipotizzare spese di pubblicità la cui utilità economica si rifletta a vantaggio del solo esercizio di sostenimento; finanche i cosiddetti omaggi di prodotto, in quanto portatori di un messaggio inteso a valorizzare il marchio o il prodotto stesso, influiscono sulla psicologia di consumatori per un tempo indeterminato, rapportabile in via di massima all'intero arco di vita aziendale".

<sup>62</sup> Santacroce, *op. cit.*, 21, afferma in proposito: "Infatti, anche se parte della dottrina sostiene, contro la stessa sistematica del codice, che le spese di pubblicità e propaganda sono immobilizzazioni immateriali, noi, condividendo la tesi di altra parte della dottrina, sosteniamo che i costi, oggetto della nostra ricerca, costituiscono per loro natura costi di esercizio e che possono assumere, debitamente motivati, la veste di immobilizzazione immateriale".

<sup>63</sup> Nanula, *op. cit.*, p. 1154, è d'accordo con quanto scritto nel testo: "... nella pratica aziendale non è facile individuare i costi connotati dal detto carattere della pluriennalità. Volendo schematizzare, con tutte le approssimazioni del caso, diremmo che il detto carattere possa essere riconosciuto alle campagne pubblicitarie cosiddette istituzionali, che ciascuna impresa effettua a scopo prevalentemente informativo per porre in evidenza le proprie capacità operative, per valorizzare la propria immagine sul mercato, per sostenere le vendite, ecc. ... Per quanto concerne il singolo prodotto, si distinguono una campagna di lancio, per curarne l'affermazione, l'introduzione e lo sviluppo sul mercato, da campagne cosiddette di mantenimento, di richiamo, di sostegno, ecc. che si ripetono normalmente ad ogni esercizio. In questo caso, a noi sembra che solo la campagna di lancio possa riverberare le proprie utilità anche negli esercizi successivi, dando luogo ad un costo pluriennale, mentre le altre costituiscono fatti gestionali o d'esercizio".

#### 5.4. Le spese di pubblicità e propaganda nel Testo Unico.

Dopo aver affrontato le problematiche inerenti alla disciplina civilistica delle spese di pubblicità e propaganda, è ora il momento di analizzare il trattamento tributario delle stesse, che è regolato dal primo periodo dell'art. 74, secondo comma, T.U.I.R., intitolato alle "Spese relative a più esercizi"<sup>64</sup>. Il soggetto che ha sostenuto tali costi può dedurli o interamente nell'esercizio in cui li ha sostenuti, o in quote costanti, nell'esercizio stesso e nei due successivi. L'opzione per la deducibilità parziale è vincolante per un triennio.

Quindi:

- dal punto di vista civilistico, le spese di pubblicità si possono dedurre in più esercizi, solo se effettivamente sono di competenza di più esercizi. Altrimenti, vanno dedotte nell'esercizio in cui sono state sostenute;
- dal punto di vista fiscale si è invece di fronte a una deroga al principio della competenza economica<sup>65</sup>, perché è possibile dedurre in un solo esercizio costi che si riferiscono a più periodi gestionali<sup>66</sup>.

Continuando nel confronto tra normativa civilistica e normativa fiscale, si può notare che l'art. 2426 c.c., così come modificato dall'art. 9 del Decreto legislativo n. 127/1991, permette l'ammortamento dei costi di pubblicità capitalizzati nell'attivo dello stato patrimoniale in un periodo non superiore a cinque anni, men-

---

<sup>64</sup>Art. 74 T.U.I.R., secondo comma, primo periodo: "Le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio stesso in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi".

<sup>65</sup> Frattini, *op. cit.*, 284, definisce così il principio di competenza economica: "La scissione della produzione economica e l'attribuzione della stessa ai diversi esercizi comporta problemi di competenza economica dei costi e dei ricavi. Un costo è di competenza di un esercizio quando, nell'esercizio stesso, si è verificata la correlazione con il corrispondente ricavo, quando cioè il costo si è trasformato in prodotti/servizi che hanno dato origine a ricavi di vendita o a rimanenze finali attive di esercizio. Un costo comune a più esercizi compete parzialmente a un esercizio quando a quell'esercizio ha ceduto una parte della propria utilità e solo tale parte di utilità deve essere considerata ai fini del calcolo del reddito di esercizio".

<sup>66</sup> Santacroce, *op. cit.*, 22, osserva che parte della dottrina sostiene che la facoltà di dedurre le spese in oggetto in un esercizio o per quote costanti in tre esercizi "non sia una vera e propria facoltà, ma che anzi sia una scelta obbligata, ossia che, se il costo riferito alla pubblicità e propaganda è di competenza di un solo esercizio, esso deve essere ridotto in un solo esercizio; al contrario se si tratta di costo pluriennale, esso deve essere dedotto in tre esercizi".

L'Autore sposa invece la tesi di quella parte della dottrina "che, riferendosi al fatto che l'art. 74 si riferisce a spese relative a più esercizi, sostiene che il legislatore tributario abbia in questo caso consentito al contribuente di dedurre un costo, che per sua natura sarebbe pluriennale, in un unico esercizio".

Durante l'esame parlamentare del Testo Unico il problema è stato affrontato. La relazione di minoranza della Commissione dei Trenta affermava, infatti, che "non vi è alcun motivo logico per consentire la deducibilità completa delle spese di pubblicità nell'esercizio stesso in cui sono state effettuate, dal momento che i loro effetti si manifestano per più anni"; la stessa relazione ne proponeva di conseguenza la ripartizione in cinque anni in quote costanti.

tre la disposizione fiscale fa riferimento ad un termine triennale. Un Autore<sup>67</sup> ha osservato che questa incongruenza dovrebbe essere eliminata, coordinando le due disposizioni.

Detto questo, è necessario sottolineare che la deroga al principio della competenza economica operata dall'art. 74 vale esclusivamente a fini fiscali. I valori di bilancio non vengono modificati dalla disposizione fiscale e tutto ciò obbliga l'impresa ad evidenziare, in un apposito prospetto<sup>68</sup> in sede di dichiarazione dei redditi, le variazioni in diminuzione o in aumento del reddito imponibile (art. 52 T.U.I.R., primo comma<sup>69</sup>).

È inoltre opportuno ricordare che condizione fondamentale per la deduzione è che i costi di pubblicità e propaganda abbiano i requisiti stabiliti dall'art. 75 T.U.I.R.<sup>70</sup>. Perciò, essi devono essere:

- a) certi;
- b) determinati o determinabili;
- c) inerenti: devono cioè riferirsi ad attività o beni da cui derivano ricavi che concorrono alla formazione del reddito.

---

<sup>67</sup> Santacroce, *op. cit.*, p. 23: "La seconda conseguenza consiste nel fatto che, nel momento in cui il contribuente sceglie di effettuare l'imputazione del costo a più esercizi, la scelta è vincolante, e dunque deve effettuare per tre esercizi la deduzione del costo in quote costanti. A questo proposito ci sia consentito di manifestare qualche perplessità sul fatto che il legislatore abbia fissato come limiti alla scelta l'ammortamento vincolato nel minimo e nel massimo a tre anni e per quote costanti. In effetti questo comportamento non possiede alcuna ragione antielusiva ed inoltre non è in linea con le precedenti scelte del legislatore stesso. Forse sarà decisiva per modificare l'orientamento del legislatore tributario la scelta formulata nel decreto legislativo, precedentemente analizzata, dal legislatore civile, come è già avvenuto in altri casi".

<sup>68</sup> L'obbligo del prospetto è sancito dall'art. 3, secondo comma, D.P.R. 600/1973: "Le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 del decreto indicato nel precedente comma devono allegare alla dichiarazione la copia del bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, redatto a norma dell'art. 2217 c.c.. Se dal conto dei profitti e delle perdite non risultano i ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari per la determinazione del reddito di impresa secondo le disposizioni del titolo V del presente decreto, gli elementi stessi devono essere indicati in apposito prospetto. ...". L'art. 5, secondo comma, D.P.R. 600/1973, ripete la disposizione citata con riferimento ai soggetti IRPEG. Tale articolo è poi richiamato dall'art. 6, terzo comma, dello stesso decreto, con riferimento alle società semplici, in nome collettivo ed equiparate.

<sup>69</sup> Il testo dell'art. 52 è riportato alla nota n. 14 di questo capitolo.

In caso di opzione per la deducibilità parziale dei costi di pubblicità e propaganda, sarà necessaria quindi una variazione in aumento (pari ai due terzi delle spese sostenute) del risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, il primo anno; una variazione in diminuzione (pari a un terzo delle spese sostenute) nei due anni successivi al primo. Tutto ciò nel presupposto che i costi sostenuti per la campagna pubblicitaria siano contabilizzati come costi di esercizio.

<sup>70</sup> I principi della competenza, della certezza e della determinabilità sono disciplinati dal primo comma dell'art. 75 del T.U.I.R., riportato nella nota n. 25.

Il principio dell'inerenza è invece definito dal quinto comma dello stesso articolo: "Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito; se si riferiscono indistintamente ad attività o beni produttivi di proventi non computabili nella determinazione del reddito sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto di cui ai commi 1, 2, 3 dell'art. 63".

Infine, per quanto riguarda la qualificazione tributaria dei proventi pubblicitari introitati dalle società sportive per la vendita di spazi pubblicitari situati nei pressi del luogo in cui si svolge la manifestazione agonistica, anch'essi sono, al pari degli introiti da gare e dei proventi derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva, riconducibili ai ricavi di cui all'art. 53, primo comma, lettera a) del T.U.I.R.. Valgono perciò per gli introiti in oggetto le stesse considerazioni effettuate con riferimento ai proventi precedentemente esaminati.

## **6. PROVENTI DA SPONSORIZZAZIONE.**

### **6.1. La sponsorizzazione come fenomeno economico.**

Dopo aver analizzato i problemi connessi ai proventi pubblicitari, è opportuno passare all'altra categoria di introiti collegati allo sfruttamento economico della notorietà indotta dalla partecipazione all'evento sportivo, e cioè ai proventi da sponsorizzazione. Naturalmente, in via preliminare, è necessario giungere ad una definizione del fenomeno, definizione che può essere mutuata dalla scienza che annovera la sponsorizzazione tra i suoi oggetti di studio, vale a dire l'economia aziendale. Il Centro di Ricerche Economico-Aziendali (C.R.E.A.) dell'Università Bocconi di Milano ha dato questa definizione<sup>71</sup>: "Le comunicazioni aziendali di sponsorship possono essere definite come quelle tipiche attività che si avvalgono della notorietà o dell'immagine acquisita (ovvero di presunta acquisizione) da determinate iniziative, attivabili indipendentemente dagli obiettivi di vendita delle imprese e alle quali è associabile pro tempore il nome di un'impresa, di un prodotto o di una marca, per stimolare un interesse attivo di definite audiences nei confronti di una comunicazione aziendale finalizzata, seppur di natura indiretta e mediata".<sup>72 73</sup>

---

<sup>71</sup> Definizione riportata in Visconti, *La sponsorizzazione sportiva*, Il fisco, n. 27, 1986, 4254.

<sup>72</sup> Di Nola, *Il Sole 24 Ore*, 4 gennaio 1985, ha osservato in merito a questa definizione: "La definizione permette innanzitutto di capire che gli atti di liberalità non possono essere considerati attività di sponsorizzazione e neppure i testimonials lo sono, così come non lo sono i patrocini di programmi televisivi. Ma la definizione contiene altri elementi che possono aiutare gli operatori a identificare il fenomeno della sponsorizzazione e quindi ad arrivare, in futuro a fare previsioni di costi/ricavi che siano basati su variabili meno indeterminate di quelle attuali:

- 1) la sponsorizzazione non è fine a se stessa, ma fa parte di un più ampio programma di comunicazione aziendale;
- 2) di questo programma, la sponsorizzazione non è un elemento strategico, ma soltanto strumento tattico;
- 3) la sponsorizzazione non costituisce uno strumento di comunicazione alternativo alla pubblicità;
- 4) la sponsorizzazione deve sfruttare la notorietà, reale o presunta, di determinate attività (non a caso, infatti, finora le iniziative più riuscite sono state quelle legate ad avvenimenti sportivi) e quindi non può essere usata come leva per far meglio conoscere certi avvenimenti;

Caratteristiche fondamentali del fenomeno studiato sono quindi le seguenti:

a) la sponsorizzazione è una comunicazione aziendale volta a migliorare l'immagine dell'impresa, associando il nome della stessa o di un suo prodotto ad eventi caratterizzati da grande notorietà;

b) essa è diretta a gruppi di potenziali compratori;

c) il fine è quello di incrementare le vendite dell'impresa, fine perseguito in maniera indiretta e mediata.

Come si può immediatamente notare, per la dottrina aziendalistica<sup>74</sup> la sponsorizzazione è una particolare forma di pubblicità, dato che in essa sono ravvisabi-

---

5) la sponsorizzazione può essere usata per avvicinare a un marchio o a un'azienda targets di utenti diversi da quelli normalmente considerati dall'azienda stessa;

6) la sponsorizzazione ha un effetto mediato ed è quindi sbagliato considerare la possibilità di ritorni immediati sia in termini di immagine che di marketing; d'altra parte ha un effetto limitato nel tempo e non può essere usata come strumento di medio-lungo periodo".

<sup>73</sup> Un'altra definizione di sponsorizzazione è quella data dall'avv. Sandri, Presidente dell'ANSWER (Associazione italiana sponsorizzazioni) nel corso del Convegno dell'ITA tenutosi a Milano il 9 e 10 ottobre 1990: "La sponsorizzazione consiste in ogni comunicazione di impresa, privata o pubblica, che associ contrattualmente con un evento, un prodotto o una persona i segni distintivi o l'immagine dell'impresa stessa, al fine di promuoverne l'attività, i prodotti o l'immagine".

Per quanto riguarda la sponsorizzazione sportiva, Brioschi, *La sponsorizzazione sportiva: situazione, problematica e prospettive in pubblicità, sport, industria e istituzioni*, in Atti ufficiali del Convegno di Grado, 11 e 12 aprile 1980: "Sono operazioni di sponsorizzazione sportiva tutte le forme di investimento nel mondo dello sport dirette ad ottenere dalla manifestazione, dall'atleta, dalla squadra e dalla federazione finanziata un contributo al perseguimento degli obiettivi commerciali ed economici dell'impresa".

In tema di individuazione dei tratti distintivi della sponsorizzazione vedi anche Simone, *Sponsorizzazione e autonomia contrattuale: il lato nascosto di un contratto nuovo*, in Riv. di dir. sport., 1992, 42 e ss., 46.

<sup>74</sup> Vedi De Giorgi, *Sponsorizzazione e mecenatismo*, I, *Le sponsorizzazioni*, Ed. CEDAM, Padova, 1988, p. 23: "La sponsorizzazione si è aggiunta ai tradizionali strumenti di comunicazione-mix, inteso quale insieme degli elementi diretti alla persuasione del pubblico sulla vendita di prodotti o servizi". In dottrina si è anche notato che la sponsorizzazione, in quanto veicolo pubblicitario autonomo e autosufficiente, va distinto dagli altri strumenti pubblicitari, in particolare dalla pubblicità, intesa non in senso lato, ma come specifico strumento comunicazionale dell'azienda diretto ad informare il pubblico sulla qualità dei prodotti. Barili, *Parola di sponsor*, Milano, 1987, p. 247, osserva in proposito: "Si dice che la sponsorizzazione perché dia dei risultati deve avere un grande supporto pubblicitario. Niente di più errato, poiché la sponsorizzazione è essa stessa uno strumento pubblicitario. Guai a pensare di fare pubblicità alla pubblicità".

Inzitari, in *Sponsorizzazione e pubblicità*, Atti del Convegno di Parma, 15 aprile 1988, Milano, 1989, p. 21, inquadra la sponsorizzazione in una prospettiva di evoluzione degli strumenti pubblicitari utilizzati dall'azienda: "La sponsorizzazione rappresenta la tappa finale dell'iter dell'azienda nella strategia di comunicazione pubblicitaria.

La prima tappa, caratterizzata dall'esigenza di far conoscere l'esistenza e le caratteristiche di un'offerta. La seconda, proprio in ragione dell'avvento del regime concorrenziale, diretta all'esigenza di far conoscere le qualità di un prodotto rispetto agli altri, cioè in definitiva una libera gara per la conquista dei mercati.

Infine, la tappa finale in cui si ravvisa l'esigenza del produttore non tanto di illustrare l'offerta, quanto di segnalare la propria impresa quale offerente. Si è così spostata la visuale dal prodotto al produttore".

li le tre caratteristiche che contraddistinguono la comunicazione pubblicitaria. Infatti, la pubblicità, come si è già detto:

a) fornisce informazioni sui prodotti o servizi dell'impresa o cerca di conquistare l'acquirente, al pari della sponsorizzazione, con l'immagine dell'impresa;

b) è rivolta a gruppi di potenziali compratori;

c) ha come obiettivo l'aumento delle vendite, obiettivo perseguito in maniera diretta, vale a dire influenzando sul possibile acquirente senza la mediazione dell'evento sportivo, radiotelevisivo o culturale.

Chiarito ciò, va subito notato che anche il legislatore è giunto a questa conclusione. Infatti, ogni tentativo di distinguere in modo netto i due fenomeni viene meno a fronte della nozione legale di pubblicità commerciale contenuta nell'art. 2, lett. a), D. Lgs, 25 gennaio 1992, n. 74, nozione talmente ampia da ricomprendere al suo interno anche la sponsorizzazione sportiva, televisiva o culturale che sia.

A riprova di quanto detto va ricordato che il legislatore, individuando la sponsorizzazione radiotelevisiva nei contributi offerti da imprese non impegnate in attività televisive o radiofoniche al finanziamento dei programmi radiotelevisivi, allo scopo di promuovere il loro nome, la loro immagine o i loro marchi (art. 12, L. 6 agosto 1990, n. 223<sup>75</sup>), si è conformato alla definizione del fenomeno pubblicitario prevalente nella dottrina aziendalistica.

Inoltre, il Decreto Ministeriale 4 luglio 1991, n. 439, emesso in attuazione della legge 6 agosto 1990, n. 223<sup>76</sup>, qualifica implicitamente la sponsorizzazione come forma di pubblicità, definendola una comunicazione di contenuto promozionale, non riconducibile ai tipici messaggi di pubblicità tabellare (art. 3, comma 1, D.M. 4/7/1991, n. 439<sup>77</sup>). Quindi, anche secondo questa norma la sponsorizzazione radiotelevisiva non è che un tipo innovativo di pubblicità<sup>78</sup>.

Non esiste, invece, una definizione normativa di sponsorizzazione sportiva. Tuttavia, poiché operazioni di sponsorizzazione sportiva sono tutte le forme di investimento nel mondo dello sport dirette ad ottenere dalla manifestazione, dalla

---

<sup>75</sup> Art. 12 della L. 6 agosto 1990, n. 223 (Disciplina del sistema radiotelevisivo pubblico e privato): "Ai sensi della presente legge per sponsorizzazione si intende ogni contributo di un'impresa pubblica o privata, non impegnata in attività televisive o radiofoniche o di produzione di opere audiovisive o radiofoniche, al finanziamento di programmi, allo scopo di promuovere il suo nome, il suo marchio, la sua immagine".

<sup>76</sup> È la cosiddetta legge Mammì, recante norme sulla "Disciplina del sistema radiotelevisivo pubblico e privato".

<sup>77</sup> Art. 3, primo comma, D.M. 4/7/1991: "Si considera sponsorizzato il programma radiofonico o televisivo nel quale siano inserite o a cui siano comunque abbinate o collegate, dietro versamento di uno specifico contributo da parte di un'impresa o di chi operi per conto di essa, forme di comunicazione di contenuto promozionale non annoverabile tra i tipici messaggi di pubblicità tabellare".

<sup>78</sup> Santacroce, *op. cit.*, 46: "...lo stesso decreto (d.m. 4/7/1991) la definisce come una forma particolare di pubblicità, dando per scontato il fine che si propone. In effetti dunque il legislatore in questo caso ha risolto con un'interpretazione autentica e in modo dettagliato il problema della qualificazione giuridica delle spese sottese all'attività di sponsorizzazione. Così facendo ha indirettamente risolto in maniera inattaccabile il problema della loro qualificazione tributaria".

società o dalla federazione finanziata un contributo al perseguimento degli obiettivi economici dell'impresa, è indubbiamente da ritenersi che le stesse abbiano caratteristiche pubblicitarie. In altri termini, le caratteristiche basilari dell'operazione di sponsorizzazione sono le stesse, sia che essa si riferisca a programmi televisivi, sia che essa si riferisca ad eventi sportivi, consentendo, in tal modo, di ricondurre le operazioni di sponsorizzazione alla categoria delle operazioni pubblicitarie.

## 6.2. I contratti di sponsorizzazione.

### 6.2.1. Natura giuridica del contratto di sponsorizzazione.

Assodato il carattere pubblicitario delle operazioni di sponsorizzazione, si deve analizzare la natura giuridica dei contratti conclusi nella realtà, nei quali una parte (sponsor) ottiene dall'altra (sponsorizzato), dietro pagamento di un corrispettivo, il diritto di associare i propri segni distintivi ad un evento, una società sportiva, un programma radiotelevisivo, al fine di promuovere la propria immagine e, di conseguenza, le proprie vendite.

Si è senz'altro d'accordo con quella parte della dottrina<sup>79</sup> che ha affermato che tale contratto rientra tra quelli innominati o atipici, messi in atto in virtù del principio di autonomia contrattuale, di cui all'art. 1322 c.c. e tutelati dall'ordinamento giuridico, in quanto destinati a realizzare interessi ritenuti meritevoli e purché in linea con le norme generali sui contratti (art. 1321 e ss. c.c.).

Detto questo, è opportuno sottolineare che la dottrina<sup>80</sup> è concorde nel riconoscere l'appartenenza dei contratti di sponsorizzazione all'area dei contratti sinal-

---

<sup>79</sup> Santacroce, *op. cit.*, 38; Lovisolo, *Aspetti fiscali del contratto di sponsorizzazione*, relazione tenuta il 26 marzo 1992 a Milano, nel Convegno intitolato Spese di rappresentanza, pubblicità, propaganda e sponsorizzazioni; De Silvestri, *Le operazioni di sponsorizzazione e il merchandising delle società calcistiche*, Riv. di dir. sport., 1983, 115 e ss., 134.

Altra parte della dottrina ha invece cercato di ricondurre il contratto di sponsorizzazione alle seguenti figure contrattuali:

a) contratto di inserzione pubblicitaria (Ascani, *Le forme contrattuali dell'intervento dell'industria nello sport*, in Atti del convegno IPSOA: La riforma del diritto dello sport, Sanremo, 3-4/7/1981, pp. 159-160);

b) contratto di appalto (Pascertini, *L'abbinamento delle associazioni sportive a scopo pubblicitario*, tesi di laurea, Bologna, 1978/79). De Silvestri, in *op. cit.*, 128, osserva che possono essere appaltatori solo gli imprenditori: "... è però di tutta evidenza che la qualifica di imprenditore che necessita non è ovviamente generica, ma in relazione alla specifica attività dedotta nel contratto di appalto, e le società sportive non possono considerarsi imprese di pubblicità";

c) contratto di società (Dal Lago, *Aspetti giuridici nella sponsorizzazione dello sport*, Relazione nel convegno organizzato a Verona dalla POPAI Italia sulla Comunicazione aziendale attraverso la sponsorizzazione, 27/3/1981). La causa del contratto di sponsorizzazione è secondo questo Autore l'esercizio in comune dell'attività sportiva. Sembra invece evidente la natura di contratto di scambio dello stesso, date le differenti finalità perseguite dalle parti.

<sup>80</sup> Per ulteriori approfondimenti sull'argomento vedi il mio *La sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, Dir. e prat. trib., 3, 1994, 717 e ss., 721.

lagmatici o, come dice il codice civile, a prestazioni corrispettive<sup>81</sup>. Infatti, il soggetto sponsorizzato è obbligato a compiere, dietro corrispettivo, delle prestazioni di “facere” riconducibili alla pubblicità in senso lato.

Per quanto riguarda poi la sponsorizzazione sportiva, un Autore<sup>82</sup>, dopo aver riconosciuto la natura di contratto atipico del contratto in questione, ha affermato in primo luogo che esso è inquadrabile nella categoria dei contratti di pubblicità, categoria costituita da contratti accomunati non dalla stessa natura giuridica, ma dalla loro relazione di fatto con il fenomeno pubblicitario; non c'è dubbio in questo senso che le operazioni di sponsorizzazione integrino i tradizionali strumenti pubblicitari utilizzati dall'impresa.

In secondo luogo, Egli<sup>83</sup> afferma la natura di negozio complesso<sup>84</sup> del contratto in oggetto, intendendo per negozio complesso quello in cui convivono più schemi negoziali appartenenti, se considerati isolatamente, a diversi tipi contrattuali. Il negozio complesso è unico perché tali diverse convenzioni sono stipulate facendo riferimento ad un unico scopo economico sociale (c'è quindi una co-

---

<sup>81</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 684, definisce così il concetto di sinallagma: “Sinallagma è il legame reciproco che in alcuni contratti esiste tra prestazione e controprestazione: legame tanto forte, da rendere le obbligazioni stesse interdipendenti. ... Sono contratti sinallagmatici o, come dice il Codice, a prestazioni corrispettive quei contratti dai quali nell'ambito di uno stesso strumento negoziale sorgono contemporaneamente nell'una e nell'altra parte obblighi e diritti a prestazioni reciproche collegate tra loro da un rapporto di interdipendenza. Unilaterali, o con prestazioni di una sola parte sono gli altri”.

<sup>82</sup> De Silvestri, *op. cit.*, 133.

<sup>83</sup> De Silvestri, *op. cit.*, 134: “Una più penetrante analisi della fattispecie induce a ritenere che essi diano luogo ad un chiaro fenomeno di combinazione negoziale, raggiungendosi lo scopo perseguito dalle parti sia attraverso l'imposizione all'atleta o all'ente patrocinato di una serie di prestazioni di facere lato sensu pubblicitarie, sia a mezzo del negozio che autorizza lo sponsor all'utilizzazione a suoi fini della loro immagine. ... La dottrina si è occupata da tempo del fenomeno della combinazione negoziale e, per risolvere l'alternativa tra unità e pluralità di contratti, ..., fa ora più congruo riferimento a parametri oggettivi come l'unicità o meno dello scopo economico sociale e la rilevanza funzionale delle prestazioni rispetto all'intento negoziale perseguito. Anche la giurisprudenza, chiamata più volte a pronunciarsi in argomento, ha di recente (Cass., 28 marzo 1977, sez. III, n. 1205; Cass. 20 gennaio 1978, sez. III, n. 260; Cass. 5 marzo 1979, sez. II, n. 1387) puntualizzato che si è in presenza di un unico contratto complesso quando si verifica giustapposizione nel contenuto precettivo di un unico negozio di più elementi, ciascuno dei quali, isolatamente considerato, rientra nel contenuto di un distinto negozio giuridico o atipico, mentre si versa in ipotesi di contratti collegati quando le singole convenzioni, pur collegate tra di loro, sono rette da cause autonome e conservano perciò intatta la loro individualità. ... Nel caso di contratti di sponsorizzazione si è senz'altro in presenza di negozi unici complessi e non di contratti collegati. In essi infatti è di tutta evidenza sia l'unicità della funzione economico sociale sia la rilevanza funzionale delle diverse prestazioni previste rispetto all'intento negoziale: il che, peraltro, emerge chiaramente dalle stesse premesse che risultano generalmente apposte in quasi tutti e comunque nei più articolati di essi”.

<sup>84</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 644: “Alle volte però i contratti che non riproducono lo schema di un contratto nominato rappresentano la riunione in un unico atto di elementi di più tipi contrattuali, volendo le parti perseguire insieme le cause di diversi contratti nominati; si parla in tale ipotesi di contratto misto, e l'espressione può essere utilmente impiegata a indicare il fenomeno, purché resti chiaro che non si tratta di un contratto a sé, ma solo di un modo per considerare la realtà di una varia composizione negoziale.

munanza di causa) e le prestazioni da esse previste sono funzionali al perseguimento di tale intento. Se, invece, i diversi schemi negoziali fossero retti da cause autonome, non si sarebbe in presenza di un negozio complesso, unico e sottoposto ad unica disciplina, ma a più contratti collegati tra loro.

Il contratto di sponsorizzazione sportiva è un negozio complesso perché in esso convivono due convenzioni:

a) in base alla prima, sono imposte alle società patrocinate o all'atleta una serie di prestazioni di "facere", pubblicitarie in senso lato;

b) in base alla seconda, lo sponsor è autorizzato ad utilizzare per propri fini la loro immagine.

Tali schemi negoziali si fondono in un unico negozio perché accomunati dalla stessa causa, che consiste nello scambio tra miglioramento dell'immagine dello sponsor grazie all'associazione del nome dello stesso all'evento o alla società sportiva da una parte, e corrispettivo ottenuto da quest'ultima o dagli organizzatori della manifestazione dall'altra.

### **6.2.2. Le varie forme di sponsorizzazione sportiva.**

Dopo aver illustrato la natura giuridica dei contratti di sponsorizzazione, è opportuno individuare le varie configurazioni che essi assumono con riferimento alla sponsorizzazione sportiva. I contratti di sponsorizzazione sportiva sono riconducibili alle seguenti tipologie:

1) contratto di sponsorizzazione di un club o di una scuderia, attraverso il quale la società sportiva si impegna, dietro corrispettivo, ad apporre il nome dell'impresa o il marchio di un prodotto sull'abbigliamento degli atleti o sui veicoli di gara, consentendo nello stesso tempo allo sponsor l'utilizzo delle immagini in cui appare il marchio a fini pubblicitari<sup>85</sup>;

2) l'abbinamento, che si differenzia dal precedente perché la squadra assume il nome dello sponsor o integra il suo nome con quello dello sponsor. Tale forma di sponsorizzazione è diffusa soprattutto nel basket, volley, ciclismo e atletica;

3) la sponsorizzazione di singoli atleti;

4) la sponsorizzazione di una manifestazione sportiva<sup>86</sup>;

---

La figura del contratto misto rientra in quella più generale del contratto complesso, come negozio unitario di molteplice contenuto giuridico; si caratterizza appunto perché nella organica composizione unitaria del contratto misto si ritrovano gli elementi di vari contratti nominati; e pertanto ciascuno degli elementi che lo compongono rientrerebbe, isolatamente considerato, nel contenuto di un distinto tipo negoziale. Il negozio è unico quando è configurato in modo che sia giuridicamente ed economicamente impossibile raggiungere lo scopo perseguito dai contraenti senza il collegamento inscindibile dei vari elementi considerati nell'accordo. ...".

<sup>85</sup> Per un'accurata descrizione della tipologia contrattuale in oggetto, vedi De Silvestri, *op. cit.*, 1983, 115 e ss., 120.

<sup>86</sup> De Silvestri, *op. cit.*, 124: "Con i propri contributi lo sponsor consente agli organizzatori di dar vita alla gara, ottenendo in cambio un certo ritorno in pubblicità attraverso l'intitolazione della ma-

5) il pool<sup>87</sup>, che è un contratto concluso tra una federazione e un certo numero di imprese riunite in consorzio, in base al quale esse hanno il diritto di fregiarsi della qualifica di fornitore ufficiale della federazione, di avvalersi per i loro prodotti di un marchio collettivo regolarmente registrato e di utilizzare pubblicitariamente i risultati sportivi conseguiti dai tesserati della federazione<sup>88</sup>.

### **6.3. Disciplina tributaria della sponsorizzazione ai fini delle imposte sui redditi.**

#### **6.3.1. Generalità.**

Si è detto che il legislatore si è occupato della sponsorizzazione, giungendo ad una definizione (art. 12, L. 6 agosto 1990, n. 223) e disciplinandone le modalità di esercizio con riferimento ai programmi radiotelevisivi.

Nella normativa tributaria, invece, il trattamento fiscale dei costi sostenuti dall'impresa sponsor e dei correlativi proventi conseguiti dalla società sponsorizzata, non è espressamente disciplinato. Questo fatto non dovrebbe creare alcun problema perché, dato che la sponsorizzazione è una forma alternativa di pubblicità, i costi sostenuti per essa non potrebbero che ricondursi alle spese di pubblicità e propaganda, di cui all'art. 74, secondo comma, T.U.I.R., già esaminate precedentemente. Il legislatore però, con art. 26, comma 12, del Decreto Legge 2 marzo 1989, n. 69, poi convertito in L. 27 aprile 1989, n. 154, che ha ampliato il secondo comma dell'art. 74 del Testo Unico<sup>89</sup>, ha introdotto una nuova categoria di spe-

---

nifestazione a suo nome, l'emissione di comunicati stampa riportanti la sua denominazione, l'apposizione di striscioni, le riprese televisive e gli articoli sui giornali, e inoltre attraverso un'azione diretta sul pubblico che assiste alle gare".

Ne è un esempio la sponsorizzazione del Moro di Venezia che la Montedison ha fatto per l'American cup di vela del 1992.

<sup>87</sup> Vedi De Silvestri, *op. cit.*, p. 125.

<sup>88</sup> Il primo esempio realizzato storicamente di pool è quello creato dalla Federazione Italiana Sport Invernali (F.I.S.I.), che ha segnato una tappa veramente fondamentale nei rapporti tra industria e sport avendo determinato una crescita notevole di tutto il settore sciistico ed avendo altresì contribuito in modo sicuramente decisivo anche ai successi della squadra nazionale".

<sup>89</sup> L'art. 26, comma 12, del Decreto Legge n. 69/1989 ha introdotto nel secondo comma dell'art. 74 T.U.I.R. le seguenti parole: "Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi. Si considerano spese di rappresentanza anche quelle sostenute per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recanti emblemi, denominazioni o altri riferimenti atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, e i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili. Le predette limitazioni non si applicano ove le spese di rappresentanza siano riferite a beni di cui al periodo precedente di valore unitario non superiore a £ cinquantamila".

Per le imprese l'interesse alle spese di rappresentanza sorge con il D.L. 30 dicembre 1988, n. 550, che introduceva una limitazione alla deducibilità delle spese di rappresentanza. La mancata conversione di tale decreto fece sì che la disciplina delle spese di rappresentanza fosse introdotta dall'art. 26, comma 12, del D.L. 2 marzo 1989 (decretone-bis), poi convertito (con modificazioni) in L. 27 aprile 1989 n. 154.

se, quelle di rappresentanza<sup>90 91</sup>. Tali spese, prima dell'intervento legislativo menzionato, erano assimilate ai costi di pubblicità e propaganda, sia nella prassi aziendale, sia nella disciplina fiscale, e di conseguenza erano sottoposte allo stesso trattamento tributario.

Come si può facilmente comprendere, un intervento legislativo di tal fatta rende più incerta l'attribuzione dei costi di sponsorizzazione alla categoria dei costi di pubblicità. Infatti, prima di giungere ad una soluzione in merito, è necessario:

- a) definire la nozione di spese di rappresentanza;
- b) esaminare il trattamento tributario a cui le stesse sono sottoposte;
- c) comprendere a fondo la differenza tra spese di pubblicità e propaganda e spese di rappresentanza.

Solo dopo una tale indagine sarà possibile assegnare i costi di sponsorizzazione ad una delle due categorie disegnate dal legislatore e conseguentemente giungere all'individuazione del trattamento tributario a cui gli stessi sono sottoposti.

### **6.3.2. Nozione di rappresentanza.**

Le spese di rappresentanza sono menzionate, al pari di quelle di pubblicità e propaganda o di quelle di manutenzione, non con riferimento al loro oggetto (come per esempio i costi di ricerca), ma con riferimento allo scopo in vista del quale esse sono sostenute, la rappresentanza appunto<sup>92</sup>. Per questo motivo, è neces-

---

Sull'iter legislativo che ha portato alla norma definitiva vedi Campisi, *Spese di pubblicità e propaganda, spese di rappresentanza e strutture ricettive*, Il fisco, n. 24, 1990, 3909 e ss., 3910-3911.

<sup>90</sup> In realtà le spese di rappresentanza erano già state introdotte dal legislatore con riferimento al reddito di lavoro autonomo. Infatti, tale espressione fu utilizzata per la prima volta nell'art. 3, primo comma lettera a), del D.L. 19 dicembre 1984 n. 853 (Visentini-ter) poi convertito in L. 17 febbraio 1985 n. 17, come criterio innovatore per gli esercenti arti e professioni al fine di limitarne la deducibilità: "...a) le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande nei pubblici esercizi e le spese di rappresentanza sono deducibili per un importo complessivamente non superiore al tre per cento dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo di imposta. ...". Il legislatore del 1984 non dà alcuna definizione dei costi in oggetto.

Con il D.L. n. 69 del 1989, le spese di rappresentanza vengono inserite nella disciplina del reddito di impresa.

<sup>91</sup> Santacroce, *op. cit.*, 28, osserva che il legislatore civile si è disinteressato delle spese di rappresentanza: "Il legislatore civile si è completamente disinteressato del problema delle spese di rappresentanza e le ha sempre inglobate nell'ambito delle spese di pubblicità e propaganda. In conseguenza di ciò né l'art. 2424, né l'art. 2425 bis, né l'art. 2429 bis del c.c. fanno menzione di queste spese, mentre si soffermano, anche se fuggacemente sull'altro gruppo testè menzionato. ... È infatti evidente che, prima che intervenisse la legislazione fiscale ed ancora tuttora per la normativa civile, l'imprenditore o l'amministratore o l'assemblea approvando il bilancio imputavano alle spese di pubblicità e propaganda tutto un insieme di costi che non possedevano assolutamente gli elementi essenziali di tali spese. Quindi le spese di pubblicità e propaganda divenivano una sorta di valvola di sicurezza, dove venivano iscritti i più svariati costi, da quelli afferenti regali, pranzi, gite, a quelli riguardanti financo regalie finalizzate all'acquisizione all'estero di commesse per la fornitura e l'installazione di impianti".

<sup>92</sup> L'osservazione è di Pettinato, *Spese di rappresentanza e reddito di impresa dopo il decretone*, Il fisco, n. 28, 1989, 4334 e ss., 4338.

sario giungere ad una definizione dello scopo, in modo da comprendere meglio la natura delle spese.

Anche in questo caso, vista la mancanza di una definizione legislativa della nozione in oggetto, è possibile fare riferimento all'economia aziendale. Al proposito un Autore<sup>93</sup> classifica le spese di rappresentanza come quelle sostenute per l'attività di pubbliche relazioni nei confronti dei clienti e finanziatori, intendendo per pubbliche relazioni l'insieme delle operazioni organizzate dall'impresa per creare un clima favorevole nell'ambiente in cui essa opera, costituito dai clienti, azionisti, finanziatori e autorità pubbliche. Tale nozione di spese di rappresentanza era anche quella accolta nella prassi contabile e amministrativa delle imprese prima del D.L. n. 69/1989, quando cioè tali spese confluivano ai fini fiscali in quelle di pubblicità e propaganda<sup>94</sup>.

Detto questo, non sembra accettabile la posizione dottrinale<sup>95</sup> secondo la quale la nozione di rappresentanza fatta propria dal legislatore è quella dei linguisti<sup>96</sup>, che la definiscono come rappresentanza legale, vale a dire quella del presidente, dell'amministratore delegato o anche del direttore generale, se rappresenta la società istituzionalmente, oppure, nel caso di imprese individuali, dell'imprenditore. Le spese di rappresentanza sarebbero quindi quelle sostenute da chi rappresenta legalmente l'ente nel mondo esterno. Tale tesi non è condivisibile per due motivi:

1) il D.L. n. 69/1989 è nato come provvedimento antielusione<sup>97</sup>. Con riferimento alle spese in oggetto l'obiettivo era quello di recuperare all'imposizione costi, quali quelli sostenuti per migliorare l'immagine dell'impresa nei confronti di clienti e finanziatori, sotto i quali potrebbero celarsi delle manifestazioni di au-

---

<sup>93</sup> Vicari, *Il marketing*, in Trattato di economia delle aziende industriali, III, 497, definisce così il concetto di pubbliche relazioni: "Le pubbliche relazioni consistono in quell'attività organizzata al fine di promuovere un clima favorevole all'azienda nell'ambiente costituito dai clienti, dai lavoratori, dagli azionisti, dai finanziatori, dalle autorità pubbliche". Le spese di rappresentanza sono quelle sostenute per l'attività di pubbliche relazioni nei confronti dei clienti e dei finanziatori.

<sup>94</sup> Pettinato, *op. cit.*, 4339 fa notare che spesso le spese di rappresentanza sono state utilizzate dall'impresa come valvola di sfogo, inserendo in esse delle voci residuali che nulla avevano a che fare con la nozione aziendalistica di spese di rappresentanza.

<sup>95</sup> Galeotti Flori, *Spese di pubblicità e propaganda e spese di rappresentanza*, 6804 e ss., 6806-6807.

<sup>96</sup> Vedi Devoto-Oli, *Il dizionario della lingua italiana*, Ed. Le Monnier, Firenze, 1990; Treccani, *Vocabolario della lingua italiana*, Ed. Istituto dell'Enciclopedia italiana, Roma, 1991; N. Zingarelli, *Il nuovo Zingarelli*, Zanichelli, Bologna, 1989: "Rappresentanza è anche l'immagine di decoro connessa all'esercizio pubblico di una data carica o funzione: quindi sono di rappresentanza le spese che ne conseguono, comprese quelle delle sale di rappresentanza".

<sup>97</sup> Il D.L. n. 69/1989 è intitolato: "Disposizioni urgenti in materia di IRPEF e versamento di acconto delle imposte sui redditi, determinazione forfettaria del reddito e dell'IVA, nuovi termini per la presentazione della dichiarazione da parte di determinate categorie di contribuenti, sanatoria di irregolarità formali e di minori infrazioni, ampliamento degli imponibili e contenimento delle elusioni, nonché in materia di aliquote IVA e di tasse sulle concessioni governative".

toconsumo<sup>98</sup>. È difficile pensare che il legislatore, volendo perseguire un tale intento, lo facesse limitando le spese di rappresentanza alla fattispecie, tutto sommato circoscritta, di quelle sostenute dal legale rappresentante;

2) è irragionevole pensare che il legislatore abbia fatto riferimento alla nozione del fenomeno propria dei linguisti, di fronte a un concetto diverso di spese di rappresentanza, presente nella vita quotidiana dei soggetti a cui era destinata la norma, vale a dire le imprese.

In ultima analisi, la rappresentanza è l'attività diretta a migliorare l'immagine dell'impresa e di conseguenza le vendite, nei confronti di clienti e finanziatori. Spese di rappresentanza sono quindi quelle sostenute a tal fine nei confronti dei soggetti menzionati e concretizzantesi in pranzi, rinfreschi, ricevimenti, spese di alloggio, omaggi, offerte di viaggi, eccetera.

### **6.3.3. Disciplina fiscale delle spese di rappresentanza.**

Il trattamento tributario dei costi in questione è disciplinato dalla seconda parte del comma 2 dell'art. 74 T.U.I.R.. Tale norma stabilisce che le spese di rappresentanza sono deducibili per un terzo del loro ammontare, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei due successivi. In ciascun periodo gestionale è quindi ammesso in deduzione un nono delle spese sostenute.

Come si può immediatamente notare, il trattamento tributario è molto meno favorevole per l'impresa che le ha sopportate rispetto a quello dei costi di pubblicità<sup>99</sup>. Infatti:

a) a fronte delle deducibilità totale, si ha una deducibilità limitata ad un terzo dei costi sostenuti;

b) la facoltà di deduzione triennale delle spese di pubblicità è invece un obbligo per quelle di rappresentanza.

La soluzione del problema iniziale, l'appartenenza dei costi di sponsorizzazione a una delle due categorie, è perciò molto importante, perché la soluzione meno conveniente per le imprese (costi di sponsorizzazione uguale a spese di rappresentanza) renderebbe molto più oneroso il ricorso alla sponsorizzazione come strumento di comunicazione pubblicitaria.

---

<sup>98</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *op. cit.*, 836.

La relazione al disegno di legge (art. 12, Atto del Senato n. 1301/1988, in *Il fisco*, n. 36/1988, p. 5607) indica la motivazione della restrizione: è la natura mista di spesa di produzione e di autoconsumo, riconosciuta alle spese di rappresentanza, che richiede l'indeducibilità di quella parte relativa all'autoconsumo.

<sup>99</sup> Santamaria, *Le spese di rappresentanza*, *Il fisco*, n. 17, 1990, 2759 e ss., 2763, fa notare che la restrittività delle norme che riguardano la deducibilità delle spese di rappresentanza è dovuta alla loro finalità antierosione: "In conclusione, le norme restrittive hanno una finalità antierosione, ma anche moralizzatrice, e tendono a ridimensionare l'enorme massa di spese di rappresentanza finora inserite nei bilanci aziendali con estrema leggerezza e tranquillità. Può darsi che la misura adottata sia eccessiva, per cui occorrerà rivedere la misura della percentuale deducibile, ma il fenomeno andava ridimensionato".

Oltre a quanto detto, bisogna ricordare che le spese per essere dedotte devono essere certe, determinabili e inerenti (art. 75 T.U.I.R.). A tal proposito, non si può senz'altro essere d'accordo con la tesi espressa in Dottrina<sup>100</sup>, la quale sostiene che la limitata deducibilità di tali spese sia stata posta dal legislatore per esonerare i contribuenti e gli uffici dalla prova dell'inerenza dei costi all'attività di impresa. In altri termini, il legislatore avrebbe già considerato forfettariamente la non inerenza dei due terzi di tale tipo di spesa. In realtà tale voce è rimasta isolata, dato che il resto della dottrina<sup>101</sup> ha sostenuto con forza e a ragione che l'inerenza è una caratteristica indefettibile di un costo ai fini della deducibilità. Anche la giurisprudenza e l'Amministrazione finanziaria<sup>102</sup> concordano con tale posizione dottrinale.

Infine, è opportuno ricordare che l'art. 74 distingue tra spese di rappresentanza e spese assimilate a quelle di rappresentanza. Infatti, utilizzando una finzione giuridica, il legislatore ha sottoposto allo stesso trattamento delle spese in oggetto anche:

a) i costi sostenuti per i beni distribuiti gratuitamente, anche se recanti emblematici atti a distinguerli come prodotti dell'impresa, a meno che il loro valore unitario non sia inferiore a lire cinquantamila, nel qual caso la deduzione è ammessa per intero;

b) i contributi erogati per l'organizzazione di convegni e simili (tavole rotonde, conferenze, simposi, ecc.)<sup>103</sup>.

---

<sup>100</sup> Cintolesi e De Francesco, *Tra pubblicità e rappresentanza uno spartiacque con troppi rischi*, Il Sole 24 ore, 20/6/1990.

<sup>101</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *op. cit.*, 837.

<sup>102</sup> L'emanazione della nuova norma non ha reso superfluo il requisito dell'inerenza, che l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza avevano dichiarato necessario in tre occasioni con riferimento alle spese di rappresentanza. Si intende riferirsi a:

1) Risoluzione 12 novembre 1974 n. 2/1053: "Le spese di rappresentanza sostenute dalle imprese (nella specie: per ospitalità, regali ai soci in affari, auto di lusso e yachts, spese di caccia), non essendo specificamente disciplinate, rientrano tra gli altri costi e oneri deducibili (art. 61 D.P.R. 597/1973), a condizione che esista una stretta inerenza all'attività di impresa. ...";

2) Commissione tributaria centrale, sezione V, n. 1763, 13 giugno 1983: "La deducibilità delle spese di rappresentanza, ove documentate, è condizionata a una stretta inerenza all'attività svolta. ...";

3) Commissione tributaria centrale, n. 10349, 12 marzo 1985: "È necessario che le spese di rappresentanza, ai fini della loro deducibilità, abbiano un corredo documentale che ne indichi in modo inequivoco le finalità promozionali. ...".

<sup>103</sup> Sulle spese assimilate a quelle di rappresentanza vedi:

Lantino, *I beni distribuiti gratuitamente e i contributi per i convegni*, Corr. trib., n. 50, 1989, 3506 e ss.;

Pettinato, *Spese di rappresentanza e reddito di impresa dopo il decretone*, Il fisco, n. 28, 1989, 4334 e ss.;

Campisi, *Spese di pubblicità e propaganda, spese di rappresentanza e strutture recettive*, Il fisco, n. 24, 1990, 3909 e ss..

Santacroce, *op. cit.*, p. 32.

### 6.3.4. La distinzione tra spese di pubblicità e propaganda e spese di rappresentanza.

È possibile a questo punto individuare il “discrimen” tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza. Si cercherà di giungere ad una distinzione soddisfacente, evidenziando gli elementi comuni delle due fattispecie, nella convinzione che in questo modo il fattore discriminante balzi con più rilevanza agli occhi.

Sicuramente le spese di pubblicità e quelle di rappresentanza hanno lo stesso obiettivo di fondo e cioè incrementare le vendite dell'impresa<sup>104</sup>. Con i costi di rappresentanza si fa questo in via indiretta e mediata, migliorando l'immagine dell'impresa, attraverso la diffusione nell'ambiente circostante di una sensazione di solidità e floridezza. Come si è già detto, però, anche la pubblicità cerca in molti casi di influire sugli acquisti dei clienti migliorando l'immagine dell'impresa: è il caso della cosiddetta pubblicità istituzionale.

È quindi senz'altro inaccettabile la posizione dottrinale<sup>105</sup>, sostenuta recentemente anche dal SE.C.I.T. (vedi infra § 6.3.7), che individua il fattore discriminante tra le due categorie nel fatto che la pubblicità è connessa al prodotto, la rappresentanza all'immagine dell'impresa. Ad ulteriore prova della scarsa fondatezza della tesi in commento, va ricordato che ci sono imprese, che per la particolare natura della loro attività, non possono che pubblicizzare la loro immagine: è il caso delle aziende di credito. L'accettazione della posizione illustrata porterebbe all'assurda conclusione che i costi sostenuti da una banca per uno spot televisivo siano riconducibili alle spese di rappresentanza<sup>106</sup>.

<sup>104</sup> Pacifico, *op. cit.*, 14, sottolinea chiaramente che i due tipi di spese hanno lo stesso fine, evidenziando inoltre che la struttura dell'art. 74 è indicativa del fatto che le spese di rappresentanza sono una species del genus spese di pubblicità e propaganda.

<sup>105</sup> Santamaria, *op. cit.*, 2763.

<sup>106</sup> In questo senso anche Dezzani, *Le sponsorizzazioni nel mirino del SE.C.I.T.*, Il fisco, n. 33, 1993, 8512 (commento alla delibera del SE.C.I.T. conforme alla dottrina in commento; vedi il paragrafo 6.3.7.): “La tesi del Secit non è applicabile alla realtà di marketing delle imprese, le quali adottano come segno distintivo del prodotto sia la ragione sociale della società che un marchio di fantasia. Ad esempio Fiat, Lancia e Alfa Romeo sono stati simultaneamente marchi dei prodotti e ragioni sociali delle società che li producevano. Benetton è simultaneamente marchio di prodotto e denominazione sociale dell'impresa, come pure San Pellegrino, che è marca di acqua minerale e ragione sociale dell'impresa che imbottiglia la stessa acqua minerale.

Se questa è la situazione del mercato non ha significato pratico sostenere che le spese di pubblicità hanno come oggetto il prodotto (bene o servizio), mentre le spese di rappresentanza riguardano la ditta (l'immagine o i segni distintivi dell'imprenditore: nome, ragione sociale, sigla o altro). Sovente la ditta e il marchio del prodotto coincidono.

Ma anche quando la ditta e il marchio del prodotto hanno un diverso segno distintivo, la diffusione del segno distintivo della ditta agevola consistentemente la vendita del prodotto o dei servizi. Ad esempio la pubblicità “Rinascente” o “Standa” non riguarda un prodotto, ma il segno distintivo della società, la cui funzione è quella di richiamare i clienti ad effettuare gli acquisti nei punti vendita gestiti da dette catene distributive. Nel caso in oggetto, sarebbe privo di significato commerciale fare pubblicità ai prodotti, che sono fabbricati da terzi, mentre ha una funzione economica fare pubblicità alla denominazione della catena distributiva, che coincide con la ragione sociale dell'impresa”.

Pertanto, si è del parere che il fattore discriminante non vada individuato né nell'obiettivo che si persegue con il sostenimento dei costi (incremento delle vendite), né nel mezzo utilizzato (il miglioramento dell'immagine dell'impresa) e neppure nei soggetti a cui si fa riferimento, i quali possono essere, almeno in parte, coincidenti (i clienti).

Si ritiene quindi che tale fattore vada individuato nella diversa struttura dei rapporti giuridici alla base dell'erogazione delle spese. Infatti le spese di pubblicità e propaganda hanno la loro base giuridica in un contratto atipico a prestazioni corrispettive. Le spese di rappresentanza invece si fondano sulla stipulazione di un contratto a favore di terzi ex art. 1411 c.c.<sup>107 108</sup>.

In altri termini, ciò che distingue i due tipi di costi è la posizione del destinatario degli stessi, inserito in un contratto sinallagmatico con precisi obblighi da assolvere nel caso delle spese pubblicitarie, terzo beneficiario dell'accordo stipulato tra impresa (stipulante) e soggetto incaricato di effettuare la prestazione (promittente), soggetto che può essere di volta in volta un'agenzia di viaggi, un albergatore, un ristoratore.

Per quanto riguarda l'interesse che ex art. 1411, primo comma, c.c., deve spingere spingere lo stipulante a beneficiare il terzo, in dottrina<sup>109</sup> si è notato che esso deve comunque essere meritevole di tutela ex art. 1322 c.c.. Ciò che spinge l'impresa a spendere in rappresentanza è il tentativo di rendere più malleabili i clienti e i finanziatori con cui si hanno contatti.

Si deve ricordare infine che il contratto si perfeziona senza bisogno dell'accettazione del terzo, terzo che d'altra parte può rifiutare quanto gli viene offerto. In questo caso, che può verificarsi di sovente nella pratica, la prestazione rimane a beneficio dello stipulante, salvo che diversamente risulti dalla volontà delle parti (art. 1411, terzo comma, c.c.<sup>110</sup>)<sup>111 112</sup>.

<sup>107</sup> Art. 1411, 1° e 2° comma, c.c.: "Contratto a favore di terzi. È valida la stipulazione a favore di un terzo qualora lo stipulante vi abbia interesse.

Salvo patto contrario, il terzo acquista il diritto contro il promittente per effetto della stipulazione. Questa, però, può essere revocata o modificata dallo stipulante, finché il terzo non abbia dichiarato, anche nei confronti del promittente, di volerne profittare".

<sup>108</sup> Vedi per un ulteriore approfondimento della tesi esposta nel testo Giovanardi, *op. cit.*, 730.

<sup>109</sup> Majello, *Contratto a favore di terzi*, in Digesto, IV ed.

<sup>110</sup> Art. 1411, terzo comma, c.c.: "In caso di revoca della stipulazione o di rifiuto del terzo di profittarne, la prestazione rimane a beneficio dello stipulante, salvo che diversamente risulti dalla volontà delle parti o dalla natura del contratto".

<sup>111</sup> Nella prassi accordi impliciti o espliciti portano alla non esecuzione del contratto in caso di rifiuto del terzo destinatario delle spese.

<sup>112</sup> Per quanto riguarda gli effetti prodotti dal contratto a favore di terzi, C. Capozzi, *Successioni e donazioni*, Tomo II, Ed. Giuffrè, Milano, 1982, 884, sostiene quanto segue: "Il contratto a favore di terzi non ha una causa costante perché non è altro che un ordinario tipo di contratto munito di una clausola accessoria che fa deviare gli effetti a favore del terzo. È stato in particolare discusso se il contratto in esame possa produrre solo effetti obbligatori o anche reali. La dottrina (Torrente, Messineo, Capozzi) e la Cassazione (Sentenza n. 2827 del 1968) sostengono la tesi positiva, secondo la quale non esiste nella legge alcun limite.

### 6.3.5. Trattamento tributario dei costi di sponsorizzazione.

La soluzione delineata nel paragrafo precedente permette di giungere ad una risposta in merito al trattamento tributario dei costi di sponsorizzazione. In realtà, i dubbi sulla assegnazione all'una o all'altra delle categorie evidenziate (costi di pubblicità o di rappresentanza) sorgono con riferimento non alla sponsorizzazione che ha per oggetto un prodotto (pubblicità senza discussione), ma con riferimento a quella che ha per oggetto il nome dell'impresa (nella realtà la grande maggioranza delle sponsorizzazioni appartengono a questa categoria), dato che essa cerca di incrementare le vendite attraverso il miglioramento dell'immagine dell'impresa.

L'individuazione del fattore discriminante nella diversa posizione del destinatario delle spese, parte di un contratto nella pubblicità, terzo beneficiario nella rappresentanza, toglie però ogni residuo dubbio, dato che lo sponsorizzato è indubbiamente parte del contratto di sponsorizzazione sportiva, televisiva o culturale che sia. Le spese di sponsorizzazione sono quindi soggette alla stessa disciplina di quelle di pubblicità e cioè:

a) sono interamente deducibili;

b) il contribuente può optare per la deduzione nello stesso esercizio di sostenimento o a quote costanti nell'esercizio e nei due successivi.

Giunti a una tale conclusione, bisogna ribadire che non si è d'accordo con la posizione dottrinale già citata<sup>113</sup>, sostenuta nel gennaio 1993 anche dal SE.C.I.T. (vedi infra § 6.3.7.), secondo la quale, essendo le spese di rappresentanza volte a promuovere l'immagine dell'impresa e le spese di pubblicità a promuovere la vendita dei prodotti, i costi di sponsorizzazione sono classificabili nella prima categoria citata perché tendono a migliorare l'immagine di chi li sostiene.

Un Autore<sup>114</sup>, che aderisce alla tesi confutata, ritiene inoltre che si debba aderire alla posizione illustrata anche perché la sponsorizzazione genera solo un effetto di ricordo, non stimolando il pubblico all'acquisto. In altri termini, essa avrebbe sul reddito dell'impresa un effetto molto più attenuato della pubblicità ed è perciò ragionevole individuare nell'erogazione di tali spese una parziale disposizione di reddito da recuperare a tassazione nella misura dei due terzi. Ad una tale asserzione, si può rispondere con l'osservazione che sicuramente l'Autore in questione sottovaluta la rilevanza economica del fenomeno, dato che la risonanza garantita da un evento sportivo o da un programma radiotelevisivo può avere sulle vendite un effetto ben maggiore di un tradizionale spot televisivo<sup>115</sup>. Inoltre,

<sup>113</sup> Santamaria, *Spese di rappresentanza*, Il fisco, n. 17, 1990, 2759 e ss., 2763.

<sup>114</sup> Nanula, *op. cit.*, 1155.

<sup>115</sup> Cucuzza, *Il regime fiscale della sponsorizzazione sportiva*, Il fisco, n. 7, 1988, 1043 e ss., 1050, evidenzia bene questo fatto: "Il fenomeno sportivo ha assunto ormai una tale rilevanza da rappresentare uno dei veicoli più immediati ed incisivi del messaggio pubblicitario. I ritorni di carattere commerciale per gli sponsor sono indubbiamente paganti e la possibilità di detrarre i costi della sponsorizzazione in sede di determinazione del reddito di impresa costituisce indubbiamente un ulteriore incentivo".

l'attribuzione dei costi di sponsorizzazione alle spese di rappresentanza è effettuata solo sulla base degli effetti economici degli stessi e non sulla base di un'indagine dei rapporti giuridici sottostanti all'erogazione delle spese.

Infine, per quanto riguarda la società sportiva percipiente, i proventi conseguiti sono sicuramente ricavi ex art. 53, primo comma, lettera a), T.U.I.R., trattandosi di una forma alternativa di sfruttamento della prestazione di servizi a cui è diretta l'attività di produzione dell'impresa. La disciplina fiscale è quindi la stessa già illustrata per gli introiti da gare, i proventi da cessione dei diritti radiotelevisivi e gli introiti pubblicitari.

### **6.3.6. La posizione dell'Amministrazione finanziaria.**

L'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto la natura pubblicitaria dei costi di sponsorizzazione con due risoluzioni.

La prima è la risoluzione della Direzione Generale delle imposte dirette del 5 novembre 1974, n. 2/1016<sup>116</sup>. Tale pronuncia, emessa prima dell'intervento legislativo che ha introdotto le spese di rappresentanza (D.L. n. 69/1989), subordina la riconducibilità dei costi di sponsorizzazione alle spese di pubblicità a due condizioni:

a) le spese devono avere come unico scopo quello di reclamizzare un prodotto per incrementarne le vendite;

b) il contratto di sponsorizzazione deve essere sinallagmatico: in capo allo sponsorizzato devono sussistere una serie di obblighi contrattuali effettivamente osservati.

In assenza di tali condizioni, le spese erogate devono considerarsi elargizioni liberali, indeducibili dal reddito di impresa.

---

<sup>116</sup> Per maggiore chiarezza è utile riportare il testo integrale della risoluzione n. 2/1016 del 5/11/1974: "La federazione ... ha chiesto conferma della deducibilità dal reddito di impresa delle industrie eroganti dei contributi a scopo pubblicitario che le industrie medesime versano alle società sportive, perché queste, nello svolgere attività agonistiche nell'ambito dei regolamenti federali, assumano il nome delle ditte sostenitrici.

Al riguardo occorre preliminarmente osservare che solo l'esame, caso per caso, delle finalità dichiarate in sede di erogazione e degli obblighi assunti dalle società sportive può permettere di appurare in concreto la sussistenza di carattere peculiare perché i contributi possano sicuramente riconoscersi come spese di pubblicità deducibili ai sensi dell'art. 71, comma 2, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597.

Pur tuttavia, la scrivente ritiene in linea di massima che le somme corrisposte a società sportive possano essere considerate di natura pubblicitaria, e come tali inerenti alla produzione del reddito, solo se abbiano come scopo unico quello di reclamizzare il prodotto commerciale per incrementare i ricavi e sempre che ai contributi faccia riscontro in tal senso una somma di obblighi contrattuali, anche in fatto osservati, a carico delle società percipienti. Qualora non ricorressero le suindicate condizioni, le somme erogate, pur se nominalmente a titolo di pubblicità, non potrebbero essere considerate diversamente dalle mere elargizioni a titolo di liberalità e, in quanto tali, come oneri non deducibili dal reddito di impresa".

La pronuncia in oggetto ha avuto il merito di sottolineare la necessità di un contratto a prestazioni corrispettive ai fini della deducibilità integrale dei costi. Non è possibile invece condividere, come è stato riconosciuto anche in dottrina<sup>117</sup>, il nesso con il prodotto richiesto dall'altra condizione, per la riconducibilità alla pubblicità di campagne volte a diffondere tra il pubblico il nome dell'impresa, come più volte si è ribadito.

La seconda è la risoluzione della Direzione Generale delle imposte dirette del 17 giugno 1992, n. 9/204<sup>118</sup>. Con tale pronuncia l'Amministrazione finanziaria ha espresso per la prima volta il suo parere sulla natura delle spese di rappresentanza, affermando:

a) che le spese di rappresentanza sono quelle volte a migliorare l'immagine dell'impresa nell'ambiente circostante;

---

<sup>117</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *op. cit.*, 826: "Ingenera perplessità la richiamata risoluzione nella parte in cui si afferma che le somme corrisposte sono deducibili "solo se abbiano come scopo unico quello di reclamizzare il prodotto commerciale ...", dal momento che essa involge la soluzione del problema se le somme stesse siano deducibili o meno quando sono dirette a reclamizzare il nome o il marchio dell'impresa erogante. Il dubbio sorge dalla considerazione che l'elemento distintivo tra le spese di pubblicità e quelle di rappresentanza risiede nel fatto che, mentre con le prime si pubblica e si diffonde la conoscenza del prodotto, con le seconde invece si pubblicizza l'immagine e quindi il nome dell'impresa. Si è tuttavia del parere che le spese di sponsorizzazione siano interamente deducibili anche se sostenute per promuovere il nome o il marchio dell'impresa, considerato che esse sono correlate alle prestazioni effettuate nei confronti dello sponsor in adempimento degli obblighi assunti nel contratto di sponsorizzazione e pertanto, non suscettibili di essere inquadrate tra quelle di rappresentanza".

Il ragionamento degli Autori non sembra corretto. Essi infatti affermano:

a) la pubblicità è volta alla promozione del prodotto, le spese di rappresentanza alla promozione dell'immagine;

b) caratteristica delle spese di rappresentanza è la mancanza di un contratto a prestazioni corrispettive;

c) le spese di sponsorizzazione sono riconducibili a quelle di pubblicità perché il contratto di sponsorizzazione è a prestazioni corrispettive.

Le premesse di cui ai punti a) e b) dovrebbero portare alla conclusione che le spese di sponsorizzazione non sono né di pubblicità, né di rappresentanza. Infatti esse:

1) sono nella maggior parte dei casi volte a promuovere il nome dell'impresa: non sono perciò spese di pubblicità;

2) sono connesse ad un contratto sinallagmatico: non sono perciò spese di rappresentanza. La conclusione, peraltro esatta, non è perciò raggiunta in modo rigoroso: ormai si è abbondantemente capito che la distinzione tra i due tipi di spesa non può derivare dall'oggetto della promozione (impresa o prodotto).

<sup>118</sup> Si riporta per maggiore chiarezza il testo integrale anche di questa risoluzione: "Il professionista ... ha rappresentato il caso di una società che svolge la propria attività nel settore della meccanica pesante, i cui prodotti sono destinati a clienti residenti sia nel territorio nazionale sia in paesi esteri. La società di che trattasi ha stipulato un preaccordo per la sponsorizzazione del proprio nome (marchio) nel 1989, definendo, nel 1990, un formale contratto di sponsorizzazione con una società di corse automobilistiche con sede legale nel principato di Monaco. Nel contratto è stato previsto l'obbligo da parte di quest'ultima di effettuare per l'anno 1990 la sponsorizzazione della denominazione della società finanziatrice nel corso di gare automobilistiche (esposizione del marchio su macchine da competizione, utilizzazione del materiale del team sul proprio materiale pubblicitario). La società finanziatrice ha regolarmente imputato al conto profitti e perdite la spesa sostenuta ed ha provveduto all'autofatturazione IVA, ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. 26/10/1972, n. 633, atteso che la società non residente è priva di un rappresentante legale in Italia. Ciò premesso, il pro-

b) che loro caratteristica fondamentale è la gratuità: al destinatario non è richiesta alcuna prestazione.

Le spese di sponsorizzazione, osserva il Ministero, sono così riconducibili a quelle di pubblicità anche se volte a promuovere il nome dell'impresa, dato che alla base della loro erogazione c'è sempre un contratto a prestazioni corrispettive.

La risoluzione in esame ha il pregio di concentrare l'attenzione sulla posizione del destinatario delle spese al fine di discriminare tra spese di pubblicità e spese di rappresentanza. Tuttavia, la ricostruzione del fenomeno operata dal Ministero non sembra pienamente condivisibile. Infatti, ciò che contraddistingue la posizione di chi beneficia delle spese è la gratuità, non perché egli non debba compiere alcuna prestazione o una prestazione evidentemente sproporzionata rispetto a quella dell'ente erogatore, ma perché egli è il terzo beneficiario del contratto

---

fessionista istante chiede conferma del parere secondo il quale la spesa sostenuta dalla società a titolo di sponsorizzazione è riconducibile tra le spese di pubblicità e quindi integralmente deducibile ai sensi dell'art. 74, comma 2, del T.U.I.R. 22/12/1986, n. 917.

In merito a quanto sopra si ritiene che occorra anzitutto distinguere tra spese di rappresentanza che, stante la vigente normativa, sono deducibili soltanto nella misura di un terzo del loro ammontare e spese di pubblicità che sono invece deducibili per intero. In proposito va osservato che per spese di rappresentanza si intendono quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico un'immagine positiva di se stessa e della propria attività in termini di floridezza, efficienza, eccetera. È questa certamente la caratteristica principale di tali spese, alla quale si aggiunge quella della loro gratuità, vale a dire della mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un obbligo di dare o fare a carico degli stessi, se non quello generico di porre all'attenzione del pubblico la prestazione finanziaria dell'impresa erogante, ovvero quella di un'evidente sproporzione tra prestazioni e contro prestazioni previste.

Le spese di sponsorizzazione, che invece possono accomunarsi a quelle di pubblicità, sono connesse ad un contratto la cui caratterizzazione è costituita, di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato, in base al quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che esse intendono raggiungere. Generalmente mediante tale contratto lo sponsor si obbliga a una prestazione in denaro o in natura nei confronti del soggetto sponsorizzato che, a sua volta, si impegna a pubblicizzare o a propagandare il prodotto, il marchio, i servizi, o comunque, l'attività produttiva dello sponsor e, pertanto, le relative spese, cui non può disconoscersi una stretta correlazione con l'intento di conseguire maggiori ricavi, rientrano nella previsione normativa di cui alla prima parte del comma 2 dell'art. 74 T.U.I.R., con i conseguenti riflessi in termini fiscali.

Alla luce delle suesposte considerazioni, si conviene con l'assunto del citato professionista in merito alla deducibilità per intero delle spese sostenute dalla società finanziatrice nel caso prospettato, tenuto altresì conto degli elementi specifici del rapporto posto in essere evidenziati nel quesito. Ovviamente la deducibilità di dette spese è subordinata al rispetto anche delle altre condizioni poste dall'art. 75, comma 1 del T.U.I.R., vale a dire della sussistenza dei requisiti della competenza nonché della certezza e determinabilità oggettiva delle stesse.

Non assume particolare rilievo, peraltro, la circostanza che il percettore del compenso di sponsorizzazione sia una società estera: l'art. 75, infatti, non pone alcuna limitazione in ordine alla deducibilità dei componenti negativi relativi ad operazioni con società residenti all'estero. La limitazione delle deducibilità di detti componenti è invece prevista dall'art. 76, comma 7-bis, del T.U.I.R. (con effetto dal 1/1/1992), nel caso di somme erogate a società residenti in paesi extracomunitari, aventi un regime fiscale privilegiato, le quali direttamente o indirettamente controllano l'impresa residente, ne sono controllate, o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa".

Per un commento a tale risoluzione vedi Dezzani, *La sponsorizzazione di corse automobilistiche è spesa di pubblicità*, Il fisco, n. 36, 1992, 8709.

concluso tra due imprenditori. In altri termini, la distinzione tra sponsorizzazione e rappresentanza non sta nel tipo di contratto (a prestazioni corrispettive per la sponsorizzazione, unilaterale a titolo gratuito per la rappresentanza), ma nella diversa posizione del fruitore delle spese (parte di un contratto nella sponsorizzazione, terzo beneficiario nella rappresentanza).

### **6.3.7. La delibera del SE.C.I.T. del 22 gennaio 1993: un passo indietro.**

La risoluzione n. 9/204 del 17 giugno 1992 aveva l'indiscutibile pregio di concentrare l'attenzione sulla struttura giuridica del rapporto alla base dell'erogazione delle spese promozionali al fine di individuare il discrimen tra pubblicità e rappresentanza. Si pensava quindi che il dibattito si concentrasse sulle caratteristiche giuridiche del fenomeno in questione. Invece, con delibera 22 gennaio 1993, il Servizio Centrale degli Ispettori Tributarî (SE.C.I.T.)<sup>119</sup> ha smentito la pronuncia in oggetto, ritornando alla definizione dottrinale già ampiamente confutata secondo cui le spese di pubblicità sono quelle collegate al prodotto, le spese di rappresentanza sono quelle collegate alla ditta e le spese di sponsorizzazione sono riconducibili all'una o all'altra categoria a seconda che siano dirette a reclamizzare la ditta o il prodotto. Nelle istruzioni diramate ai verificatori l'organo di controllo si è quindi appiattito, come riconosciuto in dottrina<sup>120</sup>, su una posizione dottrinale ampiamente superata.

Se tutto ciò non bastasse, bisogna anche ricordare che la giurisprudenza segue ormai una tendenza volta ad allargare la nozione di pubblicità, andando quindi in senso totalmente opposto rispetto al SE.C.I.T.. Infatti, nel 1991 la Cassazione<sup>121</sup>

---

<sup>119</sup> Il Servizio Centrale degli Ispettori tributarî è stato istituito con L. 24 aprile 1980, n. 146 (legge finanziaria 1980), artt. 9-12.

<sup>120</sup> Pettinato, *Giro di vite in arrivo per la deduzione delle sponsorizzazioni*, Il Sole 24 ore, 15 maggio 1993: "La delibera delude perché restituisce attualità a una scolastica equazione (prodotto sta a pubblicità come ditta sta a rappresentanza) che ci auguravamo accantonata definitivamente proprio grazie alla risoluzione n. 9/204. ... Mentre una direttiva CEE e un decreto legislativo di recepimento (il n. 541/1992 sulla pubblicità dei farmaci) qualificano come attività pubblicitaria il solo fatto della promozione o del finanziamento di un congresso scientifico, dobbiamo ora ricominciare a confrontarci con quella noiosa casistica che, già nel 1989, confuse le idee a tutti gli operatori (ad esempio marchio a catena di supermercati, pagina sui giornali col solo nome della ditta). Il SE.C.I.T., intanto, tradisce un'ottica inquietante, morbosamente fiscale, quando definisce il trattamento delle spese di pubblicità come "agevolato", perché la deduzione dall'imponibile di un costo tra i più tipici dell'impresa è fatto naturale e non di beneficio; tradisce poi le aspettative di chi crede nella sua utile funzione di stimolo, perché perde l'occasione per una pronuncia costruttiva e riordinatrice, in questa materia afflitta da troppi silenzi e da troppe inutili parole, e l'affronta senza riferirsi neanche in parte alla sua genesi risalente al D.L. n. 69 del 1989: il combattere l'elusione da autoconsumo (tipica delle imprese individuali e delle più modeste entità societarie) che si attuava usando a sproposito la qualifica di spese di rappresentanza per dedurre fraudolentemente spese private. Il SE.C.I.T. si affianca alle tesi meno meditate in materia, che si limitano a spostare più in alto la soglia della liceità della deduzione".

<sup>121</sup> Corte di Cassazione, Sez. I, 10 ottobre 1991, n. 10662, Presidente Bologna, Relatore Borruso.

ha addirittura qualificato come pubblicità la diffusione semioculta di messaggi promozionali tramite citazioni in articoli non aventi dichiarata funzione pubblicitaria, senza che siano neppure nominati l'azienda e i suoi marchi pubblicitari. Inoltre, la Suprema Corte, nella stessa sentenza, ha sostenuto che tutte le iniziative messe in atto dall'imprenditore per porre nella miglior luce possibile la propria immagine professionale, come i convegni, i pareri scientifici, le sponsorizzazioni di opere socialmente apprezzate e le "public relations" in genere si pongono sulla stessa linea della pubblicità redazionale<sup>122</sup>.

Infine, al di là del rigore logico e giuridico della delibera esaminata non resta che sottolineare che è molto preoccupante lo "spettacolo" offerto da due organi, organo di controllo degli ispettori tributari e Direzione Generale delle imposte dirette, entrambi alle dirette dipendenze del Ministro delle Finanze, i quali assumono nel giro di sei mesi posizioni inconciliabili sullo stesso argomento, il tutto a scapito di ciò che deve caratterizzare la posizione del contribuente, vale a dire l'assoluta certezza di adempiere giustamente<sup>123</sup>.

## **7. COMPONENTI REDDITUALI CONNESSI AL TRASFERIMENTO DI ATLETI.**

I proventi e i costi derivanti dal trasferimento di atleti da una società sportiva all'altra sono due tipiche voci di bilancio di tali enti. Prima di esaminarne la disciplina fiscale, è necessario illustrare la struttura giuridica del rapporto che lega lo sportivo professionista<sup>124</sup> alla società con cui ha concluso un contratto che ab-

---

<sup>122</sup> Dezzani, *Le sponsorizzazioni nel mirino del SE.C.I.T.*, cit., 8513: "Per la Cassazione la pubblicità redazionale si pone sulla stessa linea di tutte le altre iniziative prese dall'imprenditore per porre nella miglior luce possibile la propria immagine professionale presso il pubblico (come ad esempio i convegni, i pareri scientifici, le sponsorizzazioni di opere socialmente apprezzate o che comunque incontrino il favore popolare, le public relations in genere) e pertanto è deducibile dal reddito di impresa lordo in quanto inerente alla produzione del reddito imponibile".

<sup>123</sup> Questa sostanziale incertezza che domina il campo delle sponsorizzazioni sportive ha fatto dire al nuovo Presidente del C.O.N.I. Pescante che è necessaria una nuova legislazione fiscale in questo ambito e delle agevolazioni (intervista in margine al Consiglio federale della F.I.G.C. del 20 luglio 1993, vedi *Il Giornale*, 21 luglio 1993, p. 24).

In realtà non c'è bisogno di nuove norme, ma di una corretta e soprattutto univoca interpretazione delle norme esistenti da parte degli organi deputati all'interpretazione e all'accertamento degli imponibili.

<sup>124</sup> La nozione di sportivo professionista è data dall'art. 2, L. n. 91/1981: "Professionismo sportivo. Ai fini dell'applicazione della presente legge, sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal C.O.N.I. e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal C.O.N.I. per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica".

bia per oggetto la prestazione agonistica, rapporto caratterizzato, fino alla L. 23 marzo 1981, n. 91, dalla presenza del vincolo sportivo. Pertanto, l'esame delle operazioni di trasferimento degli atleti da un punto di vista fiscale deve essere preceduto da un'indagine sulla natura giuridica del vincolo sportivo.

### **7.1. Il vincolo sportivo in una prospettiva storica.**

Al fine di capire più a fondo la natura giuridica del vincolo sportivo, è opportuno inquadrarlo in una prospettiva storica.

Originariamente, quando i sodalizi sportivi erano associazioni costituite dagli stessi atleti, il vincolo era il rapporto che si istituiva tra il singolo e l'associazione di appartenenza.

Successivamente, la nascita delle federazioni sportive, nella maggior parte dei casi associazioni di secondo grado (associazioni di associazioni), complicò la trama dei rapporti in cui l'atleta era inserito, dal momento che lo stesso non faceva più solamente parte dell'associazione sportiva, ma era anche costretto ad iscriversi alla federazione per praticare l'attività agonistica. In molti casi, i due rapporti si costituivano con un solo atto, l'adesione alla associazione sportiva, dato che era possibile diventare un tesserato solamente aderendo ad un sodalizio affiliato alla federazione<sup>125</sup>. In questo secondo stadio di evoluzione, la federazione era ancora espressione dei singoli iscritti, seppure in via mediata, data la presenza delle associazioni.

L'avvento dello sport professionistico mutò completamente questo stato di cose, perché gli enti sportivi si trasformarono da associazioni di atleti in associazioni di persone volte ad organizzare l'attività sportiva degli atleti. La federazione divenne perciò espressione dei sodalizi ad essa affiliati e i singoli sportivi divennero controparte delle associazioni, legati alle stesse da un rapporto totalmente diverso da quello associativo e prettamente di natura economica. Tale rapporto si materializzava in un contratto detto di ingaggio, che stabiliva il corrispettivo dell'attività prestata.

Il professionista sportivo era così coinvolto, come ha notato un Autore<sup>126</sup>, in una triplice serie di rapporti:

- 1) era iscritto alla federazione tramite il tesseramento;

---

<sup>125</sup> Anche oggi è possibile diventare tesserato di molte federazioni solo per il tramite di una società o associazione sportiva. Per esempio l'art. 39, primo comma, delle norme organizzative interne della Federcalcio dispone: "Il tesseramento dei calciatori. I calciatori sono tesserati per la F.I.G.C. su richiesta sottoscritta e inoltrata per il tramite della società per la quale intendono svolgere l'attività sportiva, entro il 30 aprile di ogni anno. I calciatori giovani, fino all'età di dodici anni, possono essere tesserati anche successivamente a tale termine".

<sup>126</sup> Pasqualin, *Intervento al convegno sul tema "Giustizia sportiva e giustizia ordinaria"*, Roma, 23/11/1979, in Riv. di dir. sport., 1979, 287 e ss., 290.

2) assumeva un legame tendenzialmente a tempo indeterminato<sup>127</sup> con la società sportiva mediante il vincolo;

3) percepiva un compenso annuale come corrispettivo dell'attività prestata sulla base di un contratto di ingaggio.

In quest'ultima fase il vincolo sportivo non aveva più nulla della sua natura originaria, era svuotato completamente della sua caratteristica di rapporto associativo, dato che gli associati non erano più i singoli atleti, ma bensì gli organizzatori della loro attività agonistica. La presenza del contratto di ingaggio, vero e proprio contratto di scambio, e l'inserimento nei regolamenti di alcune federazioni<sup>128</sup> (per esempio la Federazione Italiana Giuoco Calcio) di norme che vietano agli atleti di rappresentare il sodalizio nell'assemblea federale (un associato dovrebbe avere il diritto di rappresentare la propria associazione, se incaricato dagli altri associati), dimostrano che il vincolo, in seguito alla trasformazione del mondo sportivo, non aveva più nulla a che vedere con l'originario rapporto associativo.

## **7.2. Natura giuridica del vincolo sportivo: il dibattito dottrinale e giurisprudenziale.**

Una volta stabilito che cosa fosse il vincolo in origine e dimostrato che, con l'avvento del professionismo sportivo, tale istituto era profondamente cambiato, bisogna cercare di definire che cosa fosse nell'ultimo stadio dell'evoluzione descritta.

Innanzitutto, è importante evidenziare i diritti e gli obblighi che nascevano da esso e cioè:

a) la società sportiva aveva il diritto di utilizzare le prestazioni dell'atleta vincolato e di impedire che egli prestasse la sua attività sportiva a favore di altre società;

b) l'atleta aveva il dovere di fornire le sue prestazioni a favore della società di appartenenza e di non farlo a beneficio di nessun'altra, senza il consenso di quella alla quale era vincolato.

---

<sup>127</sup> Pasqualin, *op. cit.*, 293, parla della durata del vincolo secondo il regolamento F.I.G.C.: "Il vincolo che con il tesseramento si viene a costituire tra giocatore e società sportiva può essere annuale; a tempo determinato; a tempo indeterminato. Il vincolo è necessariamente annuale per i giocatori compresi tra otto e quattordici anni, qualunque sia la società per cui essi sono tesserati. Per i giocatori che hanno compiuto quattordici anni, il vincolo è ancora annuale se la società appartiene al settore dilettanti; se, viceversa, si tratta di una società appartenente al settore professionisti o semi-professionisti, il vincolo è tendenzialmente a tempo indeterminato, poiché ha vigore fino al compimento del diciottesimo anno, ed in quel momento la società, offrendo al giocatore un contratto da semiprofessionista può vincolarlo a tempo indeterminato".

<sup>128</sup> Anche oggi, dopo l'abolizione del vincolo sportivo gli atleti non possono rappresentare le società di appartenenza in assemblea federale. Lo dispongono:

– art. 14, quinto comma, statuto F.I.G.C.: "Non possono rappresentare le società e le associazioni gli arbitri in attività, coloro che svolgono nell'ambito della federazione attività professionistica e quanti risultino colpiti da sanzioni disciplinari in corso di esecuzione".

– art. 9, lettera f), regolamento della Lega nazionale professionisti: "Le società non possono essere rappresentate da arbitri in attività o da sportivi professionisti; ...".

In secondo luogo, è necessario sottolineare che il vincolo è istituito disciplinato dal diritto sportivo. I diritti e gli obblighi sopra evidenziati erano fatti rispettare attraverso meccanismi interni all'ordinamento sportivo<sup>129</sup>. Per esempio, il giocatore di calcio era impossibilitato a fornire le sue prestazioni a favore di una società diversa da quella alla quale era vincolato, perché nei confronti di tale sodalizio sarebbe scattata immediatamente la sanzione della perdita della gara in cui il calciatore era stato utilizzato<sup>130</sup>. Inoltre, il vincolo nasceva in seguito al tesseramento dell'atleta per la federazione<sup>131</sup>.

Per quanto riguarda la sua trasferibilità, fino alla stagione sportiva 1978/79 esso poteva essere ceduto da una società calcistica ad un'altra senza nemmeno bisogno del consenso del giocatore trasferito<sup>132</sup>. Il calciatore, e più in generale il professionista sportivo alle dipendenze di una società sportiva, si trovava quindi in una situazione veramente particolare: privo di ogni libertà contrattuale, egli poteva essere costretto a prestare la sua attività sempre sotto la bandiera della stessa società.

Dopo averne illustrato il contenuto, il meccanismo di funzionamento e la sua fonte si può definire il vincolo sportivo come quell'istituto che attribuisce ad una

---

<sup>129</sup> Pasqualin, *op. cit.*, 289: "... i doveri che derivano al giocatore dal vincolo sportivo sono essenzialmente due: uno a contenuto positivo (prestare la propria attività alla società titolare del vincolo), l'altro a contenuto negativo (non giocare per altra società). ... . Orbene, il primo di questi resta ovviamente subordinato alla volontà del giocatore: e se quest'ultimo decide di non giocare più, il vincolo perde automaticamente efficacia, e con esso decade il dovere in parola, senza che la società possa avanzare alcuna pretesa in contrario. ... .

Quanto all'effettività del secondo obbligo, quello negativo, di non giocare per altra società, essa è affidata ad un meccanismo tutto interno all'organizzazione dello sport. Si consideri infatti che la normativa statale non fornisce alle regole sportive alcun valido supporto, essendo visto con sfavore e limitato per più versi l'impegno a non svolgere una determinata attività (artt. 2125, 2557, 2596 c.c.). Pertanto vanamente la società sportiva titolare del vincolo chiederebbe al giudice statale di applicare sanzioni al giocatore che decidesse di trasferirsi ad altra società sportiva. Ma se la violazione del dovere in parola ad opera del tesserato non può essere direttamente repressa, essa è resa estremamente improbabile in via indiretta ma non per questo meno efficace, dalla concreta possibilità di colpire con sanzioni la società sportiva che voglia utilizzare il giocatore vincolato per altro sodalizio. ... . La perdita della gara con punteggio di 2-0 è la sanzione irrogata alla società che fa partecipare alla gara giocatori squalificati o che comunque non abbiano titolo per prendervi parte".

<sup>130</sup> Art. 7, quinto comma, Codice di giustizia sportiva: "La punizione sportiva della perdita della gara è inflitta alla società che fa partecipare alla gara stessa calciatori squalificati o che comunque non abbiano titolo per prendervi parte, nonché utilizza quali guardalinee soggetti squalificati o inibiti. La posizione irregolare dei calciatori di riserva, in violazione delle disposizioni contenute nelle norme organizzative interne della F.I.G.C., determina l'applicazione della sanzione della perdita della gara nel solo caso in cui gli stessi vengano effettivamente utilizzati nella gara stessa".

<sup>131</sup> L'art. 22 dello Statuto della F.I.G.C. affermava che la nascita del vincolo coincide con il tesseramento dei giocatori per la federazione: "I giocatori, all'atto del loro tesseramento federale, contraggono con la società di appartenenza un vincolo, le cui modalità e termini sono disciplinati dai regolamenti federali".

L'art. 41, lettera c), del regolamento organico, affermava a sua volta: "I giocatori professionisti, con il tesseramento sottoscritto per una società, assumono con la stessa un vincolo a tempo indeterminato, salvo diversa pattuizione scritta".

<sup>132</sup> Vedi art. 27 Regolamento della Lega nazionale professionisti (1978).

società sportiva un diritto di esclusiva sulle prestazioni di un atleta. Il vincolo è perciò una sorta di bene che viene ceduto da una società all'altra in caso di trasferimento dell'atleta, o meglio, come affermato quasi all'unanimità in dottrina<sup>133</sup>, è un diritto immateriale atipico.

La giurisprudenza si è conformata alle medesime conclusioni, schierandosi compatta a favore della tesi secondo cui il vincolo sportivo è assimilabile a un bene immateriale. In particolare, la Corte di Cassazione<sup>134</sup>, in una sentenza del 1981, ha affermato che, in caso di trasferimento del giocatore di calcio da una società sportiva all'altra, è solo il vincolo ad essere ceduto (e non il contratto di ingaggio che, essendo di durata annuale, nel periodo di trasferimento degli atleti è già sca-

---

<sup>133</sup> Minervini, nella rassegna *Il trasferimento del giocatore di calcio*, Riv. delle società, 1983, 1085 e ss.: "Il vincolo è un obbligo di esclusiva del giocatore a favore dell'associazione sportiva per la quale è tesserato".

Pasqualin, *op. cit.*, p. 288: "Il vincolo è quell'istituto che attribuisce ad una società sportiva il diritto all'utilizzazione esclusiva delle prestazioni di un atleta".

Mazzarelli, *Calcio mercato: riflessioni sul trattamento fiscale della cessione del vincolo sportivo e della sua abolizione*, Corr. trib., 1982, n. 2, 70: "... (il vincolo) è un diritto immateriale atipico risultante dalla causa economica che le parti perseguono, anche se non espressamente disciplinato dal legislatore".

Mangani, *Considerazioni sul cosiddetto vincolo oggetto di cessione nel trasferimento del calciatore*, Riv. di dir. sport., 1978, p. 211 e ss., p. 213: "Chiesto il tesseramento per una società, il calciatore non potrà giocare per altra società, bene inteso nell'ambito ufficiale dell'ordinamento F.I.G.C., fino a quando la società di origine non lo voglia, cioè fino a quando non "lo ceda". La cessione è preceduta da una specie di offerta, "l'inclusione in lista di trasferimento". È evidente allora che non potendosi giocare per società diversa da quella per cui si è tesserati, nell'ambito dell'ordinamento della F.I.G.C., un contratto di prestazione sportiva con altra società non avrebbe senso, mancherebbe di pratico contenuto. Risulta allora evidente che nell'ordinamento giuridico F.I.G.C. il c.d. vincolo, stabilitosi con la firma del cartellino tra società e calciatore, è cosa concettualmente distinta dal contratto sportivo di prestazione calcistica, è "qualcosa" che è della società, "un bene" che passa da società a società col trasferimento del calciatore, qualcosa a cui si innesta il contratto sportivo e che del contratto è il presupposto logico, anche se non temporale".

La tesi è largamente condivisa in dottrina: vedi Redenti, *Aspetti giuridici della tragedia di Superga*, in Giur. it., 1951, IV, 49 e ss.; Giacobbe, *Il giocatore di calcio professionista è lavoratore subordinato?*, in Giust. civ., 1963, I, 1892 e ss.

<sup>134</sup> Corte di Cassazione, Sentenza 28 luglio 1981, n. 4845, in Giust. civ., 1982, 2416: la L. n. 91 "... non solo non ha ignorato tale vincolo, ma lo ha considerato con una norma che, lungi dal sanzionarne la nullità per il passato, lo ha espressamente riconosciuto valido ed operante anche per l'ordinamento dello Stato sino ai cinque anni successivi all'entrata in vigore della nuova disciplina giuridica. E per il passato parte della dottrina, ponendosi il problema della natura del contratto di cessione del giocatore, aveva perspicuamente rilevato che esso rifletteva esclusivamente il vincolo di appartenenza che, costituendo espressione del diritto che la società cedente ha alle esclusive prestazioni del calciatore, ha un contenuto economico patrimoniale che lo colloca tra i beni in senso giuridico (art. 810 c.c.) ed in quanto tale fu ritenuto suscettibile di tutela anche quando la società cedente avesse trasferito il corrispondente diritto alla società cessionaria. Il negozio fu pertanto qualificato di cessione atipica, del tutto estraneo al rapporto di prestazione che lega il calciatore alla propria società sportiva. Il suddetto rapporto fu, invero, considerato come lo strumento predisposto dall'ordinamento dello Stato per la tutela degli interessi che il vincolo di appartenenza determina nei confronti di entrambi i contraenti attraverso il collegamento negoziale che all'uopo si determina tra i due distinti rapporti".

duto), vincolo che, costituendo espressione del diritto che la società cedente ha alle esclusive prestazioni del calciatore, ha un contenuto economico-patrimoniale che lo colloca tra i beni in senso giuridico, di cui all'art. 810 c.c.<sup>135</sup>.

Anche la giurisprudenza di merito si è allineata a queste posizioni. Il Tribunale di Roma, in una sentenza del 1972<sup>136</sup>, ha affermato che il vincolo può essere assimilato alle immobilizzazioni immateriali, di cui condivide le seguenti caratteristiche:

- a) l'incorporalità;
- b) la strumentalità: il diritto adempie ad una funzione strumentale nell'impresa, dal momento che è utilizzato durevolmente in essa;
- c) la temporaneità: il diritto è temporaneo, dato che è connesso alla durata della vita atletica dello sportivo.

### **7.3. L'abolizione del vincolo sportivo da parte della Legge 23 marzo 1981, n. 91.**

La L. 23 marzo 1981 n. 91 è intitolata "Norme in materia di rapporto tra società e sportivi professionisti". Sebbene tale legge sia stata molto importante anche con riferimento a questioni che nulla hanno a che fare con il rapporto in parola (per esempio, la forma giuridica delle società sportive professionistiche, vedi il capitolo secondo o le relazioni tra società e federazioni, vedi il capitolo primo) e quindi la rubrica è senz'altro riduttiva, tuttavia, essa è indicativa del fatto che una delle principali finalità perseguite attraverso l'emanazione della L. n. 91 era la riconfigurazione del rapporto atleta-società sportiva. Pertanto, il legislatore del 1981 si proponeva di restituire libertà e dignità al lavoratore sportivo, qualificando giuridicamente la sua figura e ponendo fine a fenomeni quali il "calcio mercato", in cui ai giocatori venivano affibbiati prezzi come ad un qualsiasi bene materiale<sup>137</sup>.

---

<sup>135</sup> Art. 810 c.c.: "Sono beni le cose che possono formare oggetto di diritti".

<sup>136</sup> Il Tribunale di Roma, Sentenza 12 luglio 1972, in *Giur. di merito*, 1974, I, 198, aveva già affermato che "in quanto suscettibile di separata contrattazione sulla base di un prezzo di acquisto o di vendita, il calciatore professionista rappresenta un bene oggettivamente valutabile per la società che lo ha tesserato ...". ... ".... Il Collegio osserva che il bene in esame, consistente nel diritto esclusivo ad ingaggiare un atleta con un contratto di lavoro, pur non rientrando in nessuna delle poste indicate dalla citata norma, può però essere assimilato ai diritti di cui ai nn. 4 e 5 della prima parte dell'art. 2424 c.c., e cioè alle cosiddette immobilizzazioni immateriali. A tale assimilazione inducono i caratteri salienti del diritto, ravvisabili nella incorporalità di esso, nella funzione strumentale cui adempie, essendo destinato non allo scambio (che è eventuale) ma alla durevole utilizzazione nell'impresa, nonché infine nella temporaneità del diritto in relazione alla durata della vita atletica: caratteri questi connessi alle accennate immobilizzazioni immateriali".

<sup>137</sup> Quello indicato nel testo è un fatto che dimostra che la L. n. 91 è stata un provvedimento settoriale, pensato non per tutte le discipline sportive, ma essenzialmente per i problemi del calcio.

In questo senso:

– Lener, *Una legge per lo sport?*, in *Foro It.*, 1981, 298.

– Millozza, *Le società sportive: un problema sempre aperto*, in *Le società*, 1985, 391.

Lo strumento attraverso cui raggiungere questo obiettivo fu l'abolizione del vincolo sportivo, sanzionata dall'art. 16<sup>138</sup>, in base al quale esso doveva venir meno nei cinque anni successivi all'emanazione della legge, secondo modalità e parametri stabiliti dalle federazioni e approvati dal C.O.N.I. in relazione all'età degli atleti, alla durata e al contenuto del rapporto con la società.

La riconfigurazione del rapporto tra atleta e società fu completata dalle seguenti innovazioni contenute nella stessa legge:

a) disciplina del lavoro subordinato sportivo (art. 4<sup>139</sup>) e definizione di lavoratore autonomo sportivo (art. 3<sup>140</sup>);

b) disciplina della cessione del contratto di lavoro subordinato sportivo: l'art.

---

<sup>138</sup> Art. 16 L. n. 91/1981: "Abolizione del vincolo sportivo. Le limitazioni alla libertà contrattuale dell'atleta professionista, individuate come vincolo sportivo nel vigente ordinamento, saranno gradualmente eliminate entro cinque anni dall'entrata in vigore della presente legge, secondo modalità e parametri stabiliti dalle federazioni sportive nazionali e approvati dal C.O.N.I., in relazione all'età degli atleti, alla durata e al contenuto patrimoniale del rapporto con la società".

Con tale norma il vincolo sportivo viene riconosciuto a livello di diritto statale: è un altro esempio di quella "emersione dell'ordinamento sportivo" di cui si è parlato nel primo capitolo.

<sup>139</sup> Art. 4, L. n. 91: "Disciplina del lavoro subordinato sportivo. 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 nazionale e dai rappresentanti delle categorie interessate.

La società ha l'obbligo di depositare il contratto presso la federazione sportiva nazionale per l'approvazione.

Le eventuali clausole contenenti deroghe peggiorative sono sostituite di diritto da quelle del contratto-tipo.

Nel contratto individuale dovrà essere prevista la clausola contenente l'obbligo dello sportivo al rispetto delle istruzioni tecniche e delle prescrizioni impartite per il conseguimento degli scopi agonistici.

Nello stesso contratto dovrà essere prevista una clausola compromissoria con la quale le controversie concernenti l'attuazione del contratto insorte tra la società sportiva e lo sportivo sono deferite ad un collegio arbitrale. La stessa clausola dovrà contenere la nomina degli arbitri oppure stabilire il numero degli arbitri e il modo di nominarli.

Il contratto non può contenere clausole di non concorrenza o, comunque, limitative della libertà professionale dello sportivo per il periodo successivo alla risoluzione del contratto stesso, né può essere integrato, durante lo svolgimento del rapporto con tali pattuizioni.

<sup>140</sup> Art. 3, primo comma, L. n. 91: "Prestazione sportiva dell'atleta. La prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato, regolato dalle norme contenute nella presente legge".

Il secondo comma dispone però che, se in linea generale la prestazione dell'atleta è riconducibile al rapporto di lavoro subordinato, in linea particolare essa può essere oggetto di contratto di lavoro autonomo in presenza di certi requisiti: "Essa costituisce, tuttavia, oggetto di contratto di lavoro autonomo quando ricorra almeno uno dei seguenti requisiti:

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

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

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

5<sup>141</sup> dispone che al contratto di lavoro subordinato può essere apposto un termine non superiore a cinque anni dalla data di inizio del rapporto. È ammessa, inoltre, la cessione del contratto da una società sportiva all'altra prima della scadenza, purché l'atleta vi consenta;

c) introduzione dell'istituto dell'indennità di preparazione e promozione (art. 6<sup>142</sup>); si tratta di una somma di denaro che la società firmataria del nuovo contratto deve versare alla società titolare del vecchio contratto scaduto, a risarcimento delle spese sostenute per mantenere l'atleta in piena efficienza fisica.

In definitiva, ora l'atleta è inserito in una duplice trama di rapporti:

1) è tesserato per la federazione;

2) è legato alla società sportiva mediante un contratto di lavoro subordinato (o autonomo, se ricorrono le condizioni di cui al secondo comma dell'art. 3), che non può avere durata superiore a cinque anni. Alla scadenza del contratto, lo sportivo è pienamente libero di stipularne un altro con una diversa società, la quale dovrà versare al sodalizio titolare del precedente accordo una somma di denaro a titolo di risarcimento delle spese sostenute per allenare l'atleta (indennità di preparazione e promozione).

#### **7.4. La tesi dottrinale secondo cui il vincolo sportivo è stato abolito solo parzialmente.**

Illustrata la disciplina introdotta dalla L. n. 91, è opportuno osservare che in ambito dottrinale<sup>143</sup> si è notato che il legislatore è riuscito parzialmente nell'in-

---

<sup>141</sup> Art. 5, L. n. 91: "Cessione del contratto. Il contratto di cui all'articolo precedente può contenere l'apposizione di un termine risolutivo, non superiore a cinque anni dalla data di inizio del rapporto. È ammessa la successione di contratto a termine tra gli stessi soggetti.

È ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società sportiva ad un'altra, purché vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali".

<sup>142</sup> Art. 6, L. n. 91: "Indennità di preparazione e promozione. Cessato, comunque, un rapporto contrattuale, l'atleta professionista è libero di stipulare un nuovo contratto. In tale caso le federazioni sportive nazionali possono stabilire il versamento da parte della società firmataria del nuovo contratto alla società sportiva titolare del precedente contratto di una indennità di preparazione e promozione dell'atleta professionista, da determinare secondo coefficienti e parametri fissati dalla stessa federazione in relazione alla natura e alle esigenze dei singoli sport.

Nel caso di primo contratto, l'indennità prevista dal comma precedente può essere dovuta alla società o alla associazione sportiva presso la quale l'atleta ha svolto la sua ultima attività dilettantistica.

Alla società o all'associazione sportiva che, in virtù di un tesseramento dilettantistico o giovanile, ha provveduto all'addestramento tecnico dell'atleta, viene riconosciuto il diritto di stipulare il primo contratto professionistico con lo stesso atleta. Tale diritto può essere esercitato in pendenza del precedente tesseramento, nei tempi e con le modalità stabilite dalle diverse federazioni sportive in relazione all'età degli atleti e alle caratteristiche dei singoli.

La indennità di preparazione e di promozione dovrà essere reinvestita, anche dalle società e associazioni che svolgono attività dilettantistica, nel perseguimento di fini sportivi".

<sup>143</sup> Minervini, *op. cit.*, 1087.

tento di abolire il vincolo, essendosi limitato a ridurre la durata temporale dello stesso. In altri termini, la L. n. 91 non ha restituito all'atleta piena libertà contrattuale, dato che egli, nel periodo di vigenza del contratto sottoscritto, non può recedere dallo stesso e stipularne un altro con un'altra società.

L'art. 6 della Legge n. 91, che sancisce la libertà contrattuale dell'atleta, sembrerebbe confermare tale interpretazione: se lo sportivo è libero di stipulare un nuovo contratto quando è scaduto quello vecchio, come dice la norma, ciò significa che mentre tale contratto è vigente all'atleta è preclusa tale possibilità. L'art. 4, sesto comma, della L. n. 91 stabilisce inoltre che sono vietate le clausole limitative della libertà contrattuale dell'atleta per il periodo successivo alla risoluzione del contratto: ciò significa, deducendo "a contrario", che durante la vigenza dell'accordo tali clausole sono legittime. Nella realtà, tuttavia, di esse non c'è bisogno, dato che i regolamenti federali vietano il contemporaneo tesseramento per due società diverse<sup>144</sup>. L'Autore ritiene perciò che il vincolo sia tuttora in vita e che sia trasferito, anche se tacitamente, da una società all'altra<sup>145</sup>.

L'interpretazione dottrinale citata, anche se suggestiva, non è condivisibile, in quanto si ritiene che la L. n. 91 abbia introdotto un rapporto di lavoro subordinato<sup>146</sup>, abolendo totalmente il vincolo. Tale convinzione si basa sulle seguenti considerazioni:

a) l'art. 4 della L. n. 91 è intitolato: "Disciplina del lavoro subordinato sportivo". Il legislatore definisce quindi espressamente il rapporto atleta-società rapporto di lavoro subordinato;

---

<sup>144</sup> Vedi per esempio l'art. 40, settimo comma, delle Norme organizzative interne della F.I.G.C.: "Non è consentito il tesseramento contemporaneo per più società. In caso di più richieste di tesseramento, è considerata valida quella depositata o pervenuta prima. Al calciatore che nella stessa stagione sportiva sottoscrive richieste di tesseramento per più società si applicano le sanzioni previste dal Codice di Giustizia Sportiva".

<sup>145</sup> Minervini, *op. cit.*, 1088: "Oltre a cedere il contratto di lavoro del giocatore, l'associazione sportiva cede anche, tacitamente, il vincolo ad essa spettante sulle prestazioni del giocatore, derivante dal tesseramento: il tesseramento, con la conseguente assunzione del vincolo, costituisce per la F.I.G.C. il presupposto di un valido contratto di lavoro".

<sup>146</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 326, definisce così la differenza tra lavoro subordinato e lavoro autonomo: "Prestazioni di lavoro ben si attuano anche al di fuori di un rapporto di dipendenza dall'impresa. Premettiamo quindi una distinzione fondamentale tra lavoro autonomo e lavoro subordinato. Il lavoro autonomo si svolge nelle due forme principali del contratto d'opera (artt. 2222 e ss.) e della prestazione d'opera intellettuale (artt. 2230 e ss.). La distinzione fondamentale tra contratto di lavoro e contratto d'opera sta in ciò, che il primo si riferisce alla prestazione di lavoro subordinato che ha per oggetto la continuità di un agire, il secondo al lavoro autonomo il cui risultato è normalmente un'opera finita (*opus perfectum*). In entrambi i casi c'è un impegno obbligatorio di lavorare". Il rapporto subordinato è caratterizzato da quattro elementi: onerosità, collaborazione, subordinazione, continuità (art. 2094 c.c.: "È prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore").

Nel caso del lavoro sportivo è la L. n. 91 che distingue tra lavoro subordinato sportivo e lavoro autonomo sportivo (vedi *infra*).

b) l'introduzione della figura del lavoratore autonomo sportivo da parte dell'art. 3 della Legge è indicativa della volontà del legislatore di distinguere gli atleti in relazione al rapporto di lavoro che li lega alla società (subordinato o autonomo), e non in relazione al mantenimento, seppure con limitazioni, del vincolo sportivo in un caso e non nell'altro;

c) la disposizione dell'art. 4, sesto comma, L. n. 91, in base alla quale la società sportiva non può inserire nel contratto clausole limitative della libertà contrattuale dell'atleta per il periodo successivo alla scadenza del contratto, non è stata inserita dal legislatore per dimostrare la legittimità delle stesse durante la vigenza dell'accordo e quindi per confermare la permanenza di un diritto di esclusiva sulle prestazioni dell'atleta assimilabile al vincolo. Tale norma ha, invece, la funzione di impedire che il vincolo abolito di fatto, ritorni surrettiziamente in vita nella realtà delle cose, visto che le limitazioni alla libertà contrattuale dell'atleta avrebbero la funzione di impedire allo stesso di abbandonare la società di appartenenza;

d) l'Autore dice che il vincolo sarebbe ancora in vita perché la società ha un diritto di esclusiva sulle prestazioni dello sportivo. Si ritiene, in disaccordo con tale tesi, che il combinato disposto degli artt. 2104 e 2105 c.c.<sup>147</sup> stabilisca una sorta di diritto di esclusiva a favore di tutti i datori di lavoro. L'obbligo di fedeltà (art. 2105 c.c.) imposto al lavoratore, in base al quale egli non può trattare affari in concorrenza con l'imprenditore, nel rapporto di lavoro atleta-società sportiva diventa obbligo per lo sportivo di non fornire le sue prestazioni agonistiche ad altro sodalizio;

e) il divieto di recesso dell'atleta per tutta la durata del contratto è stato imposto dal Legislatore per tutelare le esigenze delle società sportive. Senza tale divieto esse non potrebbero programmare la loro attività agonistica per periodi superiori a quello del campionato in corso. Questo fatto, tuttavia, non significa che il vincolo sia stato mantenuto, ma solamente che il rapporto di lavoro subordinato sportivo ha caratteristiche particolari.

Bisogna inoltre osservare che nell'ordinamento giuridico statale esistono dei casi in cui il lavoratore subordinato non può recedere per un determinato periodo. Per esempio, l'art. 4 della L. 18 aprile 1962, n. 230<sup>148</sup>, consente il contratto a tem-

---

<sup>147</sup> Art. 2104 c.c.: "Diligenza del prestatore di lavoro. Il prestatore di lavoro deve usare la diligenza richiesta dalla natura della prestazione dovuta, dall'interesse dell'impresa e da quello superiore della produzione nazionale.

Deve inoltre osservare le disposizioni per l'esecuzione e per la disciplina del lavoro impartite dall'imprenditore e dai collaboratori di questo dai quali gerarchicamente dipende".

Art. 2105 c.c.: "Obbligo di fedeltà. Il prestatore di lavoro non deve trattare affari, per conto proprio o di terzi, in concorrenza con l'imprenditore, né divulgare notizie attinenti ai metodi di produzione dell'impresa, o farne uso in modo da recare ad essa pregiudizio".

<sup>148</sup> Art. 4, L. 18 aprile 1962, n. 230: "È consentita la stipulazione di contratti di lavoro subordinato a tempo determinato purché di durata non superiore a cinque anni con i dirigenti amministrativi e tecnici, i quali possono recedere trascorso un triennio e osservata la disposizione dell'art. 2118 c.c.".

po determinato, purché di durata non superiore a cinque anni, per l'assunzione di dirigenti, i quali possono recedere dopo un triennio. Come si può notare, la situazione è simile a quella dell'atleta legato a una società sportiva e tuttavia nessuno si sognerebbe di affermare che il dirigente è legato da un vincolo all'impresa per cui lavora;

f) l'art. 4, penultimo comma<sup>149</sup>, stabilisce che ai contratti di lavoro subordinato sportivo non si applicano alcune norme contenute nella Legge sui licenziamenti individuali (L. 15 luglio 1966, n. 604) e nello Statuto dei lavoratori (L. 20 maggio 1970, n. 300), nonché tutta la L. 18 aprile 1962, n. 230. Ciò significa che le altre norme delle prime due leggi citate possono applicarsi al rapporto in oggetto, indicandone chiaramente la natura, visto che esse si riferiscono al rapporto di lavoro subordinato. I lavoratori subordinati sportivi possono così costituire sindacati (art. 14, L. n. 300/1970<sup>150</sup>), ad essi va riconosciuto il diritto di sciopero (art. 40 Cost.<sup>151</sup>) e la loro attività è soggetta alle norme del codice civile attinenti al rapporto di lavoro subordinato (art. 2096 e ss. c.c.);

g) tutta la legislazione giuslavoristica è generalmente ispirata alla maggior tutela del prestatore di lavoro. Si deve ritenere che anche la disciplina del lavoro sportivo sia stata pensata in coerenza con tale principio e che quindi sia stata emanata nel tentativo di garantire all'atleta una maggiore libertà e dignità, libertà e dignità che sono incompatibili con la presenza del vincolo sportivo.

## 7.5. Modalità di trasferimento dell'atleta professionista.

Prima della L. n. 91 un atleta era trasferito da una società all'altra attraverso la cessione del vincolo sportivo. In seguito alla sua abolizione il trasferimento può avvenire in due modi<sup>152</sup>:

1) la società titolare del contratto di lavoro subordinato cede lo stesso prima della sua scadenza naturale, previo il consenso dell'atleta<sup>153</sup>;

---

<sup>149</sup> Art. 4, ottavo comma, L. n. 91: "Ai contratti di cui al presente articolo non si applicano le norme contenute negli articoli 4, 5, 13, 18, 33, 34 della legge 20 maggio 1970 n. 300 e negli articoli 1, 2, 3, 5, 6, 7, 8 della legge 15 luglio 1966, n. 604. Ai contratti di lavoro a termine non si applicano le norme della legge 18 aprile 1962, n. 230".

<sup>150</sup> Art. 14, L. n. 300/1970: "Diritto di associazione e di attività sindacale. Il diritto di costituire associazioni sindacali, di aderirvi e di svolgere attività sindacale, è garantito a tutti i lavoratori all'interno dei luoghi di lavoro".

Come esempio di sindacato di lavoratori sportivi si può citare l'Associazione Italiana Calciatori (A.I.C.), presieduta dall'avvocato Sergio Campana.

<sup>151</sup> Art. 40 Costituzione: "Il diritto di sciopero si esercita nell'ambito delle leggi che lo regolano".

<sup>152</sup> Vedi Zappalà, *Il trattamento tributario delle società e associazioni sportive*, Il fisco, n. 33, 1983, 4353 e ss., 23/4373.

<sup>153</sup> Tale fattispecie è riconducibile all'art. 1406 c.c.: "Nozione. Ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta".

2) alla scadenza del contratto lo sportivo ne stipula uno nuovo con una società di suo gradimento, la quale dovrà versare alla “vecchia” società l’indennità di preparazione e promozione.

Nei trasferimenti del primo tipo, il prezzo di cessione del contratto è lasciato alla libera contrattazione delle parti. Spesso nella realtà tale prezzo ha superato di gran lunga l’ammontare che spetterebbe alla società a titolo di indennità di preparazione e promozione<sup>154</sup>. Una delle finalità che aveva spinto all’emanazione della L. n. 91, vale a dire l’abbassamento dei prezzi di trasferimento degli atleti, soprattutto calciatori, non è stata perciò raggiunta. Il vincolo comportava un’ascesa dei prezzi perché faceva aumentare la forza contrattuale delle società, il contratto pluriennale non ha cambiato la situazione, anche perché spesso le società lo rinnovano rinviandone nel tempo la scadenza, in modo da non essere costrette a vedersi riconosciuta solamente l’indennità di preparazione e promozione.

Non resta, a questo punto, che esaminare la seconda modalità di trasferimento e di conseguenza il particolare istituto dell’indennità di preparazione e promozione dell’atleta professionista (art. 6, L. n. 91).

Si è già detto che essa è una somma di denaro che la società firmataria del nuovo contratto deve versare alla società titolare del vecchio contratto scaduto. Le sue caratteristiche sono:

a) deve essere versata obbligatoriamente, se la federazione sportiva di appartenenza lo stabilisce (art. 6, primo comma);

b) ha la funzione di risarcire la società titolare del contratto scaduto dei costi sostenuti per mantenere l’atleta in piena efficienza fisica<sup>155</sup>;

c) è determinata nel suo ammontare dalla federazione sportiva di appartenenza sulla base di coefficienti e parametri fissati in relazione alla natura e alle esigenze dei singoli sport (art. 6, primo comma);

d) in caso di primo contratto, è versata alla società o associazione sportiva presso la quale l’atleta ha svolto la sua ultima attività dilettantistica (art. 6, secondo comma);

e) deve essere reinvestita per il perseguimento esclusivo di finalità sportive (art. 6, quarto comma).

---

<sup>154</sup> Mazzarelli, *op. cit.*, 70: “Una volta eliminato il vincolo sportivo non sembra sia consentito che la società possa ricavare dalla cessione del contratto un compenso superiore a quello che le spetterebbe a titolo di indennità di preparazione e promozione. In caso contrario infatti verrebbero eluse le finalità della legge sullo sport che sancisce l’eliminazione del vincolo”.

<sup>155</sup> Zappalà, *op. cit.*, 53/4403: “...alla cessazione del rapporto contrattuale tra società e atleta, la percezione di tale indennità di preparazione e promozione, così come essa è prevista dal legislatore, ha palese natura risarcitoria, cioè di reintegrazione dei costi sostenuti dalla società presso la quale l’atleta professionista termina il proprio rapporto”.

Anche Di Grazia, *La trasformazione delle associazioni sportive. Aspetti civilistici e tributari* (l. 23/3/1981, n. 91), Boll. trib., 1982, 1699 e ss., 1709, afferma che l’indennità ha una palese funzione risarcitoria.

In dottrina<sup>156</sup> si è affermato che l'indennità, fissata dalla federazione sulla base di parametri, sia da considerare come il massimo della valutazione: le società sono quindi libere di accordarsi per una cifra inferiore.

Dopo aver illustrato le caratteristiche delle modalità di trasferimento degli atleti, è possibile esaminare l'inquadramento delle spese sostenute per l'acquisizione del diritto di esclusiva sulle prestazioni di un atleta da un punto di vista civilistico.

## **7.6. Inquadramento civilistico delle spese sostenute per l'acquisizione del diritto di esclusiva sulle prestazioni di un atleta.**

Gli esborsi sostenuti dalla società sportiva per acquisire il contratto a termine dello sportivo professionista prima della sua scadenza sono costi che riversano la loro utilità su più esercizi, o, con termine di derivazione fiscale, costi ad utilizzazione pluriennale. Come tali, essi vanno iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale.

Le spese in oggetto non sono sicuramente riconducibili alle immobilizzazioni immateriali o ad altra delle voci di cui allo schema di stato patrimoniale disegnato dall'art. 2424 c.c.<sup>157</sup>, così come modificato dal Decreto Legislativo 9 aprile 1991, n. 127<sup>158</sup>. Malgrado ciò, gli amministratori possono inserirle in attivo di bilancio perché l'art. 2423 ter, terzo comma, c.c.<sup>159</sup> stabilisce che devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli artt. 2424 e 2425 c.c.<sup>160</sup>.

Per quanto riguarda il processo di ammortamento, i costi in questione devono essere ammortizzati per quote costanti in relazione alla durata del contratto. Un tale criterio di ammortamento deriva dal fatto che il diritto in oggetto non è assimilabile ai beni immateriali e di conseguenza non è possibile fare riferimento alle modalità di utilizzazione dello stesso. L'art. 2426 c.c.<sup>161</sup> dispone infatti per le

---

<sup>156</sup> Zappalà, *op. cit.*, 4372/22: "Relativamente al contenuto pratico di tale indennità, l'idea prevalente è quella di considerarla come il massimo della valutazione, e che quindi conseguentemente le società siano libere di accordarsi per una cifra inferiore".

<sup>157</sup> Art. 2424, primo comma, c.c.: "Contenuto dello stato patrimoniale. Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema.

Attivo:

A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata; B) I-Immobilizzazioni immateriali: ...; II-Immobilizzazioni materiali: ...; III-Immobilizzazioni finanziarie: ...; C) Attivo circolante: ...; D) Ratei e risconti, con separata indicazione del disagio sui prestiti.

Passivo: ...".

<sup>158</sup> Decreto di attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della Legge 26 marzo 1990, n. 69.

<sup>159</sup> Art. 2423 ter, terzo comma, c.c. (introdotto dal D.L.G. n. 127/1991): "Struttura dello stato patrimoniale e del conto economico. ... Devono essere aggiunte altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle previste dagli artt. 2424 e 2425".

<sup>160</sup> L'art. 2425 è intitolato: "Contenuto del conto economico".

<sup>161</sup> Art. 2426 c.c., primo comma, n. 2: "Criteri di valutazione. ...; 2) Il costo delle immobilizzazioni,

immobilizzazioni immateriali un processo di ammortamento in cui si faccia continuo riferimento alla residua possibilità di utilizzazione del diritto. Quando in bilancio era iscritto il vincolo sportivo, bene immateriale, era corretto riconoscere agli amministratori una elevata discrezionalità nella scelta del metodo di ammortamento, che doveva essere improntato a grande elasticità in modo da tenere in conto gli imprevisti di cui poteva essere costellata una carriera sportiva<sup>162</sup>.

Le considerazioni effettuate con riferimento alla prima modalità di trasferimento dell'atleta valgono anche per l'indennità di preparazione e promozione. Anch'essa è un costo che riversa la sua utilità su più esercizi e quindi va iscritta in attivo dello stato patrimoniale e ammortizzata per quote costanti in relazione alla durata del contratto.

### **7.7. Aspetti fiscali del trasferimento di atleti.**

Definita la natura del vincolo sportivo e la situazione successiva alla sua abozione, è possibile passare all'esame del trattamento tributario dei componenti reddituali connessi al trasferimento degli sportivi professionisti.

Al fine di comprendere meglio la disciplina tributaria del trasferimento di atleti da una società all'altra è opportuno esaminare in via preliminare la disciplina fiscale della cessione del vincolo sportivo.

Dopo aver evidenziato che il vincolo sportivo è assimilabile ad un bene immateriale, è necessario ricordare che da un punto di vista tributario i costi sostenuti per la sua acquisizione sono assoggettabili alla norma che detta le regole per l'ammortamento dei beni immateriali (art. 68 T.U.I.R.) solo da quando il T.U. (approvato con D.P.R. 22/12/1986, n. 917) è stato emanato, perché in precedenza l'art. 69 del D.P.R. n. 597/1973<sup>163</sup>, corrispondente all'art. 68 del Testo Unico, comprendeva tassativamente tra i beni immateriali solo i diritti di utilizzazione di

---

materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzata in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa”.

<sup>162</sup> Il Tribunale di Roma, 12 luglio 1972, cit., sottolinea quanto sostenuto nel testo: “... Per quanto riguarda tale ammortamento (quello del parco giocatori) i criteri da adottare non possono che essere molto elastici, specie in considerazione del fatto che un giocatore, se acquistato in verde età, aumenta con gli anni il suo rendimento e che anche indipendentemente da ciò possono verificarsi le più imprevedibili variazioni nei pregi delle sue prestazioni atletiche. ...”.

<sup>163</sup> Art. 69 D.P.R. 29/9/1973, n. 597: “Ammortamento dei beni immateriali. Per i diritti di brevetto industriale e gli altri diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno sono deducibili quote costanti di ammortamento del costo, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e al lordo degli eventuali contributi di terzi, rapportate alla durata di utilizzazione prevista dalla legge o dal contratto. Se la durata di utilizzazione non è determinabile le quote di ammortamento sono deducibili in misura non superiore a un quinto del costo.

Le disposizioni del precedente comma valgono anche per i diritti di utilizzazione dei marchi di fabbrica e di commercio, per i diritti di utilizzazione di processi, formule e simili e per i diritti di uti-

opera dell'ingegno e gli altri diritti di utilizzazione aventi natura industriale. I costi in questione perciò non potevano che essere ricondotti a quelli ad utilizzazione pluriennale di cui all'art. 71, terzo comma, del D.P.R. n. 597<sup>164</sup>, norma che affermava la deducibilità di detti costi nel limite della quota imputabile a ciascun periodo di imposta, per la cui determinazione non può farsi riferimento che alla durata del contratto. Si era così nella grave contraddizione che il vincolo sportivo, bene immateriale, non poteva essere sottoposto alla disciplina fiscale dei beni immateriali.

L'art. 68 del T.U.I.R. ha modificato questa situazione, dato che il secondo comma<sup>165</sup> si riferisce espressamente al "costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio", "deducibili in misura corrispondente alla durata utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge". In base alla normativa del T.U.I.R., pertanto, il vincolo sportivo, diritto iscritto nell'attivo di bilancio, è assimilabile ad un bene immateriale e conseguentemente la sua cessione è produttiva di plusvalenze ex art. 54 T.U.I.R.. L'orientamento in oggetto è stato confermato anche nella Riunione degli Ispettori Compartimentali delle Imposte Dirette tenutasi a Roma il 24 e 25 novembre 1988.

La contraddizione di cui si è parlato in precedenza potrebbe pertanto ritenersi felicemente superata se il legislatore non fosse intervenuto con la L. n. 91/1981 sull'istituto del vincolo, riconoscendone l'esistenza a livello di ordinamento statale al solo fine di abolirlo entro i cinque anni dall'entrata in vigore della legge (art. 16). L'abolizione del vincolo ha quindi in definitiva spogliato di ogni attualità la questione dell'inquadramento nella norma che disciplina l'ammortamento dei beni immateriali dei costi sostenuti per la sua acquisizione.

Detto questo, va immediatamente evidenziato che l'ampia digressione sulla natura del rapporto tra atleta e sodalizio calcistico è estremamente significativa, perché permette di giungere in modo rigoroso alla constatazione che lo sportivo è legato alla società da un rapporto di natura obbligatoria. La società sportiva è titola-

---

lizzazione di informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico.

Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo di bilancio sono deducibili in misura non superiore ad un quinto del valore stesso.

Per gli ammortamenti fatti in misura diversa da quelle indicate nei precedenti commi si applicano le disposizioni del terzo e del quarto comma dell'art. 68. Le disposizioni dei commi primo, quinto e sesto dello stesso articolo valgono anche per l'ammortamento dei beni immateriali di cui al presente articolo".

<sup>164</sup> Art. 71, terzo comma, D.P.R. n. 597/1973: "Ammortamento dei costi ad utilizzazione pluriennale. ... .

Ogni altro costo ad utilizzazione pluriennale è deducibile nel limite della quota imputabile a ciascun periodo di imposta".

<sup>165</sup> Art. 68, secondo comma, T.U.I.R.: "Ammortamento dei beni immateriali. ... .

Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge".

re nei confronti dell'atleta di un semplice diritto di credito, diritto di credito che non può essere ricondotto ai beni immateriali i quali, come è noto, sono creazioni della mente umana come brevetti, marchi, know-how, software, etc., o diritti di esclusiva come concessioni o licenze. Non è possibile, in ultima analisi, assimilare l'attività dell'uomo connessa ad un rapporto di lavoro subordinato ai beni immateriali.

Non sembra possa spingere ad una differente conclusione la diversa formulazione dell'art. 68 T.U.I.R. rispetto al precedente art. 69 del D.P.R. n. 597 del 1973. Il fatto che siano assimilati ai beni immateriali gli "altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio" non induce a ritenere che l'ambito oggettivo della norma sia mutato in modo da ricomprendere al suo interno anche costi rappresentativi di diritti che nulla hanno a che fare con essi. Rimane esclusa pertanto, come autorevole dottrina ha evidenziato<sup>166</sup>, la possibilità di ricomprendere nell'art. 68 T.U.I.R. altre voci che non siano assimilabili a quelle elencate, configuranti beni immateriali.

Da quanto detto consegue che i costi sostenuti dalla società cessionaria per l'acquisizione del contratto sono riconducibili ai costi ad utilizzazione pluriennale di cui all'art. 74, terzo comma, T.U.I.R.<sup>167</sup>. Come tali, essi vanno iscritti nell'attivo di bilancio e ammortizzati a quote costanti in relazione alla residua durata del contratto.

Correlativamente, i proventi conseguiti quale corrispettivo della cessione del contratto da parte della società cedente costituiscono un componente positivo di reddito inquadrabile tra i proventi del periodo di imposta in cui tale cessione spiega i suoi effetti giuridici. Essi sono, in altri termini, riconducibili ai ricavi di cui all'art. 53 T.U.I.R. e come tali concorrono alla formazione del reddito imponibile del periodo di imposta in cui sono stati conseguiti. Non sembra pertanto condivisibile quella tendenza dottrinale<sup>168</sup> che ritiene la cessione del contratto di lavoro subordinato del calciatore produttiva di plusvalenze ex art. 54<sup>169</sup> o di minusvalenze ex art. 66, primo comma, T.U.I.R.<sup>170</sup>. Infatti, considerato che, come è no-

---

<sup>166</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Ed. Giuffrè, Milano, 1991, 774.

<sup>167</sup> Art. 74, terzo comma, T.U.I.R.: "Le altre spese relative a più esercizi che non trovano contropartita nell'attivo di bilancio, diverse da quelle considerate nei precedenti articoli, sono deducibili nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio, salvo quanto stabilito nell'art. 2426 del codice civile".

<sup>168</sup> Cairà, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 Ore, 1991, 187.

Zappalà, *op. cit.*, Il Fisco, n. 33, 1983, 49/4399.

<sup>169</sup> Art. 54, primo comma, T.U.I.R.: "Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 53, concorrono a formare il reddito:

- a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- c) se sono iscritte in bilancio;
- d) se i beni vengono destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

<sup>170</sup> Art. 66, primo comma, T.U.I.R.: "Le minusvalenze dei beni relativi all'impresa diversi da quel-

to, le plusvalenze derivano dalla cessione di beni relativi all'impresa diversi da quelli che formano oggetto della normale attività di produzione e scambio dell'impresa, l'adesione a questa posizione implica l'accettazione della tesi che il rapporto tra atleta e società sia riconducibile in qualche modo ad un bene relativo all'impresa e quindi che il vincolo sportivo sia ancora in vita, tesi che è stata confutata esaurientemente in precedenza.

A sostegno di quanto detto, si deve ricordare che, quasi nella totalità dei casi, il contratto ceduto viene sciolto consensualmente tra le parti per essere sostituito da un nuovo contratto sul cui contenuto le parti si erano precedentemente accordate. Le spese iscritte in bilancio non sono perciò neppure indicative del diritto di credito di cui la società calcistica è titolare, diritto che è connesso al nuovo contratto stipulato con il calciatore. Ovviamente, di tale nuovo accordo non c'è traccia nello stato patrimoniale del sodalizio sportivo e questo è un ulteriore motivo per ritenere che i costi sostenuti per acquisire il contratto siano spese pluriennali relative a più esercizi. Anche coloro, i quali sostenessero l'assimilazione del diritto di credito ad un bene immateriale sulla scorta della lettera del secondo comma dell'art. 68 T.U.I.R. dovrebbero in ogni caso scontrarsi con la realtà, ravvisando la mancanza di collegamento tra spese sostenute e diritto di credito nei confronti dell'atleta.

Si deve infine ricordare, prima di passare all'analisi del trattamento tributario dell'indennità di preparazione e promozione, che, in caso di trasferimento del calciatore il cui contratto sia stato acquistato precedentemente da altra società, le quote non ancora ammortizzate vanno iscritte tra i costi nello stesso esercizio in cui avviene la cessione. Infatti, si tratta di una sopravvenienza passiva ex art. 66, secondo comma, T.U.I.R.<sup>171</sup>, poiché è indubbiamente "una sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi".

Giunti a queste conclusioni, è possibile passare all'esame della seconda modalità di trasferimento del calciatore da una società all'altra. Infatti, lo si è detto più volte, alla scadenza del contratto lo sportivo professionista è libero di stipularne un altro con una diversa società di suo gradimento, la quale dovrà versare al sodalizio titolare del precedente accordo una somma di denaro (indennità di preparazione e promozione) a titolo di risarcimento dei costi sostenuti per mantenere l'atleta in piena efficienza fisico-atletica (art. 6, L. n. 91/1981).

Da un punto di vista tributario è opportuno esaminare in modo distinto la posi-

---

li indicati nel comma 1 dell'art. 53, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle lettere a) e b) del comma 1 e del comma 5) dell'art. 54".

<sup>171</sup>Art. 66, secondo comma, T.U.I.R.: "Si considerano sopravvenienze passive il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, il sostenimento di spese, perdite od oneri a fronte di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi e la sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi".

zione della società che eroga l'indennità rispetto a quella che la percepisce. Per la società erogante l'indennità è senza alcun dubbio una spesa relativa a più esercizi di cui all'art. 74, terzo comma T.U.I.R., dato che rappresenta un costo sostenuto per ottenere il diritto a stipulare un contratto con il calciatore professionista. Essa va iscritta nell'attivo dello stato patrimoniale in quanto spesa che riversa la sua utilità su più esercizi al pari di quelle sostenute per acquisire il contratto non ancora scaduto del calciatore. La differenza, irrilevante ai fini dell'inquadramento tributario, è che i costi del primo tipo sono, in mancanza di scioglimento del contratto, rappresentativi di un diritto di credito nei confronti dell'atleta, mentre quelli del secondo tipo non sono mai connessi ad un diritto esistente in capo alla società.

Anche l'Amministrazione finanziaria, in una risoluzione del 1981<sup>172</sup>, si è schierata su tale posizione sostenendo che l'indennità deve essere iscritta nell'attivo dello stato patrimoniale e ammortizzata per quote costanti.

Va inoltre ricordato che, in caso di cessione del contratto di lavoro subordinato sportivo, per la cui stipulazione si è versata alla "vecchia" società l'indennità di preparazione e promozione, la società cedente deve iscrivere tra i costi l'indennità non ancora ammortizzata nello stesso esercizio in cui avviene la cessione. Si tratta di una sopravvenienza passiva di cui all'art. 66, secondo comma, T.U.I.R., poiché è indubbiamente "una sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi".

Per quanto riguarda invece il trattamento tributario dell'indennità di preparazione e promozione in capo alla società percipiente, ci si trova di fronte ad una tipica sopravvenienza attiva, poiché essa è sicuramente "un provento conseguito a fronte di costi dedotti in bilancio in precedenti esercizi" (art. 55, primo comma, T.U.I.R.<sup>173</sup>), quali quelli sostenuti per mantenere lo sportivo in piena efficienza fisica. Come tale, essa concorre alla formazione del reddito nello stesso esercizio in cui è stata percepita.

Sembra pertanto inaccettabile la posizione dottrinale<sup>174</sup> che ha ritenuto di individuare nella indennità di preparazione e promozione il corrispettivo della cessione di un bene immateriale quale il diritto di esclusiva sulle prestazioni dell'atleta professionista per un certo periodo di tempo. In quanto tale, essa sarebbe assimilabile ad una plusvalenza patrimoniale ex art. 54 T.U.I.R.. L'opposizione a tesi di questo tipo va ribadita perché si ritiene allarmante non tanto il fatto che non

---

<sup>172</sup> R.M. n. 9/1690 del 21/11/1981.

Vedi in proposito a tale pronuncia Dezzani, *Costo dei calciatori e scritture contabili*, Il fisco, n. 16, 1985, 2432 e ss.

<sup>173</sup> Art. 55, primo comma, T.U.I.R.: "Si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi."

<sup>174</sup> Caira, *op. cit.*, 188.

si individui la funzione, palesemente risarcitoria, di cui il legislatore ha voluto permeare l'istituto, quanto il fatto che si continui a ritenere il vincolo sportivo ancora in vita, tradendo le reali intenzioni del legislatore del 1981.

## **8. CONTRIBUTI E LIBERALITÀ DA C.O.N.I., FEDERAZIONI E ALTRI ENTI.**

### **8.1. Contributi e liberalità da un punto di vista civilistico.**

Prima di illustrare la disciplina fiscale delle somme percepite dalle società sportive da parte del Comitato Olimpico e delle federazioni sportive nazionali e di altri enti, pubblici e privati, a titolo di contributo e liberalità, è necessario giungere ad una classificazione delle fattispecie citate. Di tali termini manca un'esplícita definizione legislativa e quindi l'interprete non può che fare riferimento alle fonti dottrinali e giurisprudenziali.

Al proposito sembra senz'altro condivisibile la tesi della Commissione tributaria di I grado di Torino (decisione 20 marzo 1987<sup>175</sup>), tesi che ha riscosso consensi anche in ambito dottrinale<sup>176</sup>, secondo la quale il carattere discriminante tra contributi e liberalità sta nel vincolo di destinazione impresso ai primi e non ai secondi dall'ente erogatore.

In altre parole, mentre i contributi sono erogati con un vincolo di destinazione e quindi devono essere impiegati dal percipiente nel perseguimento di un fine prestabilito dall'ente che li ha versati, le liberalità sono erogate senza alcun vincolo e quindi gli enti percipienti possono impiegarli in qualsiasi settore della loro attività.

Evidenziata la caratteristica discriminante tra i due tipi di erogazione, è necessario a questo punto sottolineare che alla base di un contributo o di una liberalità

---

<sup>175</sup> Commissione tributaria di I grado di Torino, sezione VII, 20 marzo 1987, n. 3803: "... Il Collegio conviene quindi con le conclusioni della difesa della società ricorrente, che non potendosi altrimenti distinguere il contributo dalla liberalità se non in relazione al fatto che il primo, a differenza della seconda, necessariamente si caratterizza in funzione della destinazione impressagli dal soggetto erogante, un "contributo" pubblico erogato senza vincolo di destinazione, come si è acclarato essersi verificato, almeno formalmente, nel caso di specie (contributi corrisposti dalla F.I.G.C., con carattere di continuità, rapportati agli incassi lordi del concorso pronostici sui risultati degli incontri), esula dalla nozione fiscale di contributo e deve pertanto ascrivarsi alla categoria delle "liberalità" da intendersi, essendo erogante un ente pubblico (o una diretta emanazione dello stesso), come sovvenzione senza vincolo di impiego. Conseguo che esso costituisce una sopravvenienza attiva e, come tale, suscettibile di accantonamento ex art. 55, ultimo comma, D.P.R. n. 597/1973 ...".

<sup>176</sup> Si veda il commento a tale decisione in *Dir. e prat. trib.*, 1987, 403: "I contributi corrisposti dalla F.I.G.C. alle società sportive (rapportate agli incassi lordi del concorso pronostici sui risultati degli incontri), non essendo caratterizzati da alcun vincolo di destinazione, sono sovvenzioni pubbliche non assimilabili ai contributi in conto esercizio e quindi sono fiscalmente qualificabili come sopravvenienze attive. ...".

sta un contratto unilaterale a titolo gratuito o una norma di legge, se essi sono versati dallo Stato o da enti pubblici.

Per quanto riguarda i contributi versati dai privati, il tipo di contratto che si instaura tra soggetto erogante e soggetto percipiente è senz'altro una donazione (art. 769 c.c.<sup>177</sup>), e più precisamente una donazione modale (art. 793 c.c.<sup>178</sup>). Infatti, il vincolo di destinazione impresso alle somme versate è, da un punto di vista giuridico, assimilabile all'onere<sup>179</sup> che contraddistingue la donazione modale<sup>180</sup>.

I motivi che spingono ad individuare nella corresponsione di contributi ad una società o altro ente commerciale un contratto di donazione sono i seguenti:

a) il soggetto che versa la somma di denaro è senza dubbio spinto da un "animus donandi", vale a dire da un'intenzione di compiere una liberalità, al pari del donante nel contratto citato; l'attuazione di tale intenzione è la causa del contratto di donazione così come l'attuazione dello spirito di liberalità connesso all'erogazione dei contributi è la causa del contratto alla base della corresponsione degli stessi;

b) il versamento del contributo rientra certamente tra gli atti di liberalità, dei quali fa parte anche il contratto di donazione, e cioè tra gli atti nei quali l'impovertimento di un soggetto si accompagna all'arricchimento di un altro<sup>181</sup>;

---

<sup>177</sup> Art. 769 c.c.: "Definizione. La donazione è il contratto col quale, per spirito di liberalità, una parte arricchisce l'altra, disponendo a favore di questa di un suo diritto o assumendo verso la stessa una obbligazione".

<sup>178</sup> Art. 793 c.c.: "Donazione modale. La donazione può essere gravata da un onere. Il donatario è tenuto all'adempimento dell'onere entro i limiti del valore della cosa donata. Per l'adempimento dell'onere può agire, oltre il donante, qualsiasi interessato anche durante la vita del donante stesso.

La risoluzione per inadempimento dell'onere, se preveduta nell'atto di donazione, può essere domandata dal donante o dai suoi eredi".

<sup>179</sup> Per quanto riguarda l'onere bisogna ricordare che l'art. 794 c.c. afferma: "Onere illecito o impossibile. L'onere illecito o impossibile si considera non apposto; rende tuttavia nulla la donazione se ne ha costituito il solo motivo determinante".

<sup>180</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 919, si esprime nei modi seguenti per quanto riguarda la donazione modale: "Talora in un solo negozio che può apparire di liberalità o atto a titolo oneroso, sono insieme frammentati elementi dell'una e dell'altra categoria. Si fa l'ipotesi di chi acquista per un prezzo intenzionalmente molto superiore al valore del bene, o di chi vende per un prezzo che egli sa essere o vuole che sia molto inferiore a quello altrimenti realizzabile. In questi casi, quando non si tratti di donazione simulata sotto forma di un contratto oneroso, abbiamo un negozio misto, al quale vanno parzialmente applicate le norme sia dell'una che dell'altra categoria di atti. È da notare che principale resta il negozio oneroso, il quale porta anche una liberalità. Nel suo contenuto oneroso il negozio sarà sottoposto alle garanzie che sono proprie della vendita. Secondo le regole delle donazioni indirette invece, per quella parte in cui il negozio è atto di liberalità. ... Non è facile distinguere il negozio misto dalla donazione modale. Il criterio distintivo va trovato nella prevalenza, da ricercare nell'intenzione del donante, dello spirito di liberalità sia pure limitato all'onere, o dell'interesse alla realizzazione della prestazione connessa. Se prevale questo secondo interesse avremo un *negotium mixtum cum donatione*; se prevale lo spirito di liberalità avremo donazione modale".

<sup>181</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 916: "Atto di liberalità non corrisponde ad atto a titolo gratuito; la categoria comprende i soli atti nei quali l'impovertimento di un soggetto si accompagna all'arricchimento a favore di un altro. Non sono quindi atti di liberalità il deposito e il mandato, gratuiti, pur se l'utilità del beneficiario non trova un corrispondente sacrificio economico da parte sua: manca il passaggio di un bene o valore dal patrimonio del depositario o mandatario al patrimonio del depositante o mandante".

c) anche nella relazione che si instaura tra chi versa e chi percepisce il contributo è necessario il consenso del soggetto percipiente, così come nel contratto di donazione (art 782, secondo comma, c.c.<sup>182</sup>);

d) il vincolo di destinazione è assimilabile al “modus” o onere di cui può essere gravata una donazione, poiché è un peso imposto dall’autore di un atto di liberalità a carico del beneficiario<sup>183</sup>. Il fatto poi che il contributo possa essere destinato alla finalità stabilita dal donante solo dopo che lo stesso sia erogato alla società sportiva induce a ravvisare nel vincolo di destinazione quelle caratteristiche di autonomo precetto negoziale, di “atto volitivo accessorio<sup>184</sup>” che la dottrina ha riconosciuto al “modus”.

Pertanto, il riconoscimento del fatto che alla base di un contributo c’è sempre un contratto e l’individuazione di tale contratto in quello di donazione modale implicano l’applicazione della disciplina della donazione (art. 769 e ss. c.c.) al versamento dei contributi. Bisogna osservare quindi che l’atto deve essere pubblico (art. 782, primo comma, c.c.<sup>185</sup>), può essere revocato per sopravvenienza dei figli (art. 800 e 803 c.c.<sup>186</sup>) e se ne tiene conto nei riguardi della futura successione del donante (art. 739 c.c.<sup>187</sup>).

L’applicazione della disciplina della donazione non crea eccessivi problemi nel caso di specie, perché i contributi erogati dai privati sono senz’altro molto rari nella realtà economica. Bisogna osservare per di più che la riconducibilità del versamento del contributo alla donazione, con la forma solenne che ne deriva, renderebbe al soggetto erogante la certezza della realizzazione del vincolo di desti-

---

<sup>182</sup> Art. 782, secondo comma, c.c.: “L’ accettazione può essere fatta nell’atto stesso o con atto pubblico posteriore. In questo caso la donazione non è perfetta se non dal momento in cui l’atto di accettazione è notificato al donante”

<sup>183</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 183.

<sup>184</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 183.

<sup>185</sup> Art. 782 c.c.: “Forma della donazione. La donazione deve essere fatta per atto pubblico, sotto pena di nullità. Se ha per oggetto cose mobili, essa non è valida che per quelle specificate con indicazione del loro valore nell’atto medesimo della donazione, ovvero in una nota a parte sottoscritta dal donante, dal donatario e dal notaio”.

<sup>186</sup> Art. 800 c.c.: “Cause di revocazione. La donazione può essere revocata per ingratitudine o sopravvenienza di figli”.

Art. 803 c.c.: “Revocazione per sopravvenienza di figli. Le donazioni fatte da chi non aveva o ignorava di avere figli o discendenti legittimi al tempo della donazione, possono essere revocate per la sopravvenienza o l’esistenza di un figlio o discendente legittimo del donante. Possono essere revocate per il riconoscimento di un figlio naturale, fatto entro due anni dalla donazione, salvo che si provi che al tempo della donazione il donante aveva notizie dell’esistenza del figlio.

La revocazione può essere domandata anche se il figlio del donante era già concepito al tempo della donazione”.

<sup>187</sup> Art. 739 c.c.: “Donazioni ai discendenti o al coniuge dell’erede. Donazioni ai coniugi. L’erede non è tenuto a conferire le donazioni fatte ai suoi discendenti o al coniuge, ancorchè succedendo a costoro ne abbia conseguito il vantaggio.

Se le donazioni sono state fatte congiuntamente a coniugi di cui uno è discendente del donante, la sola porzione a questo donata è soggetta a collazione”.

nazione che ha voluto imprimere alla somma di denaro di cui si è privato. Altrimenti, il vincolo di destinazione non avrebbe una solida base giuridica su cui poggiare e renderebbe possibile, senza che l'erogante possa opporsi con efficacia, la deviazione della somma di denaro dal fine prestabilito dallo stesso.

Per quanto riguarda la liberalità, alla base delle stesse c'è un contratto di donazione e non di donazione modale, dato che la distinzione è per l'appunto l'assenza del vincolo di destinazione che da un punto di vista giuridico si concreta nell'onere da cui è gravato il contratto.

## 8.2. Il trattamento tributario dei contributi e delle liberalità.

Dopo aver classificato da un punto di vista civilistico i contributi e le liberalità, si può passare all'esame del trattamento tributario degli stessi. Da un punto di vista fiscale, i contributi erogati da un ente o da una persona fisica a un soggetto che esercita un'impresa commerciale e che è quindi sottoposto a tassazione sulla base della disciplina del reddito di impresa (art. 51-78 T.U.I.R.), sono considerati ricavi (art. 53 T.U.I.R.) o sopravvenienze attive (art. 55 T.U.I.R.). Sono ricavi se (art. 53, primo comma, lettere e, f<sup>188</sup>):

a) spettano alla società beneficiaria sotto qualsiasi denominazione in base a contratto (art. 53, lettera e);

b) sono erogati da enti pubblici o dallo Stato in conto esercizio<sup>189</sup>, sulla base di una norma di legge (art. 53, lettera f).

L'art. 55, terzo comma, lettera b, T.U.I.R. dispone che sono da considerarsi sopravvenienze attive i contributi diversi da quelli di cui alle lettere e) e f) dell'art. 53. Essi sono perciò sopravvenienze attive quando:

a) sono erogati dallo Stato o da enti pubblici in conto capitale;

b) sono erogati dallo Stato o da enti pubblici in conto esercizio non in base ad una norma di legge.

Il trattamento tributario delle somme erogate a titolo di contributo è diverso, a seconda che esse siano riconducibili ai ricavi o alle sopravvenienze. Infatti, nel primo caso essi concorrono alla formazione del reddito dello stesso esercizio in cui sono conseguiti (e non percepiti, dato che il reddito di impresa ha tra i suoi principi cardine quello della competenza di cui all'art. 75 T.U.I.R.); nel secondo, invece, concorrono a formare il reddito in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati conseguiti e nei successivi ma non oltre il nono; tuttavia è possibile accantonare il 50% del loro ammontare in apposito fondo del passivo, ammontare

---

<sup>188</sup> Art. 53, primo comma, lett. e): "Si considerano ricavi: a) ...; e) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto; f) i contributi in conto esercizio dello Stato e di altri enti pubblici spettanti in base a norma di legge".

<sup>189</sup> I contributi in conto esercizio sono quelli erogati a fronte della normale attività gestionale. I contributi in conto capitale sono quelli erogati a fronte dell'acquisto di beni strumentali.

che sarà sottoposto a tassazione nell'esercizio in cui tale fondo sia stato utilizzato (art. 55, terzo comma, lettera b, così come modificato dalla L. 24 dicembre 1993, n. 537<sup>190</sup>).

Per quanto riguarda le liberalità, esse sono sottoposte al regime fiscale delle sopravvenienze attive, dato che l'art. 55, terzo comma, T.U.I.R. si riferisce a chiare lettere ai "contributi e liberalità". Pertanto, esse concorrono alla formazione del reddito in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il nono; se però sono accantonate nella misura massima del 50 per cento in apposito fondo del passivo, concorrono alla formazione del reddito nel periodo di imposta in cui tale fondo è utilizzato.

Illustrata la disciplina fiscale di contributi e liberalità, è necessario osservare che la formulazione delle due norme che le disciplinano dà adito a molti dubbi. L'art. 53, lettera e), dispone che sono considerati ricavi le somme percepite sotto qualsiasi denominazione in base a contratto. Dalla formulazione letterale della norma sembra quindi che i privati (la lettera e si riferisce ai contributi da privati perché i contributi da Stato e enti pubblici sono regolati dalla lettera f) possano erogare contributi anche non in base a contratto. Questa idea è rafforzata dalla formulazione dell'art. 55, terzo comma, lettera b), che definisce i contributi classificabili come sopravvenienze attive con metodo sottrattivo, disponendo cioè che sono tali le erogazioni diverse da quelle disciplinate dall'art. 53, lettera e) e f), e avvalorando pertanto l'interpretazione di cui sopra, perché se si esclude la lettera e) (contributi spettanti in base a contratto) è evidente che appartengono alla disciplina dell'art. 55 i contributi erogati da privati non in base a contratto.

La perplessità è grande, dato che si è evidenziato nel paragrafo precedente che alla base di un contributo c'è sempre un contratto di donazione modale. Non si capisce inoltre come i contributi possano essere delle somme di denaro vincolate ad una destinazione se tale vincolo non ha nemmeno una base giuridica su cui poggiare. Se esistessero, in altri termini, contributi erogati non in base a contratto, non sarebbe possibile distinguere gli stessi dalle liberalità, considerato che in entrambi i casi non sussisterebbe alcun vincolo di destinazione. L'art. 55 d'altronde fa chiaramente intendere che tra le due fattispecie esiste una differenza, visto che:

- a) il termine "liberalità" è usato solo in tale articolo e non nell'art. 53;

---

<sup>190</sup> Art. 55, terzo comma, lett. b), T.U.I.R.: "Sono inoltre considerati sopravvenienze attive: a) ... ; b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere e) e f) del comma 1 dell'art. 53. Tali proventi concorrono a formare il reddito in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati conseguiti e nei successivi ma non oltre il nono; tuttavia il loro ammontare nei limiti del 50 per cento e se accantonato in apposito fondo del passivo, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui il fondo sia utilizzato e i beni ricevuti siano destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

Questa lettera è stata così sostituita dall'art. 14, comma 3, lett. d), della L. 24 dicembre 1993, n. 537, per i proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1993.

b) la norma in oggetto li distingue chiaramente, riferendosi a chiare lettere ai “contributi o liberalità”.

In conclusione, non si può che constatare di essere di fronte a un pasticcio combinato dal legislatore tributario. Le conseguenze che si devono trarre da tale situazione sono le seguenti:

1) si ribadisce che alla base dell'erogazione di un contributo non può che esserci un contratto, contratto che dovrebbe essere ricondotto a quello di donazione. Perciò, tutti i contributi spettano in base a contratto: la formulazione dell'art. 53, lettera e), è quanto meno infelice;

2) questa considerazione implica che tutti i contributi erogati da privati sono fiscalmente dei ricavi e quindi concorrono alla formazione del reddito nello stesso periodo in cui sono conseguiti. Non si può essere d'accordo con la posizione dottrinale che li classifica come sopravvenienze<sup>191</sup>.

Infine, è opportuno auspicare un'iniziativa legislativa che renda più chiaro il combinato disposto degli artt. 53 e 55 del Testo Unico. Al proposito, sarebbe sufficiente togliere dall'art. 55, terzo comma, lettera b), il riferimento alla lettera e) dell'art. 53, in modo da rendere evidente che le erogazioni dei privati riconducibili alle sopravvenienze attive sono solo le liberalità, vale a dire quelle rilasciate senza vincolo di destinazione alcuno. Nello stesso tempo risulterebbe chiaro che la lettera e) dell'art. 53 contiene la disciplina di tutti i contributi erogati da privati ai soggetti che esercitano un'impresa commerciale.

### **8.3. Contributi da parte del C.O.N.I. e di altri enti pubblici.**

È necessario a questo punto fare riferimento alla peculiare realtà delle società sportive. Il C.O.N.I. è un ente pubblico istituito dalla L. 16 febbraio 1942, n. 426<sup>192</sup>. Pertanto, i contributi erogati ad una società sportiva da parte del C.O.N.I. possono essere ricondotti a due fattispecie diverse:

a) ricavi, se sono erogati in conto esercizio in base a norma di legge. Come tali, essi concorrono alla formazione del reddito nello stesso periodo di imposta in cui si è acquisito il diritto alla loro percezione;

b) sopravvenienze attive, se sono erogati in conto capitale o in conto esercizio non in base a norma di legge.

---

<sup>191</sup> Caira, *op. cit.*, p. 192: “È incontrovertibile, poi, che i contributi erogati dai privati, e tra questi sono riconducibili, a nostro avviso, le federazioni sportive, possono essere accantonati in sospensione di imposta qualunque sia il titolo della loro erogazione”. L'affermazione dell'Autore non è assolutamente argomentata, rendendo quindi impossibile individuare il tipo di errore in cui egli è incorso.

<sup>192</sup> Vedi al proposito il capitolo 1, paragrafo secondo. La L. 16 febbraio 1942, n. 426 reca: “Costituzione e ordinamento del Comitato Olimpico Nazionale Italiano”.

#### **8.4. Contributi erogati da parte delle federazioni sportive nazionali e da enti privati.**

Nel primo capitolo (paragrafo terzo) si è optato per la natura privatistica delle federazioni sportive nazionali che non abbiano assunto la personalità giuridica di diritto pubblico. Pertanto, i contributi da esse versati sono sempre riconducibili ai ricavi, di cui all'art. 53, primo comma, lettera e), e come tali concorrono alla formazione del reddito nello stesso esercizio in cui sono conseguiti.

Se dal contratto non risulta alcun vincolo di destinazione, le somme versate sono dal punto di vista fiscale delle liberalità e la disciplina fiscale che ad esse si applica è quella delle sopravvenienze attive, precedentemente illustrata. È il caso delle somme rapportate agli incassi lordi del concorso pronostici sui risultati degli incontri di calcio versate dalla Federcalcio alle società calcistiche, come è stato affermato nella decisione giurisprudenziale menzionata dalla Commissione tributaria di I grado di Torino.

#### **8.5. La ritenuta a titolo d'acconto sui contributi degli enti pubblici.**

Gli enti pubblici (quindi anche il C.O.N.I.) devono operare una ritenuta del quattro per cento sull'ammontare dei contributi corrisposti, a titolo d'acconto<sup>193</sup> dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuta dalla società sportiva percipiente (art. 28, secondo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>194</sup>).

---

<sup>193</sup> Berliri, *op. cit.*, 43, definisce così la nozione di ritenuta d'acconto: "Il versamento in acconto, che la legge denomina impropriamente ritenuta d'acconto, trova applicazione quando un soggetto (che la legge qualifica sostituto di imposta) sia debitore di una somma che costituisca o possa costituire, per il suo creditore (qualificato sostituto) un reddito tassabile. Verificandosi tale situazione, la legge può disporre che il debitore debba versare all'ente impositore (Stato, comune, ecc.) una percentuale di tale somma che questo incassa, in attesa di accertare se il creditore di chi ha effettuato quel versamento sia (il sostituto) effettivamente debitore dell'imposta in vista della quale il versamento è stato effettuato o se, al contrario, non sussista alcun debito di imposta. Nel primo caso, la somma incassata viene, in sede di liquidazione dell'imposta, portata in diminuzione dell'obbligazione di imposta e, se eccessiva, restituita (per l'eccedenza) non a chi ha effettuato il versamento, ma al suo creditore, cioè al contribuente. Nel secondo caso, la somma incassata viene integralmente restituita dall'ente impositore al creditore di colui che l'ha versata, cioè a colui che si presentava come un futuro possibile contribuente.

In relazione al fatto che il debitore deve versare all'ente impositore una parte della somma dovuta al suo creditore e che questi recupererà tale somma, o sotto forma di diminuzione dell'obbligazione di imposta o in denaro, il rapporto tra il debitore (l'obbligato al versamento) e il creditore (il possibile futuro contribuente) risulta modificato, nel senso che per adempiere il debitore non deve pagare al creditore l'intera somma dovuta, ma solo la differenza tra tale somma e quella dovuta all'ente impositore".

La ritenuta diretta d'acconto differisce dal versamento in acconto di cui sopra (chiamato impropriamente dalla legge ritenuta d'acconto) per il fatto che in essa la figura del debitore e quella dell'ente impositore coincidono.

<sup>194</sup> Art. 28, secondo comma, D.P.R. 600/1973: "Le regioni, le province, i comuni e gli altri enti pubblici devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo d'acconto delle imposte indicate nel

La ritenuta deve essere operata se ricorrono le seguenti condizioni<sup>195</sup>:

a) i contributi sono erogati in conto esercizio: quelli versati per l'acquisto di beni strumentali non sono soggetti a ritenuta;

b) i contributi sono corrisposti a imprese: l'attività delle società sportive di capitali è senza dubbio di impresa (vedi capitolo secondo) e perciò sui contributi ad esse erogati deve essere effettuata la ritenuta da parte dell'ente pubblico erogatore.

## **9. RENDITA FISCALE DA IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO FORFETTIZZATA EX ART. 74, QUINTO COMMA, D.P.R. 26/10/1972: RINVIO.**

È opportuno rinviare la trattazione di questo componente di reddito al prossimo capitolo, dedicato all'analisi della disciplina fiscale delle società sportive ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. L'analisi del particolare regime I.V.A. applicabile alle imprese di spettacolo renderà più chiara la natura dello stesso.

## **10. SPESE PER PRESTAZIONI DI LAVORO SUBORDINATO E PER PRESTAZIONI DI SERVIZI.**

Per quanto riguarda il trattamento tributario delle spese per prestazioni di lavoro subordinato sostenute dalle società sportive di capitali, non sussiste alcun particolare problema. Esse concorrono alla formazione del reddito nello stesso esercizio in cui sono sostenute, a condizione che risultino dal conto dei profitti e delle perdite relativo all'esercizio di competenza (art. 75, quarto comma, T.U.I.R.<sup>196</sup>). Infatti, mentre i componenti positivi di reddito concorrono alla sua

---

comma precedente (IRPEF o IRPEG) e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali”.

<sup>195</sup> La necessità della presenza delle condizioni evidenziate è sottolineata anche dal C.O.N.I., il quale, nella Circolare n. 448 del 26 luglio 1988, ha affermato: “Oggetto: Contributi delle società sportive. Ritenuta d'acconto del 4% ex art. 28 D.P.R. n. 600/1973.

Per quanto riguarda le società sportive costituite, anche senza fine di lucro, in una qualsiasi delle figure tipiche di società commerciali previste dal codice civile (società per azioni, società a responsabilità limitata, società in nome collettivo) va tenuto presente che le vigenti disposizioni fiscali (art. 6, comma 3 e art. 51 comma 1 del T.U.I.R. approvato con D.P.R. n. 917/1986) prevedono che i redditi da esse conseguiti, da qualsiasi fonte provengano e quale sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa. Pertanto, i contributi concessi alle dette società vanno assoggettati alla ritenuta di cui trattasi, salvo che vengano concessi in conto capitale (per spese di impianto, acquisto di beni e attrezzature, ecc.) nel qual caso, come innanzi specificato, sono sempre esenti dalla detta ritenuta. È opportuno che, in tale evenienza, nell'atto di concessione ne venga specificata la destinazione. ...”.

<sup>196</sup> Art. 75, quarto comma, T.U.I.R.: “Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultino imputati al conto dei profitti e delle perdite relativo

formazione indipendentemente dalla loro imputazione al conto economico, per i componenti negativi tale imputazione è necessaria.

Chiarito ciò, è opportuno ricordare che molto spesso gli atleti professionisti ricevono, oltre alla retribuzione monetaria, anche dei compensi in natura, quali la messa a disposizione di una casa, di un'automobile, il pagamento di spese di viaggio, ecc.: sono i cosiddetti "fringe benefits". Tali compensi concorrono quali componenti negativi alla formazione del reddito di impresa delle società sportive di capitali in misura pari al costo specifico da esse sostenuto. Sono inoltre compresi nella categoria in esame anche i beni ceduti al coniuge dell'atleta o a familiari a suo carico (art. 48, terzo comma, T.U.I.R.<sup>197</sup>).

Relativamente ai canoni di locazione e alle spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti, l'art. 62, comma 1 bis, T.U.I.R.<sup>198</sup>, stabilisce che gli stessi sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i lavoratori dipendenti. La finalità antielusiva della norma, introdotta con D.L. n. 69/1989, è evidente.

Infine, è quasi superfluo ricordare che, per essere dedotte, le spese in parola devono avere le caratteristiche di cui all'art. 75 del Testo Unico e cioè devono rispettare, oltre il principio della competenza (secondo comma), anche quelli della certezza, dell'obiettiva determinabilità (primo comma) e dell'inerenza (quinto comma, devono riferirsi "ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito").

## 11. SPESE PER BENI DISTRIBUITI GRATUITAMENTE.

Le società sportive sostengono dei costi per acquistare beni da distribuire gratuitamente: si tratta di omaggi, quali targhe d'argento, medaglie d'oro, gagliar-

---

all'esercizio di competenza. Sono tuttavia deducibili quelli che pur non essendo imputabili al conto dei profitti e delle perdite sono deducibili per disposizione di legge e quelli imputati al conto dei profitti e delle perdite di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme del presente capo che dispongono e consentono il rinvio. Le spese e gli oneri specificamente afferenti ai ricavi e altri proventi, che pur non risultando imputati al conto dei profitti e delle perdite, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi, salvo quanto stabilito per le apposite scritture nel successivo comma 6".

<sup>197</sup> Art. 48, terzo comma, T.U.I.R.: "I compensi in natura, compresi i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari a suo carico, o il diritto di ottenerli da terzi, concorrono a formare il reddito in misura pari al costo specifico sostenuto dal datore di lavoro".

<sup>198</sup> Art. 62, comma 1 bis, T.U.I.R.: "Non sono deducibili i canoni di locazione, anche finanziaria e le spese relative al funzionamento di strutture recettive, salvo quelle relative a servizi di mensa destinati alla generalità dei dipendenti o a servizi di alloggio destinati a dipendenti in trasferta temporanea. I canoni di locazione anche finanziaria e le spese di manutenzione dei fabbricati concessi in uso ai dipendenti sono deducibili per un importo non superiore a quello che costituisce reddito per i dipendenti stessi a norma dell'art. 48, comma 3".

Questo comma è stato aggiunto dall'art. 26 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni nella L. 27 aprile 1989, n. 154, con decorrenza dal 1 gennaio 1989.

detti, agende, eccetera. A tali spese si applica la disciplina relativa alle spese assimilate a quelle di rappresentanza, di cui agli ultimi due periodi del secondo comma dell'art. 74 T.U.I.R.. Si è già visto che il costo dei beni distribuiti gratuitamente è deducibile:

a) per un terzo del suo ammontare;

b) per quote costanti nello stesso esercizio di sostenimento e nei due successivi. In ogni esercizio, quindi, è deducibile un nono delle spese sostenute.

Bisogna ricordare tuttavia che i beni di valore inferiore a lire cinquantamila, e tra essi rientrano indubbiamente i gagliardetti, le agende, ecc., sono deducibili per intero nello stesso esercizio di sostenimento.

## CAPITOLO 4

# IMPOSTA SUGLI SPETTACOLI, IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI

## 1. L'IMPOSTA SUGLI SPETTACOLI

### 1.1. Organizzazione di manifestazioni agonistiche e imposta sugli spettacoli.

L'esame dell'imposta sugli spettacoli deve precedere l'analisi delle problematiche relative all'imposta sul valore aggiunto, perché le imprese di spettacoli possono optare per un regime agevolato di tassazione ai fini I.V.A., che sarà oggetto di trattazione del terzo paragrafo di questo capitolo.

La maggior parte degli organismi sportivi svolge un'attività imprenditoriale volta all'organizzazione e all'allestimento di manifestazioni agonistiche: essi sono quindi delle imprese di spettacoli, come dottrina e giurisprudenza hanno riconosciuto all'unanimità (vedi § 2.4. del secondo capitolo)<sup>1</sup>. Tale attività è presupposto dell'imposta sugli spettacoli, istituita con Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640. Infatti, l'imposta in oggetto si applica (art. 1, D.P.R. n. 640/1972<sup>2</sup>):

- a) sugli spettacoli indicati nella Tariffa allegata al Decreto, in cui sono nominati anche gli spettacoli sportivi di ogni genere, ovunque si tengano;
- b) sull'esercizio del gioco nelle case ad esso destinate;
- c) sull'accettazione delle scommesse relative a qualsiasi gara o competizione.

---

<sup>1</sup> Si veda in proposito la già ricordata sentenza Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 26 gennaio 1971, n. 171, Riv. di dir. comm., 1971, II, 107. La sentenza in oggetto afferma che non c'è dubbio che, dopo la delibera del 1966, una volta assunta la forma di S.p.a., "la società calcistica sia da annoverare tra le imprese soggette a registrazione (art. 2195 e 2200 c.c. in relazione all'art. 2082) e che sia da qualificare come imprenditoriale l'attività economica organizzata che essa istituzionalmente esercita col promuovere e organizzare manifestazioni agonistiche che si traducono, nei confronti del pubblico cui sono destinate, nell'allestimento, produzione e offerta di spettacoli sportivi. ...".

<sup>2</sup> Art. 1 D.P.R. 26/10/1972, n. 640: "Presupposto dell'imposta. Sono soggetti all'imposta prevista dal presente decreto gli spettacoli e le altre attività indicate indicati nell'allegata tariffa, compresi l'esercizio del giuoco nelle case a ciò destinate e l'accettazione di scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione".

## 1.2. Soggetti passivi dell'imposta sugli spettacoli e ente incaricato della riscossione.

Assodato che la produzione di spettacoli sportivi è presupposto dell'imposta, è necessario individuare i titolari della situazione giuridica ritenuta indice di capacità contributiva ai fini del tributo in oggetto. L'art. 2 del D.P.R. n. 640/1972<sup>3</sup> scinde i soggetti di imposta in due categorie:

1) gli esercenti, gli impresari e coloro che comunque organizzano gli spettacoli di cui alla tariffa allegata al Decreto. Con riferimento alle società sportive di capitali, soggetti passivi sono quindi le società stesse, in quanto organizzatrici delle manifestazioni agonistiche;

2) coloro che esercitano case da giuoco o accettano scommesse relative a qualsiasi gara o competizione.

Prima di iniziare l'attività, i soggetti passivi devono presentare una dichiarazione, sottoscritta dal contribuente o da un suo rappresentante, all'ufficio incaricato dell'accertamento e della riscossione (art. 19, primo comma<sup>4</sup>), che è la Società Italiana degli Autori e degli Editori (S.I.A.E.), sulla base dell'art. 17 del Decreto<sup>5</sup> e della apposita convenzione stipulata ed approvata in applicazione di esso con Decreto Ministeriale 11 aprile 1988<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Art. 2 D.P.R. 26/10/1972, n. 640: "Soggetti di imposta. Sono soggetti di imposta gli esercenti, gli impresari e coloro che comunque organizzano, anche senza licenza di pubblica sicurezza, gli spettacoli e le altre attività di cui alla tariffa annessa al presente decreto, nonché coloro che esercitano case da giuoco o accettano scommesse in occasione di qualsiasi gara o competizione.

Quando l'esercizio di scommesse e di case da giuoco è riservato per legge ad un ente pubblico, questi è soggetto di imposta anche se delega ad altri l'esercizio delle scommesse e di case da giuoco".

<sup>4</sup> Art. 19, primo comma, D.P.R. n. 640/1972: "Dichiarazione di inizio attività. Gli esercenti e gli organizzatori degli spettacoli e delle altre attività soggetti all'imposta devono farne preventiva dichiarazione sottoscritta dal contribuente o da un suo rappresentante legale o negoziale all'ufficio accertatore e, su richiesta dell'ufficio stesso, prestare idonea garanzia diretta ad assicurare il regolare pagamento dell'imposta presumibilmente dovuta".

<sup>5</sup> Art. 17 D.P.R. n. 640/1972: "Concessione del servizio. Il Ministro per le Finanze può affidare, per il tempo e alle condizioni di cui ad apposita convenzione da approvarsi con proprio Decreto, l'accertamento e la riscossione dell'imposta e dei tributi connessi alla società italiana degli autori e degli editori.

I tributi riscossi dalla società sono versati allo Stato al netto del compenso ad essa riconosciuto con la convenzione di cui al primo comma".

<sup>6</sup> D.M. 11 aprile 1988. "Approvazione della convenzione stipulata tra lo Stato e la Società Italiana degli Autori ed Editori per l'accertamento, la liquidazione e la riscossione dell'imposta sugli spettacoli e dei tributi connessi

Articolo unico. È approvata l'allegata convenzione stipulata in data 28/3/1988 tra il Ministero delle Finanze e la Società Italiana degli Autori e degli Editori, con la quale, per il periodo di un decennio, dal 1° gennaio 1988 al 31 dicembre 1997 è affidato alla società stessa il mandato:

a) di accertamento, liquidazione e riscossione dell'imposta sugli spettacoli ed eventuali interessi di mora, nonché dell'eventuale soprattassa di tardivo pagamento;

b) di accertamento, liquidazione e riscossione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta ai sensi dell'art. 74, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, degli eventuali interessi di mora,

### 1.3. La base imponibile dell'imposta sugli spettacoli.

La base imponibile dell'imposta sugli spettacoli è costituita dall'importo dei biglietti venduti al pubblico per assistere alla manifestazione, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto dovuta (art. 3, primo comma<sup>7</sup>).

Agli introiti derivanti dalla vendita dei biglietti vanno aggiunti (art. 3, secondo comma<sup>8</sup>):

- a) gli aumenti apportati ai prezzi delle consumazioni offerte al pubblico;
- b) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi accessori, obbligatoriamente imposte agli spettatori<sup>9</sup>;
- c) l'ammontare degli abbonamenti, delle dotazioni e dei sussidi corrisposti da persone o da enti privati, nonché ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli. Le dotazioni e i sussidi corrisposti da privati sono inseriti nella base imponibile in virtù di una presunzione assoluta: in assenza di essa, il contribuente potrebbe evitare l'imposizione, qualificando i corrispettivi dell'erogazione del servizio reso come sussidio da privati<sup>10</sup>.

---

nonché dell'eventuale soprattassa di tardivo pagamento,

c) di accertamento, liquidazione e riscossione del diritto demaniale previsto dagli artt. 175 e 176 della L. 22 aprile 1941, n. 633 e dall'art. 5 della L. 6 febbraio 1942, n. 95, degli eventuali interessi di mora, nonché dell'eventuale soprattassa di tardivo pagamento. ... “.

Il Tribunale di Roma, sez. I civ., 15 settembre 1987, sentenza n. 11482, in Boll. trib., n. 5, 1988, 400, ha affermato: “Dalle suddette disposizioni (art. 17 D.P.R. n. 640 e D.M. 30/4/1977, ora sostituito dal D.M. 11/4/1988) si ricava che la S.I.A.E. non assume la veste di un semplice esattore, ma esercita, in virtù di una vera e propria delegazione di poteri, la potestà tributaria, manifestandosi nell'accertamento dei tributi e della relativa obbligazione, come è stato giustamente osservato dalla dottrina”.

<sup>7</sup> Art. 3, primo comma, D.P.R. n. 640/1972: “Base imponibile. La base imponibile è costituita dall'importo dei singoli biglietti venduti al pubblico per l'ingresso o l'occupazione di posti o dal prezzo comunque corrisposto per assistere, partecipare o intervenire agli spettacoli e alle altre attività elencate nella tariffa, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, in quanto dovuta”.

<sup>8</sup> Art. 3, secondo comma, D.P.R. n. 640/1972: “Concorrono a costituire la base imponibile:

- a) gli aumenti apportati ai prezzi delle consumazioni offerte al pubblico;
- b) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi accessori, obbligatoriamente imposti agli spettatori od ai partecipanti agli spettacoli e alle altre attività;
- c) l'ammontare degli abbonamenti, delle dotazioni o dei sussidi corrisposti da persone o enti privati, nonché ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli e delle altre attività”.

<sup>9</sup> D'Agostino, *La sponsorizzazione delle società sportive*, Il fisco, n. 18, 1988, 2851 e ss., 2851: “Essendo insorti dubbi sull'interpretazione della locuzione servizi accessori, il Ministero delle Finanze ebbe occasione di precisare che per corrispettivi delle prestazioni di servizi accessori obbligatoriamente imposti agli spettatori o partecipanti devono ritenersi, ad esempio, quelli derivanti dall'obbligo di servirsi del guardaroba, di prenotare il tavolo, di acquistare programmi, biglietti per l'elezione di reginette, cotillons, ecc. Qualora le suddette prestazioni siano invece facoltative i relativi proventi dovranno ritenersi inclusi nella citata lettera c) dell'art. 3, trattandosi di proventi comunque connessi all'utilizzazione e all'allestimento dello spettacolo”.

<sup>10</sup> La soggezione dei sussidi da privati all'imposta sugli spettacoli è stata confermata dalla Legge 26 novembre 1955, n. 1109, che riconsiderò la materia, precedentemente disciplinata dal Regio De-

Infine, la parte finale della lettera c) del secondo comma dell'art. 3 (“...nonché tutti i proventi comunque connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli e delle altre attività”) è una norma di chiusura, il cui obiettivo è quello di evitare elusioni di imposta: tipico esempio, ben evidenziato da una autorevole dottrina<sup>11</sup>, di quelle che potrebbero essere le operazioni elusive in assenza di detta norma, è l'abbassamento del prezzo del biglietto, soggetto ad imposizione, in caso di contemporaneo acquisto di un bene da parte dello spettatore.

L'aliquota sulla base imponibile appena delineata è fissata, per gli spettacoli sportivi, nella misura del nove per cento (art. 63, secondo comma, Decreto Legge 2 marzo 1993, n. 47, convertito con modifiche nella L. 29 ottobre 1993, n. 427<sup>12</sup>).

---

creto 30 dicembre 1923, n. 3276 e dal R.D. 2 ottobre 1924, n. 1589. La relazione al disegno di legge (relazione Scelba), che sarebbe poi diventato L. 1109/1955, in Atti della Camera dei Deputati, doc. n. 1455, 1955, affermò sull'argomento: “A garanzia dell'Erario contro possibili abusi la norma ex art. 12 (R.D. 30/12/1923) viene invece confermata per i sussidi di privati oblatori sulla base della presunzione iuris et de iure che le offerte di detti oblatori concorrano a formare l'oggetto dell'imposta (spesa del pubblico). Ciò non costituisce tanto un'eccezione al principio sopra enunciato di tassare il consumo, quanto una giusta salvaguardia degli interessi dell'erario, anche perché essa corrisponde all'id quod plerumque accidit, cioè all'ipotesi di un pagamento di un servizio reso. E la sua assolutezza si giustifica coll'impossibilità pratica di fornire la prova di tale controprestazione, quand'essa, per evadere agli obblighi fiscali, venga occultata”.

<sup>11</sup> Lizzul, *In tema di imposta sugli spettacoli e sua applicazione ai compensi per sponsorizzazione e per diritti di ripresa televisiva*, Boll. trib., n. 5, 1988, 414 e ss., afferma con riferimento alla questione in oggetto: “Appare evidente come anche nella nuova formulazione dell'articolo sulla base imponibile, in realtà, lo scopo non era quello di inglobare in detta base qualsiasi somma, bensì solo quelle che fossero strettamente connesse con l'acquisto di un bene prodotto o la fruizione di un servizio. In altri termini, se allo spettatore, anziché far pagare cinquantamila lire per un biglietto, fosse imposto di acquistare un bene a trentamila lire e di pagare per lo stesso biglietto solo quarantamila lire, sarebbe evidente che parte del prezzo del biglietto sul quale si sarebbe dovuto far gravare l'onere dell'imposta sugli spettacoli dovrebbe considerarsi inclusa nel prezzo del bene. Da qui la norma di chiusura che mira ad evitare tali elusioni fiscali e ciò sembra perfettamente corretto. La problematica diviene più articolata ed estremamente controversa quando si esca da questi facili esempi di scuola e ci si inoltri nella complessità dei rapporti che sono oggi alla base di molte manifestazioni artistiche o sportive di maggior rilievo.

Anche la Relazione ministeriale alla Commissione parlamentare sullo schema del decreto relativo all'imposta sugli spettacoli affermò che si tratta “di necessaria estensione della materia imponibile o perché avente la stessa natura e caratteristiche dei prezzi dei biglietti, come per gli abbonamenti e le dotazioni e gli aumenti dei prezzi delle consumazioni, o per impedire facili evasioni dal tributo che potrebbero essere poste in atto dagli esercenti, qualora per assistere allo spettacolo da essi organizzato, oltre ad un prezzo minimo soggetto ad imposta, imponessero l'acquisto di un bene o prodotto o la fruizione di un servizio, il cui corrispettivo non potrebbe, in mancanza di esplicita norma, formare oggetto di imposizione”.

<sup>12</sup> Art. 4, primo comma, D.P.R. N. 640/1972: “Le aliquote dell'imposta sono stabilite dalla tariffa annessa al presente decreto”.

Tariffa allegata al D.P.R. n. 640/1972, art. 2: “Spettacoli sportivi di ogni genere, ovunque si svolgano, nei quali si tengano o meno scommesse: sui corrispettivi netti: 9%”.

L'imposta, per effetto dell'art. 1, comma 1, del Decreto Legge 4 agosto 1987, n. 326, convertito con modificazioni nella L. 3 ottobre 1987, n. 403, e dell'art. 3, comma 2, della L. 27 dicembre 1989, n. 407, si è applicata fino al 31 dicembre 1990 sui corrispettivi netti degli spettacoli sportivi nella misura del 4%. Con l'art. 10, comma 1 della L. 29 dicembre 1990 n. 405 (Legge Finanziaria 1991),

#### **1.4. Adempimenti e obblighi dei soggetti passivi dell'imposta sugli spettacoli. Disposizioni particolari per le manifestazioni sportive.**

Gli esercenti o gli organizzatori degli spettacoli devono adempiere ai seguenti obblighi:

a) utilizzo di appositi biglietti a tre sezioni, numerati progressivamente e contrassegnati dalla S.I.A.E.. Essi devono essere divisi in due distinte dotazioni da usare alternativamente, se si riferiscono a spettacoli dati nell'anno con periodicità. Inoltre, necessitano serie distinte di diverso colore per le varie categorie di posti e ingressi (art. 6 D.P.R. n. 640/1972<sup>13</sup>);

b) tenuta di registri di carico e scarico dei biglietti secondo le modalità previste dagli artt. 7 e 10 del Decreto<sup>14</sup>;

---

l'aliquota è stata stabilita, fino al 31 dicembre 1991, nella misura del 8%. Tale aliquota è stata confermata dall'art. 3, comma 4, della L. 30 dicembre 1991, n. 415, sino al 31 dicembre 1992. L'art. 63, secondo comma, del D.L. 2 marzo 1993, n. 47, convertito con modifiche nella L. 29 ottobre 1993, n. 427, dispone che l'aliquota sugli spettacoli sportivi è elevata con effetto dal 1 gennaio 1993 al 9%: "Con effetto dal 1 gennaio 1993 le aliquote di imposta sugli spettacoli previsti ai nn. 1 e 2 della tariffa annessa al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 640, e successive modificazioni, sono stabilite nella misura del 9 per cento, ...".

L'art. 5, primo comma, del Decreto in oggetto stabilisce inoltre che: "L'imposta si applica anche per gli spettacoli e le altre attività organizzati per fini di beneficenza o comunque non di lucro".

<sup>13</sup> Art. 6, commi 1-2-3-4-5-7-8, D.P.R. n. 640/1972: "Gli impresari, esercenti o chiunque organizza, anche senza la licenza di pubblica sicurezza, spettacoli od altre attività soggette ad imposta, hanno l'obbligo di usare biglietti a tre sezioni, ciascuna recante il contrassegno dell'ufficio accertatore e la numerazione progressiva.

I biglietti devono essere emessi in serie distinte di diverso colore per le varie categorie di posti e di ingressi. I biglietti a prezzo intero o ridotto ed i biglietti di differenza devono portare l'indicazione dell'ordine dei posti ai quali si riferiscono.

Nel caso di spettacoli ed altre attività dati nell'anno con periodicità, anche variabile, devono essere adottate due distinte dotazioni di biglietti da usare alternativamente per ciascuna giornata di attività o anche nella stessa giornata quando è variata la programmazione o qualsiasi elemento costitutivo del prezzo di ingresso. Non sussiste l'obbligo della doppia dotazione se la vendita dei biglietti è effettuata nei giorni antecedenti lo spettacolo o l'attività.

All'ingresso di ogni spettatore o partecipante, delle due sezioni consegnate, una viene lasciata allo spettatore o partecipante e l'altra è immessa in apposita cassetta.

La suddetta cassetta deve essere chiusa e, a richiesta dell'ufficio accertatore, munita di un secondo dispositivo di chiusura, la cui chiave rimane in possesso dell'ufficio stesso. Al termine di ciascuna giornata di attività, ovvero anche nella stessa giornata qualora si verifichi il cambio della dotazione di biglietti posti in vendita, la cassetta deve essere vuotata.

I biglietti invenduti relativi a spettacoli od attività a carattere non periodico o per i quali non è stata adottata la doppia dotazione debbono essere consegnati per la distruzione all'ufficio accertatore contestualmente al pagamento dell'imposta.

I biglietti relativi alle due dotazioni debbono, invece, essere conservati nei locali in cui si svolgono gli spettacoli e le altre attività soggette ad imposta".

<sup>14</sup> Art. 7 D.P.R. n. 640: "I soggetti che, giusta l'art. 6 del presente Decreto, hanno l'obbligo di porre in uso due distinte dotazioni di biglietti sono altresì obbligati alla tenuta di due appositi registri di carico e scarico delle due dotazioni, conformi a modello da approvarsi con Decreto del Ministero delle Finanze.

I registri predetti, preventivamente timbrati dall'ufficio accertatore, debbono essere tenuti con l'osservanza delle seguenti modalità:

c) compilazione, ad ogni manifestazione, della distinta di incasso in duplice copia, numerata progressivamente e timbrata dalla S.I.A.E.. In tale documento devono essere indicati i proventi derivanti dalla vendita dei biglietti e tutti quelli soggetti al tributo sugli spettacoli (art. 8 e 11 D.P.R. n. 640/1972<sup>15</sup>).

La distinta di incasso è sostituita da una dichiarazione di incasso (art. 13 D.P.R. n. 640/1972<sup>16</sup>) quando l'accertamento a mezzo distinta di incasso non sia possibile o sia difficile per:

---

1) le registrazioni devono essere eseguite a ricalco in tre copie senza cancellature, correzioni o abrasioni, salvo rettifica degli eventuali errori mediante successive scritture vistate dall'ufficio accertatore;

2) le registrazioni di carico devono essere eseguite nello stesso giorno in cui vengono acquisiti i biglietti ed essere vistate dall'ufficio accertatore;

3) per lo scarico di fine mese devono essere indicati il numero e la data della distinta di incasso sulla quale risulta:

a) per la prima volta nel mese lo scarico della serie;

b) l'ultimo scarico del mese o il termine della serie.

Alla fine di ciascun mese di attività devono essere indicate sui registri le rimanenze dei biglietti esistenti e consegnate all'ufficio accertatore due copie dei fogli che riportano le registrazioni di chiusura. I biglietti della serie in tutto o in parte non utilizzate a fine mese costituiscono il carico iniziale per il mese successivo.

I registri di carico e scarico e le rimanenze dei biglietti devono essere conservati, per tre anni dall'ultima operazione di scarico, nei locali in cui si svolge l'attività dei soggetti che li hanno in carico e messi a disposizione degli organi preposti al controllo e alla vigilanza dei locali di pubblico spettacolo ogniqualevolta essi ne facciano richiesta”.

L'art. 10 disciplina il registro di carico e scarico per l'attività di scommesse.

<sup>15</sup> Art. 8 D.P.R. n. 640/1972: “Gli esercenti e le altre persone che organizzano gli spettacoli e le altre attività soggetti ad imposta o i loro rappresentanti devono compilare e sottoscrivere, ai fini della liquidazione del tributo, per ogni spettacolo od attività, apposita distinta di incasso in duplice copia. Per gli spettacoli ed altre attività a carattere periodico dette distinte devono essere numerate progressivamente su ambedue le copie e raccolte in un registro numerato, preventivamente timbrato dall'ufficio accertatore. Ai fini della liquidazione del tributo una delle copie è distaccata dall'ufficio accertatore e l'altra, debitamente vistata, rimane all'esercente od organizzatore.

All'inizio del primo o unico spettacolo giornaliero, gli esercenti e gli altri soggetti di imposta devono riportare sulla distinta di incasso tutti i dati relativi allo spettacolo od attività, l'ora di inizio, nonché i dati inerenti ai biglietti posti in uso con l'indicazione del prezzo unitario; ... .

Per ogni giornata di spettacolo od attività, all'atto della chiusura del locale, sulla distinta di incasso deve essere fatto dagli esercenti o organizzatori il conteggio delle somme incassate e dei biglietti venduti distinti per serie, con l'indicazione per ciascuna serie dei numeri con cui si è iniziata e si è chiusa la vendita della giornata.

Le copie delle distinte di incasso in possesso dell'esercente o dell'organizzatore e dell'ufficio accertatore devono essere conservate per tre anni dalla data in cui è stato effettuato il pagamento del tributo.

La distinta di cui al presente articolo deve essere conforme al modello approvato con Decreto del Ministero delle Finanze, ... . Per le attività soggette all'imposta sul valore aggiunto il Ministro per le Finanze può disporre l'adozione di distinte utili anche all'applicazione di detta imposta, nonché di modelli riepilogativi”.

L'art. 11 del Decreto disciplina la distinta di incasso per l'attività di scommesse.

<sup>16</sup> Art. 13, primi tre commi, D.P.R. n. 640/1972: “Allorquando l'accertamento a mezzo della distinta di incasso non sia possibile ovvero si presenti notevolmente difficile per la minima importanza o per la natura dello spettacolo e dell'attività o per il genere o la minima importanza del locale in cui lo spettacolo o l'attività vengono dati, l'ufficio accertatore, previa autorizzazione dell'intendenza di finanza competente per territorio, può consentire che l'imposta venga liquidata sulla base dell'in-

- la minima importanza o la natura dello spettacolo;
- la minima importanza del locale in cui viene dato lo spettacolo.

L'utilizzo della dichiarazione di incasso avviene su consenso della S.I.A.E., previa autorizzazione dell'Intendenza di Finanza competente per territorio.

Dopo aver sommariamente elencato gli adempimenti comuni agli esercenti di attività spettacolistica di ogni tipo, bisogna citare le particolari disposizioni previste per i soli imprenditori sportivi. L'art. 24 del D.P.R. n. 640<sup>17</sup> detta le seguenti regole:

a) per le manifestazioni sportive che si svolgono in luoghi ad esse destinate, le tessere nominative permanenti<sup>18</sup> e i biglietti gratuiti non sono soggetti ad imposta, purché la percentuale dei biglietti gratuiti non ecceda il tre per cento della capienza dell'impianto sportivo, ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità (primo comma);

b) per le manifestazioni sportive che si svolgono in luoghi non destinati permanentemente ad esse, non sono soggetti ad imposta i biglietti gratuiti nei limiti del tre per cento della dotazione richiesta, in relazione all'afflusso previsto di spettatori e alla capacità ricettiva del luogo (secondo comma);

---

troito imponible denunciato, applicando le aliquote stabilite in relazione alla natura dello spettacolo e dell'attività e ai prezzi praticati.

Coloro che si trovano nelle condizioni stabilite dal precedente comma, entro i cinque giorni successivi a quello in cui lo spettacolo è stato dato o è cessata l'attività o, qualora si tratti di spettacoli od attività a carattere periodico entro la fine di ciascun mese, debbono presentare all'ufficio accertatore, su moduli predisposti dall'amministrazione finanziaria, apposita dichiarazione degli introiti effettivamente conseguiti da assoggettare ad imposizione.

L'ufficio accertatore procede, se del caso, all'accertamento in rettifica della dichiarazione presentata dal contribuente o anche all'accertamento d'ufficio dell'imposta in caso di omessa presentazione della dichiarazione stessa, avvalendosi degli elementi e dati indicati dai contribuenti, di quelli raccolti d'ufficio o comunque a sua conoscenza".

<sup>17</sup> Art. 24 D.P.R. n. 640: "Per le manifestazioni sportive di qualunque genere che hanno luogo negli stadi, ippodromi, cinodromi o comunque in locali ed impianti chiusi, le tessere nominative permanenti e i biglietti gratuiti di semplice ingresso non sono soggetti all'imposta, purché il numero degli ingressi gratuiti non ecceda il tre per cento della capienza di ciascun complesso ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità.

Ove si tratti di manifestazioni sportive organizzate all'aperto o in luoghi non permanentemente ad esse destinati, non sono soggetti all'imposta i biglietti gratuiti di ingresso nel limite del tre per cento della dotazione di biglietti chiesta per la manifestazione in relazione alla capacità ricettiva del luogo ed al prevedibile afflusso di spettatori.

Le suddette percentuali devono essere ragguagliate a ciascuna categoria di posti.

<sup>18</sup> Le tessere nominative permanenti, che consentono il libero ingresso agli spettacoli sono disciplinate dall'art. 27 del D.P.R. n. 640: "Le tessere nominative permanenti rilasciate dal comitato olimpico nazionale italiano e dalle federazioni sportive nazionali che di esso fanno parte, dall'Unione nazionale incremento razze equine, dall'Automobile club d'Italia e da altri enti e associazioni a carattere nazionale per il libero ingresso agli spettacoli o attività dei settori cui i predetti enti o associazioni sono preposti non sono soggetti all'imposta limitatamente al contingente stabilito ogni quadriennio con Decreto del Ministro per le Finanze, tenuto conto per ciascun settore, delle categorie di persone che devono prendere parte o assistere alle attività o spettacoli e del numero delle manifestazioni programmate nell'anno".

c) la percentuale del tre per cento deve essere ragguagliata a ciascuna categoria di posti (terzo comma).

Per i biglietti gratuiti concessi in eccedenza alla percentuale del tre per cento, l'imposta è calcolata sul prezzo dei corrispondenti biglietti a pagamento e in tale misura deve essere corrisposta (art. 29 D.P.R. n. 640<sup>19</sup>).

### **1.5. Liquidazione e pagamento dell'imposta sugli spettacoli.**

L'imposta sugli spettacoli va classificata tra quelli che la Dottrina chiama tributi senza imposizione<sup>20</sup>. Ciò significa che dal verificarsi dell'attività spettacolistica discende immediatamente l'obbligazione di imposta, che il contribuente deve adempiere entro un termine fissato. La fonte dell'obbligazione di imposta non è perciò un atto dell'ente impositore (come nei tributi con imposizione), ma il verificarsi del fatto elevato dal legislatore a presupposto dell'imposta. Di conseguenza, la liquidazione<sup>21</sup> dell'imposta sugli spettacoli, cioè la determinazione del suo ammontare, è effettuata dal contribuente stesso con le seguenti operazioni:

a) conteggio sulla distinta di incasso, per ogni giornata di spettacolo, delle somme incassate e dei biglietti venduti distinti per serie (art. 8, comma 4, D.P.R. n. 640);

---

<sup>19</sup> Art. 29 D.P.R. n. 640: "Sui biglietti a prezzo ridotto venduti a spettatori o partecipanti appartenenti a categorie diverse da quelle previste all'art. 20 e sui biglietti gratuiti concessi in eccedenza alle percentuali di cui agli artt. 23, 24, 25, 26, l'imposta è dovuta in relazione ai prezzi interi stabiliti per i corrispondenti biglietti a pagamento".

<sup>20</sup> Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Ed. Giuffrè, Milano, 1985, 289, definisce così le nozioni di tributo senza imposizione e di tributo con imposizione: "Come si è avuto modo di accennare in alcuni schemi di rapporti giuridici di imposta, che la più recente dottrina qualifica come tributi senza imposizione, dal verificarsi di un fatto giuridico nasce ope legis l'obbligazione di imposta che il contribuente deve adempiere immediatamente o entro un termine brevissimo, scaduto il quale l'ente impositore può agire per il recupero del tributo e, di regola, per l'applicazione di una sanzione dovuta per il mancato adempimento dell'obbligazione di imposta.

In altri tributi, chiamati tributi con imposizione, il contribuente non può prestare e la finanza non può richiedere l'imposta se non dopo che sia intervenuto un atto dell'ente impositore (il cosiddetto atto di imposizione). Per tali tributi si pongono due problemi:

1) se la fonte immediata dell'obbligazione di imposta sia, anche per tali imposte, la legge e non piuttosto l'atto dell'ente impositore, nella quale ultima ipotesi dal verificarsi del presupposto di fatto nascerebbe a favore dell'ente impositore solo un potere (quello di porre in essere l'atto di imposizione) e a carico del contribuente solo una soggezione mentre dal successivo esercizio di quel potere nascerebbe il vero e proprio debito pecuniario costituente l'obbligazione di imposta; ...".

Berliri opta per la soluzione favorevole affermando che "non esiste alcun ostacolo ad ammettere che il legislatore possa, nel disciplinare questo o quello schema di rapporto giuridico di imposta, adottare questa sequenza: norma di legge, fatto giuridico, nascita del potere dell'ente impositore e della soggezione del contribuente, esercizio del potere, nascita dell'obbligazione di imposta".

<sup>21</sup> La liquidazione di un'imposta è la determinazione del suo ammontare. Berliri, *op. cit.*, 296, afferma che "il contribuente può determinare unilateralmente l'ammontare di un'imposta solo quando ciò è previsto dalla legge e non anche quando la legge dispone che la liquidazione sia effettuata dall'ufficio fiscale al quale l'imposta deve essere pagata; il che vale quanto dire che il contribuente non può trasformare un'imposta con imposizione in un'imposta senza imposizione".

Il D.P.R. n. 640 prevede che l'ammontare dell'imposta sia determinato unilateralmente dal contribuente.

b) consegna di una delle copie della distinta di incasso alla S.I.A.E. e conservazione dell'altra, debitamente vistata, per tre anni dalla data in cui è stato effettuato il pagamento (art. 8, commi 2 e 5, D.P.R. n. 640).

Per quanto riguarda poi il pagamento dell'imposta liquidata (art. 15 D.P.R. n. 640/1972<sup>22</sup>), esso deve essere effettuato dal contribuente presso la sede della S.I.A.E. entro il quinto giorno non festivo successivo:

a) alla quinta giornata di incasso, per le attività a carattere periodico con frequenza giornaliera;

b) al compimento di ciascuna quindicina, per le altre attività a carattere periodico;

c) a ciascuna giornata d'attività, per le attività occasionali.

## **1.6. Sanzioni per le violazioni delle norme relative all'imposta sugli spettacoli.**

Le sanzioni previste per le violazioni delle norme relative all'imposta sugli spettacoli (Titolo IV del D.P.R. n. 640/1972) sono sanzioni amministrative: la loro applicazione richiede cioè un procedimento amministrativo, che si conclude con l'emissione di un atto amministrativo. Ad un procedimento di tal fatta può sempre seguire un processo giurisdizionale, sulla base del principio costituzionale che assicura al cittadino la tutela giurisdizionale dei diritti o degli interessi legittimi<sup>23</sup> contro gli atti della pubblica amministrazione (art. 113 Costituzione<sup>24</sup>).

---

<sup>22</sup> Art. 15, primo comma, D.P.R. n. 640: "Il pagamento dell'imposta liquidata a norma dei precedenti articoli deve essere effettuato presso l'ufficio accertatore dalle persone indicate all'art. 2 entro il quinto giorno non festivo successivo:

a) per le attività a carattere periodico con frequenza giornaliera, alla quinta giornata di incasso;

b) per le altre attività a carattere periodico, al compimento di ciascuna quindicina;

c) per le attività occasionali, a ciascuna giornata di attività;

d) per le quote o contribuzioni associative, alla data di presentazione della denuncia di cui all'art. 3;

e) per l'imposta liquidata ai sensi dell'art. 13, a quello di presentazione della denuncia, ovvero:

1) a quello della scadenza del termine di impugnativa avverso l'accertamento di rettifica e d'ufficio, ove non sia stato proposto ricorso in sede amministrativa;

2) a quello di notifica della decisione definitiva ai sensi di legge".

<sup>23</sup> Landi, Potenza, *Manuale di diritto amministrativo*, Ed. Giuffrè, Milano, 1987, 166, definiscono così la nozione di interesse legittimo: "L'interesse legittimo è un interesse individuale strettamente connesso con un interesse pubblico, e protetto dall'ordinamento giuridico soltanto attraverso la tutela di quest'ultimo. ... In altre parole, l'interesse individuale che si qualifica come interesse legittimo riceve tutela solo in quanto collegato ad un interesse pubblico, ed in quanto attraverso la difesa del primo trovi soddisfacimento il secondo".

<sup>24</sup> Art. 113 Costituzione: "Contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa.

Tale tutela giurisdizionale non può essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti.

La legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti stabiliti dalla legge stessa".

Tali sanzioni hanno carattere amministrativo<sup>25</sup> e si distinguono perciò dalle pene criminali (ammenda, arresto, multa, reclusione).

È opportuno a questo punto enunciare in breve le principali caratteristiche delle sanzioni amministrative, disciplinate dal Titolo I della L. 7 gennaio 1929, n. 4, recante “Norme generali per la violazione delle leggi finanziarie”, prima di elencare quelle che la Legge prevede con riferimento all’imposta sugli spettacoli. Esse sono:

1) la pena pecuniaria (artt. 3 e 4 L. 7/1/1929, n. 4<sup>26</sup>), che consiste nell’obbligazione di pagare allo Stato una somma di denaro, entro il limite minimo e massimo stabilito dalla legge, in relazione a:

- i) la personalità del trasgressore (precedenti penali e più in genere condotta);
- ii) la gravità della violazione;

2) la soprattassa, che consiste nell’obbligazione di pagare una somma di denaro corrispondente all’ammontare del tributo, ad un multiplo o a una frazione di esso, indipendentemente da qualsiasi valutazione della gravità della violazione o della personalità del trasgressore (art. 5 L. 7/1/1929, n. 4<sup>27</sup>);

---

<sup>25</sup> È principio fondamentale del nostro ordinamento che costituiscono reati tutti e soli quei fatti per i quali è prevista una delle pene di cui all’art. 17 del codice penale, che afferma:

“Pene principali. Le pene principali stabilite per i delitti sono:

1) ———; 2) l’ergastolo; 3) la reclusione; 4) la multa.

Le pene principali stabilite per le contravvenzioni sono:

1) l’arresto; 2) l’ammenda”.

<sup>26</sup> Art. 3, L. n. 4/1929: “Le leggi finanziarie stabiliscono quando, dalla violazione delle norme in esse contenute e che non costituisca reato, sorga, per il trasgressore, l’obbligazione al pagamento di una somma, a titolo di pena pecuniaria, a favore dello Stato.

L’obbligazione ha carattere civile”.

Art. 4, L. n. 4/1929: “La legge stabilisce il limite minimo e massimo entro il quale la pena pecuniaria può essere applicata.

Nell’applicazione si ha riguardo alla gravità della violazione e alla personalità di chi l’ha commessa. La personalità del trasgressore è desunta dai precedenti penali e giudiziari e, in genere, dalla sua condotta”.

Berliri, *op. cit.*, 358, chiarisce molto bene la natura della pena pecuniaria: “A differenza della soprattassa, ... , la pena pecuniaria è sicuramente una pena, sia pure non criminale in quanto assolve: mediante la minaccia di un male, il pagamento di una somma di denaro, la funzione preventiva di deterrente, onde indurre i destinatari della norma ad osservarla; mediante l’applicazione del male minacciato, la riscossione della somma dovuta a tal titolo, la funzione repressiva diretta a riaffermare la cogenza della norma violata e a restaurare l’ordinamento giuridico e, infine, la funzione rieducativa, persuadendo il trasgressore che è più conveniente osservare la legge che violarla. Da tal punto di vista la pena pecuniaria, di cui alla legge del 1929, presenta indubbe affinità con l’ammenda e la multa. ... . Dove invece la pena pecuniaria si diversifica profondamente dalle pene pecuniarie criminali, multa e ammenda, è nella rispettiva natura di obbligazione civile per la prima e di pene criminali per le seconde. ...”.

<sup>27</sup> Art. 5, L. n. 4/1929: “Per le violazioni prevedute negli artt. 2 e 3 le leggi finanziarie possono stabilire, in aggiunta alle sanzioni ivi indicate, che il trasgressore sia obbligato al pagamento di una soprattassa a favore dello Stato.

La soprattassa è determinata dalla legge in una somma fissa, corrispondente all’ammontare del tributo ovvero ad una frazione o ad un multiplo di esso.

L’obbligazione al pagamento della soprattassa ha carattere civile”.

3) la chiusura di un pubblico esercizio o di uno stabilimento (art. 6, L. n. 1/1929<sup>28</sup>).

Le sanzioni previste per la violazione delle norme che disciplinano il tributo sugli spettacoli sono:

a) per il mancato o insufficiente pagamento dell'imposta, pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta e i tributi connessi evasi; in caso di recidiva, chiusura dei locali in cui si svolge lo spettacolo (art. 32, primo comma, e 36 D.P.R. n. 640/1972<sup>29</sup>);

b) per il ritardato pagamento, soprattassa pari al dieci per cento dell'imposta dovuta (art. 32, secondo comma, D.P.R. n. 640/1972<sup>30</sup>);

Berliri, *op. cit.*, p. 364: "Si è già osservato che l'elemento che differenzia nettamente la soprattassa dalla pena pecuniaria è la sua rigidità nel senso che, essendo la sua misura fissata dalla legge in un multiplo o sottomultiplo dell'imposta e non già come avviene per la pena pecuniaria in una somma da determinare entro un minimo e un massimo, non occorre valutare la gravità della violazione, né la personalità del suo autore. Questa profonda differenza nella disciplina delle due sanzioni dipende da una altrettanto netta diversità dei motivi che possono indurre il contribuente a violare la legge. Tali motivi possono infatti consistere: o nella speranza di non pagare in tutto o in parte il tributo o, semplicemente nel desiderio di rinviarne il pagamento ad un successivo momento. Nella prima ipotesi la spinta alla violazione della legge è in funzione sia dell'entità del tributo che della probabilità che l'evasione non sia scoperta o che, comunque, l'imposta non possa essere recuperata (per insolvenza del contribuente, per intervenuta prescrizione, ecc.). Ma le probabilità che l'infrazione non venga scoperta o l'imposta recuperata dipendono in buona parte dalla condotta del contribuente ed in particolare dalla minore o maggiore raffinatezza degli espedienti cui egli fa ricorso per ostacolare l'opera di accertamento della finanza. Logico quindi che per neutralizzare, nei limiti del possibile, questa spinta, sia necessario comminare una sanzione che tenga conto non solo dell'entità dell'imposta che si è tentato di evadere, ma anche della personalità, e quindi della pericolosità del trasgressore: in definitiva una pena pecuniaria. Quando invece il motivo che spinge il contribuente a violare la legge è solo il desiderio o la necessità di procrastinare il pagamento del tributo (il che si verifica ad es. tutte le volte in cui non si paghi un'imposta già accertata da un ufficio o dichiarata dal contribuente e per la quale non vi sono quindi apprezzabili speranze di evasione), per far venir meno l'interesse alla violazione di regola basta comminare una sanzione che tenga conto dell'entità della somma pagata e che sia talmente onerosa da superare, salvo casi eccezionalissimi, qualunque ragionevole interesse al rinvio del pagamento: in definitiva una soprattassa o gli interessi di mora".

<sup>28</sup> Art. 6 L. n. 4/1929: "La chiusura di un pubblico esercizio o negozio ovvero di uno stabilimento commerciale o industriale può essere ordinata nei casi stabiliti dalle singole leggi.

La chiusura non può avere durata inferiore a tre giorni, né superiore ad un mese".

<sup>29</sup> Art. 32, primo comma, D.P.R. n. 640/1972: "Mancato e ritardato pagamento dell'imposta. Per il mancato o insufficiente pagamento dell'imposta si applica, indipendentemente dalle sanzioni di carattere penale e dalla chiusura del locale di cui al successivo art. 36, la pena pecuniaria da due a quattro volte l'imposta e i tributi connessi evasi".

Art. 36 D.P.R. n. 640/1972: "Chiusura del locale. Nel caso di recidiva nel mancato o insufficiente pagamento dell'imposta ovvero nella mancata o infedele compilazione della distinta di incasso o per la contabilizzazione dei proventi o nell'omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 13, l'intendente di finanza può provvedere, ai sensi della legge 7 gennaio 1929, n. 4, alla chiusura del luogo ove si tengano gli spettacoli o le altre attività compresi i giuochi e le scommesse.

In caso di inosservanza dell'ordine di chiusura, il trasgressore è punito con l'arresto fino a tre mesi o con l'ammenda fino a lire 1.200.000".

<sup>30</sup> Art. 32, secondo comma, D.P.R. n. 640/1972: "In luogo della pena pecuniaria si incorre nella soprattassa pari al 10 per cento dell'imposta dovuta qualora questa venga corrisposta prima dell'accertamento della violazione".

c) per l'irregolare vendita dei biglietti, per la mancata o irregolare tenuta dei registri di carico e di scarico, per la mancata o infedele compilazione della distinta di incasso, per l'omessa presentazione della dichiarazione di incasso, pene pecuniarie nelle misure indicate all'art. 33 del D.P.R. n. 640/1972<sup>31</sup>;

d) per la vendita di biglietti gratuiti, pena pecuniaria nella misura stabilita dall'art. 34 del Decreto<sup>32</sup>;

e) per la recidiva nella mancata o irregolare compilazione della distinta di incasso, chiusura dei locali destinati allo spettacolo (art. 36 D.P.R. n. 640/1972).

## 1.7. Il contenzioso dell'imposta sugli spettacoli.

Per quanto riguarda le controversie relative all'imposta sugli spettacoli, esse non sono portate davanti alle commissioni tributarie, perché la legge stabilisce che il contenzioso si svolge nella forma del ricorso gerarchico<sup>33</sup>. Perciò, in caso

---

<sup>31</sup> Art. 33 D.P.R. n. 640: "Violazioni varie. Per le violazioni di cui agli articoli 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 del presente decreto, si incorre nella pena pecuniaria:

a) da lire 8.000 a lire 36.000 per ogni biglietto o abbonamento venduto senza la preventiva punzonatura;

b) da lire 36.000 a lire 720.000 per l'uso di dotazioni difformi da quelle prescritte;

c) da lire 120.000 a lire 1.200.000 per la mancata tenuta dei registri di carico e di scarico;

d) da lire 30.000 a lire 600.000 per l'irregolare tenuta dei registri medesimi;

e) da lire 300.000 a lire 3.000.000 per la mancata e infedele compilazione della distinta di incasso e per la contabilizzazione dei proventi o della dichiarazione dell'ammontare delle quote associative;

f) da lire 60.000 a lire 600.000 per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui all'art. 13".

<sup>32</sup> Art. 34 D.P.R. n. 640: "Vendita di biglietti gratuiti. Chiunque vende biglietti gratuitamente concessi ai sensi del presente decreto incorre nella pena pecuniaria da lire 8.000 a lire 72.000 per ciascun biglietto".

<sup>33</sup> Landi, Potenza, *op. cit.*, 699, definiscono il ricorso gerarchico come "l'istanza rivolta con l'osservanza di determinate forme e entro un perentorio termine, dall'interessato che, deducendo la lesione di un suo diritto o di un suo interesse, domanda il riesame del provvedimento, per motivi di legittimità o di merito, all'organo sovraordinato, il quale ha l'obbligo di pronunciarsi sulla fondatezza dell'istanza, adottando un provvedimento scritto e motivato".

A. Berliri, in *Op. cit.*, p. 450, fa notare che si tratta di una forma di contenzioso diversa da quella portata davanti alle commissioni tributarie, sempre ammissibile in campo tributario, a meno che ciò non sia escluso da una norma di legge; il ricorso gerarchico è infatti un istituto che trova la sua giustificazione in principi fondamentali del diritto amministrativo. "Per le controversie relative ad imposte diverse da quelle demandate alla giurisdizione delle commissioni, il contribuente che si ritenga leso dall'atto di imposizione o ritenga di aver diritto al rimborso totale o parziale dell'imposta può ricorrere in via gerarchica o adire l'autorità giudiziaria. ... Dato che il ricorso gerarchico è un istituto che trova la propria giustificazione razionale in principi fondamentali del diritto amministrativo, sembra logico ritenere che anche nel settore tributario esso sia applicabile tutte le volte in cui non sia escluso espressamente da una norma di legge o non risulti incompatibile con altro mezzo di tutela previsto dalla legge per un dato caso e un determinato tributo. Alla stregua di tale principio dovrebbe ritenersi, ma è un punto non sufficientemente approfondito, che il ricorso gerarchico sia ammissibile per tutti i tributi eccettuate le imposte per le quali è previsto il ricorso alle commissioni tributarie. Ciò trova del resto conferma nel fatto che per le imposte di bollo, le tasse sulle concessioni governative e l'imposta sugli spettacoli, nonché per i tributi comunali e provinciali è espressamente prevista l'esperibilità del ricorso gerarchico".

di controversia relativa all'applicazione dell'imposta sugli spettacoli, il contribuente può promuovere un ricorso, che deve essere presentato all'Intendenza di finanza competente per territorio, entro sessanta giorni dalla data in cui il ricorrente è venuto a conoscenza dell'accertamento della S.I.A.E. (art. 38, primo e secondo comma, D.P.R. n. 640/1972<sup>34</sup>). L'Intendenza di finanza deve informare la S.I.A.E. della presentazione del ricorso e decidere con provvedimento motivato (art. 38, terzo comma<sup>35</sup>).

Contro la decisione dell'Intendenza è ammesso il ricorso al Ministro delle Finanze (art. 38, quarto e quinto comma<sup>36</sup>), a condizione che l'ammontare dell'imposta e delle sopratasse superi le centocinquantamila lire, in due casi:

- 1) entro sessanta giorni dalla notificazione della decisione;
- 2) trascorsi centottanta giorni senza che l'Intendenza di finanza abbia notificato la sua decisione.

Contro le decisioni definitive è sempre ammessa la possibilità di adire il giudice ordinario, nel termine di novanta giorni dalla loro notificazione. Se dopo centottanta giorni dalla presentazione del ricorso la decisione non è ancora intervenuta, il contribuente può esperire l'azione giudiziaria ancor prima della notificazione della decisione stessa (art. 39 D.P.R. n. 640/1972<sup>37</sup>).

## 1.8. Natura giuridica dell'imposta sugli spettacoli.

Dopo aver analizzato la disciplina legislativa del tributo sugli spettacoli, è necessario prendere una posizione in merito alla sua natura giuridica. Si può essere d'accordo con quella dottrina<sup>38</sup> che ritiene il tributo oggetto di studio un'im-

---

<sup>34</sup> Art. 38, primo e secondo comma, D.P.R. n. 640/1972: "Le controversie relative all'applicazione dell'imposta, dei tributi connessi e delle sopratasse previste dal presente decreto sono decise in via amministrativa dall'intendente di finanza competente con provvedimento motivato.

Il ricorso deve essere presentato entro sessanta giorni dalla data in cui il contribuente è venuto a conoscenza degli atti di accertamento dell'ufficio accertatore, all'intendenza di finanza direttamente o mediante raccomandata con avviso di ricevimento. Nel primo caso l'ufficio ne rilascia ricevuta, nel secondo caso, la data di spedizione vale quale data di presentazione.

<sup>35</sup> Art. 38, terzo comma, D.P.R. n. 640/1972: "L'intendenza di finanza informa l'ufficio accertatore dell'avvenuta presentazione del ricorso".

<sup>36</sup> Art. 38, quarto e quinto comma, D.P.R. n. 640/1972: "Avverso la decisione dell'intendente di finanza è dato ricorso al Ministro per le finanze nel termine di sessanta giorni dalla notifica della decisione stessa, quando l'ammontare dell'imposta e delle sopratasse superi le lire centocinquantamila. Decorso il termine di centottanta giorni dalla data di presentazione del ricorso all'intendente di finanza senza che sia stata notificata al ricorrente la relativa decisione, questi può ricorrere al Ministro, sempre che l'ammontare dell'imposta e delle sopratasse superi le lire centocinquantamila".

<sup>37</sup> Art. 39 D.P.R. n. 640/1972: "Avverso le decisioni definitive, di cui al precedente articolo, è esperibile l'azione giudiziaria nel termine di novanta giorni dalla data di notificazione della decisione. Qualora entro centottanta giorni dalla data di presentazione del ricorso non sia intervenuta la relativa decisione, il contribuente può promuovere l'azione giudiziaria anche prima della notificazione della decisione stessa".

<sup>38</sup> Lizzul, *op. cit.*;

Disetti, *Cosa cambia nei rapporti tra sport e fisco*, Corr. trib. n. 24, 1981, 123.

posta di consumo, cioè un'imposta che colpisce la massa di ricchezza destinata al consumo. I motivi che spingono a una tale conclusione, già delineati dalla posizione dottrinale ricordata, sono i seguenti:

1) la L. 26 novembre 1955, n. 1109, recante "Provvedimenti in materia di diritti erariali sui pubblici spettacoli", sancì la natura di tributo sul consumo dell'imposta in oggetto, eliminando le disposizioni della normativa precedente incompatibili con tale natura. La Relazione al disegno di Legge, che avrebbe poi portato alla Legge n. 1109, affermò a chiare lettere questo fatto<sup>39</sup>. Originariamente tale diritto era stato qualificato come tassa di bollo (Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3276);

2) l'art. 7, comma 1 e comma 2, punto n. 6, della Legge delega per la riforma tributaria (L. 9 ottobre 1971, n. 825) non apporta nessuna variazione rispetto al sistema precedente, perché si limita ad imporre una semplificazione della normativa in vigore, attraverso l'adozione di criteri di coordinamento con le imposte riformate (art. 7, primo comma<sup>40</sup>) e a dettare delle direttive in tema di aliquote (art. 7, secondo comma, n. 6<sup>41</sup>).

In conformità alle direttive della Legge delega, anche la relazione ministeriale al D.P.R. n. 640/1972 ha confermato la natura di imposta di consumo del tributo sugli spettacoli, affermando che la definizione della base imponibile, di cui all'art. 3 del decreto, è conseguenza del tentativo di sottoporre a imposizione la parte del reddito che il singolo destina alla fruizione di spettacoli vari;

3) l'art. 16, primo comma, del D.P.R. n. 640/1972<sup>42</sup> ha reso obbligatoria la rivalsa dell'imposta nei confronti dello spettatore, rivalsa che precedentemente era

---

<sup>39</sup> Lizzul, *op. cit.*, 404: "A rafforzare tale principio è bene ricordare che sempre nella relazione Scelba si raccomandava l'abrogazione dell'originaria norma dell'art. 12 del R.D. 30/12/1923, n. 3276 per la parte che prevedeva l'imposizione dei sussidi corrisposti da enti pubblici (regioni, province, comuni) a scopi turistici ed altri, mediante regolari stanziamenti di bilancio".

Tale disposizione, affermava la relazione al disegno di Legge, in Atti della Camera dei Deputati, doc. n. 1455, 1955, è "in aperto contrasto con la nuova concezione del tributo quale imposta gravante sul consumo".

<sup>40</sup> Art. 7, primo comma, L. 9/10/1971, n. 825: "La disciplina delle imposte di registro e di bollo, delle imposte ipotecarie, dei tributi catastali, delle tasse di concessioni governative e dei diritti erariali sui pubblici spettacoli sarà riveduta secondo criteri di coordinamento con le riforme previste dagli articoli precedenti e di semplificazione dei criteri di determinazione dell'imponibile e di applicazione dei tributi. Sarà inoltre adeguata alla direttiva del Consiglio dei Ministri delle Comunità europee 17 luglio 1969, concernente le imposte indirette sulla raccolta dei capitali".

<sup>41</sup> Art. 7, secondo comma, n. 6, L. 9/10/1971, n. 825: "Le disposizioni da emanare dovranno in particolare prevedere: 1) ... 6) la revisione dei diritti erariali sui pubblici spettacoli, giochi e divertimenti implicante l'attenuazione delle aliquote per i corrispettivi più modesti fino a 300 lire nette, una fascia ridotta fino a 1300 lire nette, una seconda fascia di imposta fino a 8000 lire nette ed una aliquota maggiorata per corrispettivi superiori".

<sup>42</sup> Art. 16, primo comma, D.P.R. n. 640/1972: "Rivalsa. Eccezione fatta per i casi di liquidazione forfettaria dell'imposta, i soggetti indicati all'art. 2, esclusi gli esercenti le case da giuoco, devono rivalersi dell'imposta nei confronti degli spettatori, dei partecipanti o degli scommettitori".

solo facoltativa. L'imposta va quindi a colpire effettivamente la quota di reddito destinata dai singoli al consumo di spettacoli<sup>43</sup>.

Con tale posizione dottrinale conviene anche il Tribunale di Roma<sup>44</sup>, il quale con una sentenza del 1987 ha notato che, dalla natura di imposta sul consumo del tributo in esame, consegue che “i proventi comunque connessi all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli o di altre attività” (art. 3, secondo comma, lettera c, del D.P.R. n. 640/1972), devono essere ricondotti alla spesa degli spettatori. Infatti, se si tratta di imposta sul consumo, può essere assoggettata ad essa solo la massa di ricchezza consumata da chi assiste allo spettacolo sportivo.

## **2. SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.**

Prima di spiegare i motivi per cui le società sportive di capitali sono soggette all'imposta sul valore aggiunto è opportuno elencare in breve i tre requisiti di imponibilità del tributo (art. 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>45</sup>, recante “Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto”):

---

<sup>43</sup> Lizzul, *op. cit.*, 404: “E che si trattasse di imposta sui consumi era talmente pacifico tanto che il Giannini, nelle sue fondamentali *Istituzioni di diritto tributario* del 1948 già seguiva tale classificazione. Non solo, ma correttamente vi osservava come tra le imposte sui consumi solo quella sugli spettacoli aveva la caratteristica di ricadere sul consumatore. In altri termini, si vuole così affermare che mentre, ad esempio, per l'imposta di fabbricazione, dei dazi di confine e doganali, dell'imposta sull'entrata vi poteva non essere una effettiva traslazione sul consumatore in quanto la merce o il servizio avrebbe anche potuto essere non ceduto od essere ceduto ad un prezzo che non consentisse l'integrale traslazione del tributo, lo stesso non avrebbe potuto dirsi per l'imposta sugli spettacoli che, applicandosi ai proventi degli spettacoli, doveva quindi portare all'effettiva traslazione del tributo”.

<sup>44</sup> Tribunale di Roma, sez. I civ., 15/9/1987, Sent. n. 11482, cit.: “La normativa introdotta nel 1972, a seguito della riforma tributaria, non ha modificato la natura della imposizione sugli spettacoli. Anzi, come è stato rilevato in dottrina, avendo il D.P.R. n. 640 del 1972 con l'art. 16 reso obbligatoria la rivalsa dell'imposta nei confronti degli spettatori, dei partecipanti o degli scommettitori (precedentemente la rivalsa era solo facoltativa), il tributo in esame viene ad inquadrarsi, più sicuramente di quanto non accadesse sotto il precedente regime, nella categoria delle imposte di consumo a carattere suntuario”.

Con riferimento all'espressione legislativa commentata nel testo lo stesso collegio ha affermato: “Ora, nel ricercare il significato dell'espressione “concorrono a formare la base imponibile ... nonché ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli o di altre attività”, si deve, ad avviso del collegio, tener conto delle considerazioni sin qui svolte e, quindi, ricomprendere tra i proventi soggetti al tributo solo quelli che siano in qualche modo riconducibili ad una spesa del pubblico, che cioè entrino a far parte della massa di ricchezza consumata dagli spettatori. Appartengono a questa categoria, per esempio i corrispettivi delle prestazioni accessorie che non siano obbligatoriamente imposti agli spettatori (perciò non compresi nella precedente lettera b), come quelli relativi alle prenotazioni o alla vendita dei programmi (nello stesso senso vedi la circolare del Ministero delle Finanze 1° marzo 1973, n. 22/430125).

<sup>45</sup> Art. 1 D.P.R. 26/10/1972, n. 633: “Operazioni imponibili. L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni e sulle importazioni da chiunque effettuate”.

1) in primo luogo, deve trattarsi di cessioni di beni o di prestazioni di servizi. È il requisito oggettivo. Per cessioni di beni si intendono gli atti a titolo oneroso che comportano trasferimento della proprietà o di diritti reali<sup>46</sup> di godimento su beni di qualunque genere (art. 2, primo comma, D.P.R. n. 633/1972<sup>47</sup>). Per prestazioni di servizi si intendono invece le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratto d'opera, appalto, mandato, trasporto, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, non fare, permettere, qualunque ne sia la fonte (art. 3, primo comma, D.P.R. n. 633/1972<sup>48</sup>);

2) la cessione di beni o la prestazione di servizi deve essere poi effettuata nell'esercizio dell'impresa o nell'esercizio di arti e professioni. È il requisito soggettivo. Per esercizio di impresa si intende l'esercizio per professione abituale, anche se non esclusiva, delle attività elencate dagli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa (art. 4, primo comma, D.P.R. n. 633/1972<sup>49</sup>). È stata quindi assegnata esclusiva rilevanza, nell'individuazione del concetto di esercizio di impresa, allo svolgimento di attività definite agricole o commerciali dal codice civile. Il requisito dell'organizzazione in forma imprenditoriale, che pure è fondamentale nella definizione di imprenditore, di cui all'art. 2082 c.c.<sup>50</sup>, è considerato irrilevante ai fini dell'applicazione del tribu-

---

<sup>46</sup> Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Ed. CEDAM, Padova, 1986, 54: "I diritti reali hanno per oggetto immediato una cosa, valgono erga omnes e impongono a chiunque l'obbligo, sempre negativo, di rispettarne l'esercizio".

<sup>47</sup> Art. 2, primo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Cessioni di beni. Costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione e trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere".

<sup>48</sup> Art. 3, primo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, non fare, permettere quale ne sia la fonte".

<sup>49</sup> Art. 4, primo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali e agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa".

Art. 2135 c.c.: "Imprenditore agricolo. È imprenditore agricolo chi esercita un'attività diretta alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, all'allevamento del bestiame e alle attività connesse.

Si reputano connesse le attività dirette alla trasformazione o all'alienazione dei prodotti agricoli, quando rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura".

Art. 2195 c.c.: "Imprenditori soggetti a registrazione. Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

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

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

<sup>50</sup> Art. 2082 c.c.: "È imprenditore chi esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi".

to. In dottrina<sup>51</sup> si è così notato che la normativa I.V.A. estende la nozione di impresa delineata dal codice civile;

3) l'operazione deve essersi svolta nel territorio italiano. È il requisito territoriale.

Detto questo, non c'è dubbio che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dalle società sportive di capitali sono in ogni caso soggette all'imposta sul valore aggiunto: infatti, le operazioni di tal fatta effettuate da società di capitali sono considerate, in virtù di una presunzione assoluta, effettuate nell'esercizio dell'impresa (art. 4, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972<sup>52</sup>). Comunque, anche in assenza di tale presunzione assoluta, si dovrebbe optare per la piena soggettività delle società sportive di capitali all'imposta sul valore aggiunto, perché l'attività sportiva da esse praticata è senza dubbio attività di impresa, come dottrina e giurisprudenza hanno riconosciuto unanimemente.

### **3. IL REGIME FORFETTARIO PER LE IMPRESE DI SPETTACOLO AI FINI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.**

#### **3.1. Caratteristiche del regime forfettario per le imprese di spettacoli.**

Per comprendere appieno le caratteristiche del sistema forfettario ai fini I.V.A. che la legge prevede per le imprese di spettacolo, è necessario descrivere da un

---

<sup>51</sup> M. Marino, *L'imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Le imposte della riforma*, ECIG, Genova, 1989, 205 e ss., 217: "Abbandonato ogni riferimento all'imprenditorialità, è stata pertanto attribuita esclusiva rilevanza allo svolgimento di attività oggettivamente identificabili come agricole o commerciali alla stregua della normativa civilistica, con conseguente irrilevanza di un'eventuale carenza di una struttura organizzativa in forma imprenditoriale. La nozione di esercizio di impresa risulta così individuata in base ad un criterio oggettivo che, prescindendo dalla qualifica imprenditoriale del soggetto che svolge l'attività, ha esclusivo riguardo al contenuto economico, come sopra generalizzato dell'attività stessa".

D'Amati, *Diritto tributario: lineamenti legislativi*, UTET, Milano, 1985, 267, fa notare che la definizione di impresa ai fini IVA è più ampia della definizione di impresa ai fini delle imposte sui redditi: "Instaurando un confronto con l'art. 51 del D.P.R. n. 597, appare evidente che la nozione contenuta nella legge IVA è più ampia, in quanto include, oltre alle attività commerciali che esauriscono il disposto dell'art. 51 citato, anche quelle agricole, pur essendo queste ultime assoggettate ad un regime speciale, la cui applicazione è ormai progressivamente limitata".

<sup>52</sup> Art. 4, secondo e terzo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del c.c. e dalle società di fatto;

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

Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese, a norma del precedente comma, anche le cessioni di beni e prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti".

punto di vista tecnico le modalità d'applicazione di quell'imposta generale sugli scambi che è l'imposta sul valore aggiunto. Tale tributo è definito dagli studiosi di scienza delle finanze<sup>53</sup> come un'imposta plurifase sul valore aggiunto: essa si applica cioè all'incremento di valore che si verifica in tutte le fasi che vanno dalla produzione allo scambio di un dato bene. Il metodo scelto dal legislatore per tassare esclusivamente il valore aggiunto in ogni passaggio del processo produttivo è il metodo imposta da imposta<sup>54</sup>, secondo il quale il tributo si applica al valore pieno del bene o servizio scambiato, ma l'impresa versa all'erario la sola differenza tra l'imposta riscossa dal cliente a cui ha venduto il bene o il servizio e l'imposta pagata sugli acquisti effettuati di materie prime e beni strumentali necessari per produrre il bene venduto o per erogare il servizio (art. 19, D.P.R. n. 633/1972<sup>55</sup>).

Il regime forfettario previsto per le imprese di spettacoli rappresenta un'eccezione rispetto ai normali modi di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, sopra velocemente descritti. Infatti, l'art. 74, quinto comma, del D.P.R. n.

---

<sup>53</sup> Bosi, *I tributi nell'economia italiana*, Ed. Il Mulino, Bologna, 1991, 149: "Dal punto di vista tecnico le modalità di applicazione di un'imposta generale sugli scambi possono essere inquadrate nei seguenti tre tipi generali: a) imposta monofase; b) imposta plurifase cumulativa; c) imposta plurifase sul valore aggiunto.

Il primo tipo di imposizione, l'imposta monofase, ha la caratteristica di colpire in una sola fase dell'articolato processo che porta alla produzione e allo scambio di un bene o di un servizio (ad esempio al momento dell'uscita del bene dalla fabbrica o presso il grossista o, infine, al momento della sua immissione al dettaglio). ... L'imposta plurifase cumulativa (o a cascata) colpisce invece gli scambi in tutte i passaggi del processo produttivo ed ha la caratteristica di gravare sul valore pieno dei beni e servizi scambiati. È chiaro che con tale modalità di applicazione nel caso di un bene che abbia percorso più di una fase del processo produttivo, l'imposta tende a cumularsi. La base imponibile di questa forma di imposizione è quindi costituita dal fatturato complessivo realizzato in un certo periodo di tempo. L'imposta plurifase sul valore aggiunto ha invece la caratteristica di tassare il valore dello scambio in tutte le fasi, ma di applicarsi solo all'incremento di valore (da ciò la denominazione sul valore aggiunto) realizzato in quel particolare stadio".

<sup>54</sup> Bosi, *op. cit.*, 150: "Al fine di realizzare la tassazione del solo incremento di valore verificatosi nello scambio si può procedere in due modi: i) metodo base da base; ii) metodo imposta da imposta. Con il primo metodo, il soggetto passivo, di solito l'impresa che vende il bene o il servizio, applica l'aliquota dell'imposta alla differenza tra il valore complessivo delle vendite e il valore complessivo degli acquisti. Il carico di imposta è determinato nel seguente modo:

$$T_1 = t (V_i - A_i)$$

ove  $t$  è l'aliquota,  $V_i$  è il valore dell'atto  $i$ -esimo di vendita e  $A_i$  il valore dell'atto  $i$ -esimo d'acquisto. Con il secondo metodo, imposta da imposta, il tributo si applica sul valore pieno di ciascuna vendita e di ciascun acquisto. L'impresa versa tuttavia all'erario solo la differenza tra l'imposta riscossa dal cliente a cui ha venduto il bene e l'imposta pagata per gli acquisti effettuati di materie prime, beni strumentali, ecc. Ciò che deve essere versato sarà quindi:

$$T_2 = tV_i - tA_i$$

<sup>55</sup> Art. 19, primo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Detrazione. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17, o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni o ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

633/1972<sup>56</sup> prevede un regime particolare di imposizione ai fini I.V.A. per le imprese che esercitano attività spettacolistica, le cui caratteristiche sono:

a) l'imposta sul valore aggiunto si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli;

b) l'imposta sul valore aggiunto è riscossa con le stesse modalità dell'imposta sugli spettacoli, previa deduzione dei due terzi del suo ammontare a titolo di applicazione forfettaria della detrazione di cui all'art. 19 del decreto in oggetto<sup>57</sup>  
<sup>58</sup>. Se sono effettuate prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione, inerenti a quelle di spettacolo, l'I.V.A. si applica con le stesse modalità anche ai relativi proventi, ma la detrazione è forfettizzata in misura pari a un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse. La società sportiva dovrà limitarsi, ai fini IVA, a compilare le distinte di incasso e a versare alla S.I.A.E. l'imposta sul valore aggiunto;

c) le imprese che optano per esso sono esonerate dagli obblighi di fatturazione tranne che per le operazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione, di registrazione,

---

<sup>56</sup> Art. 74, quinto comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. d), D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. in L. 26 febbraio 1994, n. 133, con effetto dal 1/1/1994 ai sensi del comma 3 dello stesso art. 2: "Per gli spettacoli e giochi, esclusi quelli indicati nel 7) dell'articolo 10, e per i trattenimenti pubblici effettuati dagli esercenti le suddette attività, l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima imposta. La detrazione di cui all'art. 19 è forfettizzata in misura pari a due terzi dell'imposta relativa alle operazioni ai fini dell'imposta sugli spettacoli. Se sono effettuate anche prestazioni pubblicitarie o di sponsorizzazione, inerenti o comunque connesse a quelle di spettacolo, l'imposta si applica con le suddette modalità anche ai relativi corrispettivi, ma la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse. Le imprese sono esonerate dagli obblighi di fatturazione tranne che per le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione, di registrazione e di dichiarazione, salvo quanto stabilito dall'art. 25; per il contenzioso si applica la disciplina stabilita per l'imposta sugli spettacoli. Le singole imprese hanno la possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta nel modo normale dandone comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto prima dell'inizio dell'anno solare; l'opzione ha effetto fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La disposizione relativa alla diversa detrazione per le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione e quella relativa per le stesse all'obbligo di fatturazione non si applicano ai soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398".

Le attività, di cui al punto 7) dell'art. 10, D.P.R. n. 633/1972, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto. Le imprese che le esercitano non potranno per questo adottare il regime forfettario di cui all'art. 74, quinto comma. L'art. 10, punto 7), recita: "Operazioni esenti dall'imposta. Sono esenti dall'imposta: ... 7) le operazioni relative all'esercizio delle scommesse in occasione di gare, corse, giochi, concorsi e operazioni di ogni genere, diverse da quelle indicate al numero precedente, nonché quelle relative all'esercizio del giuoco nelle case da giuoco autorizzate e alle operazioni di sorte locali autorizzate".

<sup>57</sup> Vedi Cairà, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 Ore, 1991, 108.

<sup>58</sup> Art. 19, primo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Detrazione. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17, o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è ammesso in detrazione dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni o ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione".

dichiarazione. L'unico obbligo richiesto è la tenuta del registro degli acquisti, disciplinata dall'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972<sup>59</sup>;

d) il contenzioso ai fini IVA segue le regole stabilite per l'imposta sugli spettacoli e cioè, come si è già visto, ricorso gerarchico ed eventualmente azione giudiziaria di fronte al giudice ordinario.

Tale regime non è obbligatoriamente adottabile dalle imprese che esercitano un'attività spettacolistica. Perciò, le società sportive che organizzano manifestazioni agonistiche si trovano di fronte ad un'alternativa:

- o aderire al particolare regime previsto dall'art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972;

- o optare per la tassazione I.V.A. nei modi normali, dandone comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto, prima dell'inizio dell'anno solare. Tale opzione ha effetto fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. In questo caso l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta sugli spettacoli, strettamente connesse in presenza del forfait-spettacolo, assumeranno vita indipendente e il contribuente dovrà attenersi a tutti gli obblighi previsti dal D.P.R. n. 633/1972.

La scelta evidenziata sopra è presa sulla base di un calcolo di convenienza economica: il sodalizio sportivo dovrà stimare l'entità degli acquisti da effettuare nell'esercizio dell'impresa e opterà per il regime normale di applicazione dell'imposta se essa è tale da permettere una detrazione maggiore dei due terzi dell'I.V.A. riscossa.

### **3.2. Ambito di applicazione del regime forfettario.**

Descritte le caratteristiche principali del regime forfettario introdotto dall'art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972, bisogna ora chiedersi in che modo la diversità delle basi imponibili delle due imposte su cui esso si fonda influiscano sulle

---

<sup>59</sup> Art. 25 D.P.R. n. 633/1972: "Registrazione degli acquisti. Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relativi ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del terzo comma dell'art. 17, e deve annotarle in apposito registro entro il mese successivo a quello in cui ne è venuto in possesso.

Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome, se non si tratta di imprese, società o enti, nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

Per le fatture relative alle operazioni non imponibili o esenti di cui al sesto comma dell'art. 21 devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e la relativa norma.

Per le fatture di importo inferiore a lire cinquantamila, che non siano relative a beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o dell'arte o professione, può essere annotato, in luogo delle singole fatture, un documento riepilogativo nel quale devono essere indicati i numeri, attribuiti dal destinatario delle fatture cui si riferisce, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota.

La disposizione del comma precedente si applica anche per le fatture relative a prestazioni di trasporto e per quelle avvenute tramite spedizionieri o agenzie di viaggi, quale ne sia l'importo".

modalità di applicazione dello stesso. Infatti, la sfera di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è più ampia di quella dell'imposta sugli spettacoli, poiché le società sportive (e le imprese di spettacoli in genere) conseguono dei proventi che subiscono l'imposizione ai fini IVA e non sono sottoposti al tributo sugli spettacoli: tali sono i proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli. Se si accetta la posizione dottrinale secondo la quale l'imposta sugli spettacoli è un'imposta sul consumo (vedi § 1.8), sono proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli quelli non riconducibili in alcun modo alla spesa degli spettatori. L'aspetto su cui non si è trovato l'accordo in ambito dottrinale è la possibilità o meno che tali proventi siano inclusi nel regime forfettario.

Parte della dottrina<sup>60</sup> ha affermato che l'art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972 va interpretato in senso strettamente letterale: il regime forfettario sarebbe così applicabile solo per i proventi sottoposti ad entrambe le imposte, imposta sul valore aggiunto e imposta sugli spettacoli (l'art. 74, quinto comma, recita: "... l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli"). I proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli dovrebbero essere perciò sottoposti all'imposizione ai fini I.V.A. nei modi normali, perché non rientranti nella base imponibile del tributo sugli spettacoli (art. 3, D.P.R. n. 640/1972).

L'Amministrazione finanziaria non ha però condiviso l'interpretazione letterale della norma in oggetto. Infatti, secondo il Ministero delle Finanze i proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli possono essere inseriti nel regime forfettario ex art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972, se gli stessi sono accessori allo svolgimento dell'attività spettacolistica (Circolare<sup>61</sup> n.

---

<sup>60</sup> Zappalà, *Il trattamento tributario delle società e associazioni sportive secondo i principi contenuti nella L. 23/3/1981, n. 91*, Il fisco, n. 33, 1983, 28/4378; D'Agostino, *op. cit.*, 2851.

<sup>61</sup> Berliri, *op. cit.*, 18, affronta in questi termini il problema della natura giuridica e delle funzioni delle circolari: "Più in particolare, a proposito delle circolari, va rilevato che sono atti amministrativi con i quali un superiore (normalmente il Ministro) illustra la portata di una legge ai dipendenti uffici chiamati ad applicarla, nel qual caso si usa normalmente il termine di istruzioni ministeriali, o impartisce ai destinatari delle stesse l'ordine di comportarsi in un determinato modo, normalmente conformandosi all'interpretazione che la Magistratura o la stessa Amministrazione hanno dato di una certa norma di legge. Che le circolari, proprio perché semplici atti amministrativi, non possano vincolare il giudice all'interpretazione data alla legge, o, che è lo stesso, che il giudice possa disattenderle, è cosa assolutamente pacifica, così come è pacifico che l'autorità che ha emanato una circolare può sempre modificarne il contenuto ove la riconosca errata, salvo il problema assai delicato della responsabilità della P.A. nei confronti del singolo che, uniformandosi alla circolare di poi riconosciuta legittima, abbia violato la legge.

Per quanto concerne l'efficacia della circolare nei confronti dell'ufficio destinatario è fuor di dubbio che questo sia tenuto ad uniformarsi ogni qualvolta l'ordine contenuto nella circolare, cioè l'ordine di conformarsi ad una data interpretazione della legge, sia la logica conseguenza di quella interpretazione e ciò in quanto un ufficio è tenuto, per effetto del rapporto gerarchico, ad ubbidire agli ordini che riceve dal suo superiore. È peraltro dubbio se l'ufficio possa sindacare la conformità alla legge dell'interpretazione accolta dal superiore per giudicare della legittimità o meno dell'ordine impartitogli. ... A nostro avviso la soluzione meno insoddisfacente è quella secondo cui l'inferiore deve uniformarsi all'ordine contenuto nella circolare a meno che questo sia contrario ad una norma penale".

57/431300 del 15 ottobre 1973, Circolare n. 9/400107 del 15 febbraio 1974<sup>62</sup>, Decreti Ministeriali 12 aprile 1973). Nella circolare da ultimo citata si definisce la nozione di accessorietà come caratteristica dei corrispettivi derivanti da attività non soggette all'imposta sugli spettacoli svolte in connessione con l'attività spettacolistica vera e propria.

Di conseguenza, l'accessorietà non è sinonimo di modesta rilevanza economica dei corrispettivi. I proventi sono accessori quando non sono sottoposti ad imposta sugli spettacoli e quando l'attività che li genera non ha una ragion d'essere autonoma.

---

<sup>62</sup> Circolare n. 9/400107, del 15 febbraio 1974: " ... Più ampia si appalesa, invece, la sfera di applicazione dell'IVA (cessioni di beni e prestazioni di servizi), per cui nell'esercizio delle attività spettacolistiche alcune operazioni non assoggettabili all'imposta sugli spettacoli (i cosiddetti proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento dello spettacolo), risultano invece soggette all'IVA. Il diverso campo di applicazione dei due tributi non deve, però, portare alla conclusione che il sistema semplificato istituito con la predetta norma venga meno ogni qualvolta le imprese di spettacolo (quali, ad esempio, i teatri, i teatri cabaret, i cinematografi, le sale da ballo e night club, le manifestazioni sportive) pongano in essere anche operazioni soggette alla sola imposta sul valore aggiunto. Tale conclusione che, in pratica, renderebbe inoperante la norma stessa, non tiene evidentemente conto del carattere collaterale, spesso sporadico e comunque complementare delle operazioni medesime rispetto all'attività spettacolistica vera e propria.

Riconosciuto quindi per le imprese di spettacolo il carattere di accessorietà dei proventi "non connessi", ne è stata prevista la registrazione sulle distinte di incasso approvate con decreti ministeriali del 12 aprile 1973, emanati in applicazione dell'art. 8 del D.P.R. n. 640/1972.

Ciò è stato confermato con la circolare n. 57 protocollo n. 431300 del 15 ottobre 1973, nella quale si è espressamente precisato che anche sui proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento dello spettacolo, l'IVA può essere versata previa deduzione dei due terzi del suo ammontare a titolo di detrazione forfettaria del tributo che ha gravato gli acquisti, secondo l'autonoma disciplina prevista per il regime forfettario dello spettacolo.

Appare utile chiarire in proposito che il carattere di accessorietà non deve ricercarsi nella modesta rilevanza economica che detti introiti assumono rispetto a quelli dei servizi di spettacolo e trattamento, bensì riguardo al fatto che si tratti di corrispettivi derivanti da attività non soggette ad imposta sugli spettacoli svolte in connessione con l'attività spettacolistica vera e propria.

Ne consegue che le imprese di spettacolo, semprechè non optino per il versamento dell'imposta nei modi normali, devono corrispondere l'IVA su tutte le operazioni svolte, comprese quelle indicate nel secondo comma dell'art. 17 in base agli stessi documenti posti in essere per la liquidazione dell'imposta sugli spettacoli (distinta di incasso, dichiarazione di incasso, ecc.) godendo così della semplificazione degli adempimenti previsti dal regime forfettario IVA spettacolo (esonero dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione) e della forfettizzazione della deduzione.

Come già indicato nella citata circolare n. 57 del 1973, nel regime in discorso non sono da includere i proventi dei bar annessi ai teatri, cinematografi, impianti sportivi.

A parziale modifica del precedente assunto si chiarisce che l'esclusione deve essere limitata all'ipotesi in cui i servizi di somministrazione vengano prestati anche a persone diverse dagli spettatori, come nel caso di attività svolta all'esterno dei predetti locali, cioè prima dell'ingresso, ove allo spettatore venga ritirata una sezione del biglietto.

In tal caso la liquidazione dell'IVA sui proventi del bar andrà effettuata in modo autonomo rispetto ai corrispettivi dell'attività di spettacolo, secondo il regime applicabile in relazione al volume d'affari conseguito per l'attività di somministrazione.

È appena il caso di precisare che altrettanto autonomamente deve farsi luogo alla liquidazione dell'IVA sui proventi delle somministrazioni allorché il bar, benché interno ai citati locali di spettacolo, risulti gestito da un soggetto diverso dall'imprenditore spettacolistico".

ma, essendo messa in atto esclusivamente in funzione dell'attività spettacolistica. Il riconoscimento di tale caratteristica richiede un'indagine caso per caso<sup>63</sup>.

In conformità con l'interpretazione ministeriale illustrata, i Decreti Ministeriali del 12 aprile 1973 hanno approvato la distinta di incasso tipo che le imprese di spettacolo devono adottare, inserendo nella stessa anche i proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento dello spettacolo sportivo. Il Ministero ha quindi introdotto una prassi amministrativa seguita da tutti gli operatori del settore, sulla base della quale possono usufruire del regime forfettario anche i proventi non sottoposti al tributo sugli spettacoli e conseguiti in relazione ad attività svolte in connessione con l'attività spettacolistica.

La questione è comunque destituita di ogni attualità. Infatti, il legislatore, con il nuovo testo dell'art. 74, quinto comma (art. 2, comma 1, lett. d, D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, poi convertito in L. 26 febbraio 1994, n. 133) ha implicitamente riconosciuto come corretta l'interpretazione ministeriale, affermando che ai proventi derivanti da prestazioni di pubblicità e sponsorizzazione svolte in connessione con l'attività spettacolistica è applicabile il forfait spettacolo, con detrazione forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse. Tale esplicito riferimento ai proventi da pubblicità e sponsorizzazione non modifica i criteri di determinazione della base imponibile dell'imposta sugli spettacoli, come affermato anche da Circolare n. 142/E del 9 agosto 1994<sup>64</sup>, ma evidenzia senza ombra di dubbio che ai proventi non connessi, ma accessori, è applicabile il regime forfettario previsto dall'art. 74, quinto comma. In altri termini, la nuova formulazione della norma in esame non indica che i proventi da pubblicità e sponsorizzazione debbano essere assoggettati al tributo sugli spettacoli, ma sottolinea il carattere di accessorialità delle prestazioni che li originano come requisito fondamentale dell'inclusione degli stessi nel forfait spettacolo.

#### **4. TRATTAMENTO AI FINI DELL'IMPOSTA SUGLI SPETTACOLI E DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DEI PRINCIPALI PROVENTI DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI.**

##### **4.1. Introiti da gare.**

Gli introiti da gare sono costituiti da:

- a) incasso derivante dai biglietti venduti;

<sup>63</sup> L'osservazione è di Zappalà, *op. cit.*, 28/4378.

<sup>64</sup> La Circ. n. 142/E del 9 agosto 1994 afferma che la nuova formulazione della disposizione non modifica i criteri di determinazione della base imponibile dell'imposta sugli spettacoli sanciti dall'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, in ordine al quale sono stati forniti chiarimenti con la circolare n. 9, prot. 400107, del 15 febbraio 1974, ma tende esclusivamente a modificare l'entità della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, prevista in via generale in misura pari a due terzi dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, relativamente alle operazioni di pubblicità e sponsorizzazione. La modifica concerne quindi esclusivamente la misura della detrazione dell'imposta.

b) quota delle entrate da abbonamenti, dato che per gli abbonamenti l'imposta viene liquidata in base alle singole distinte di incasso.

Essi sono soggetti a:

1) imposta sugli spettacoli con aliquota del nove per cento<sup>65</sup>;

2) imposta sul valore aggiunto con aliquota del dieci per cento per ingressi di prezzo fisso fino a £ 25.000 nette, del 19 per cento per ingressi a prezzo fisso superiore a tale importo<sup>66</sup>.

Per gli introiti da gare è senza dubbio applicabile il regime forfettario ex art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972: la società sportiva che adotta tale regime di imposizione verserà alla S.I.A.E. un terzo dell'imposta sul valore aggiunto incassata, pari al 3,33% dell'importo dei biglietti venduti.

#### **4.2. Proventi derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva.**

L'Amministrazione finanziaria ritiene che i proventi derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva siano connessi all'allestimento e all'utilizzazione dello spettacolo sportivo. Come tali, essi sono sottoposti ad imposta sul valore aggiunto nella misura del diciannove per cento e ad imposta sugli spettacoli nella misura del nove per cento.

A tali proventi è quindi applicabile il regime forfettario ex art. 74, quinto comma del decreto istitutivo dell'I.V.A. e conseguentemente la società sportiva che adotta tale regime verserà all'Erario il 6,33% dell'ammontare degli introiti percepiti per la cessione dei diritti.

---

<sup>65</sup> L'aliquota è stata da ultimo stabilita in questa misura dall'art. 63, comma 2, del D.L. 2 marzo 1993, n. 47.

Al riguardo è bene ricordare che, per effetto delle Leggi n. 656 del 1975 e n. 78 del 19 marzo 1980, per gli spettacoli sportivi per i quali il prezzo del biglietto era contenuto entro lire 3500, l'imposta sugli spettacoli per i primi 1000 biglietti era ridotta al 1%. Con la L. 3 ottobre 1987, che portò l'imposta sugli spettacoli all'aliquota unica del 4% la predetta agevolazione è venuta a cessare".

<sup>66</sup> Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, n. 123: "Parte III. Beni e servizi soggetti all'aliquota del 9%. ... . 123) spettacoli cinematografici, spettacoli sportivi per ingressi di prezzo fisso a lire 25000 nette, spettacoli teatrali elencati al n. 4 della tariffa allegata al D.P.R. 26/10/1972, n. 640, spettacoli di burattini e marionette ovunque tenuti e attività circensi e dello spettacolo viaggiante". Il D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, ha elevato l'aliquota al 10% (Art. 10: "Le aliquote dell'imposta sul valore aggiunto stabilite nella misura del 9 e del 13 per cento sono elevate, rispettivamente, al 10 e al 13 per cento").

I biglietti di importo superiore a £ 25000 soggiacciono all'aliquota IVA del 19 per cento. La versione attuale del n. 123 ha effetto dal 30 agosto 1993, data di entrata in vigore del D.L. 331 del 1993 convertito nella L. 427 del 1993.

È utile ricordare al riguardo che l'art. 5 del D.L. 4 agosto 1982 stabiliva che, per le manifestazioni sportive autorizzate e svolte sotto il controllo del C.O.N.I. e degli enti di propaganda e di promozione sportiva, l'imposta sugli spettacoli, qualora negli impianti sportivi o nelle aree dove si svolgono gli spettacoli sportivi almeno il 40% dei posti sia destinato a biglietti fino a lire 6000 nette, sarà dovuta nelle seguenti misure: corrispettivi fino a lire 3150 nette, il 4%; corrispettivi da lire 3151 nette fino a lire 6000 nette, 8%; corrispettivi da lire 13001 nette fino a lire 18000 nette, 20%; corrispettivi da lire 18001 nette fino a lire 25000 nette: 25%; corrispettivi oltre 25000 nette, 50%.

È opportuno sottolineare che non si condivide tale posizione dell'Amministrazione finanziaria. Infatti, si ritiene, in accordo con la citata sentenza del 1987 del Tribunale di Roma<sup>67</sup>, che i proventi da cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva non dovrebbero essere assoggettati ad imposta sugli spettacoli, in quanto non riconducibili in alcun modo alla spesa degli spettatori: essi non sono connessi, ma accessori.

### 4.3. Introiti di natura pubblicitaria.

Gli introiti di natura pubblicitaria sono proventi non connessi all'utilizzazione e all'allestimento dello spettacolo sportivo: infatti, essi non sono in alcun modo riconducibili alla spesa degli spettatori. Come tali:

- a) non sono soggetti ad imposta sugli spettacoli;
- b) sono soggetti ad imposta sul valore aggiunto nella misura del diciannove per cento<sup>68</sup>.

Si è già visto nel capitolo precedente che gli introiti pubblicitari delle società sportive derivano dalla vendita di spazi pubblicitari. La pubblicità è effettuata mediante cartelloni posti in prossimità del luogo in cui si svolge l'evento sportivo, oppure di insegne poste sul mezzo (automobilismo e motociclismo). Sulla base della prassi amministrativa introdotta dal Ministero delle Finanze, ai proventi derivanti da tale attività è stata riconosciuta dalla stessa amministrazione la caratteristica dell'accessorietà, perché la pubblicità è svolta in connessione con l'attività spettacolistica. Di recente, lo si è già detto, anche il legislatore ha ricondotto i proventi in oggetto a quelli accessori allo svolgimento dell'attività spettacolistica, sanzionando positivamente l'interpretazione ministeriale della norma (art. 74, quinto comma, nella sua nuova formulazione introdotta dal D.L. 30 dicembre 1993, n. 557).

---

<sup>67</sup> La sentenza 15 settembre 1987, n. 11482 della I sezione civile del Tribunale di Roma fu emessa in relazione alla assoggettabilità o meno degli introiti da cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva e degli introiti da sponsorizzazione all'imposta sugli spettacoli: "Non sembra, invece, che possano rientrare nella detta categoria di proventi (quella dei proventi connessi all'utilizzazione e allestimento dello spettacolo) né i corrispettivi per la cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva né i contributi di sponsorizzazione.

Quanto ai primi giova premettere alcune osservazioni. L'ente radiotelevisivo, che acquista i diritti di ripresa radiotelevisiva di uno spettacolo sportivo per poi trasmetterlo, non assume la veste di consumatore dello spettacolo, ma è un imprenditore che si procura sul mercato i beni strumentali necessari per realizzare la produzione radiotelevisiva. Il relativo corrispettivo non fa parte di quella massa di ricchezza consumata dagli spettatori, che l'imposta di consumo sugli spettacoli, come si è detto, è diretta a colpire. ...

Deve pertanto dichiararsi che le somme percepite quali diritti di ripresa radiotelevisiva nonché quali contributi di sponsorizzazione, non concorrono a formare la base imponibile dell'imposta sugli spettacoli".

Zappalà, *op. cit.*, 28, osserva che in dottrina si è comunemente d'accordo nel ricondurre i proventi in esame tra quelli non connessi, ma accessori.

<sup>68</sup> Art. 16, primo comma, D.P.R. n. 633/1972: "L'aliquota dell'imposta è stabilita nella misura del diciannove per cento della base imponibile dell'operazione".

Di conseguenza, il forfait spettacolo è applicabile: l'IVA versata dalle società sportive che decidono di adottare il regime di cui all'art. 74, sarà pari a nove decimi di quella incassata (17,2 % dell'ammontare degli introiti pubblicitari). La detrazione in effetti è stata fissata dal legislatore in misura pari ad un decimo dell'imposta, in deroga al regime generale che prevede una detrazione forfettizzata pari ai due terzi dell'imposta, con chiare finalità antielusive.

Il regime forfettario in oggetto esonera le imprese di spettacolo dagli obblighi di registrazione e dichiarazione, ma non di fatturazione. Il numero della fattura deve essere annotato nella distinta di incasso, che sostituisce a tutti gli effetti il registro dei corrispettivi (art. 24, D.P.R. n. 633/1972<sup>69</sup>). Anche l'obbligo di fatturazione è stato introdotto per evidenti scopi antielusivi.

#### **4.4. Proventi da sponsorizzazione.**

##### **4.4.1. La posizione dell'Amministrazione finanziaria.**

L'Amministrazione finanziaria considera i proventi da sponsorizzazione come proventi connessi all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli (Risoluzione Ministeriale n. 503114 del 1° agosto 1990<sup>70</sup>). Come tali, essi sono soggetti sia all'imposta sugli spettacoli (9%) che all'imposta sul valore aggiunto (19%). I motivi alla base della posizione ministeriale sono i seguenti:

---

<sup>69</sup> Art. 24, primo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Registrazione dei corrispettivi. I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22, in luogo di quanto stabilito nell'articolo precedente, possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni non imponibili di cui all'art. 21, sesto comma, e, distintamente, all'art. 38 quater e quello delle operazioni esenti ivi indicate. L'annotazione deve essere eseguita entro il giorno non festivo successivo a quello in cui le operazioni sono state effettuate. Le operazioni assoggettate all'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale devono essere annotate distintamente, secondo l'aliquota applicabile".

<sup>70</sup> Si riporta il testo della R.M. n. 503114 del 1/8/1990: "Con ricorso pervenuto in data 15 marzo 1989, l'Associazione in ... ha impugnato la decisione n. 604989 del 15/2/1989 con la quale l'intendenza di finanza di ... ne aveva respinto la precedente istanza di rimborso dell'imposta spettacoli (lire 14 milioni) pagata sui proventi da sponsorizzazioni. Come già avanti al direttivo Ufficio, il ricorrente afferma che per l'intassabilità dei proventi in questione si sono pronunciati sia il Tribunale di Roma con sentenza n. 11482 del 15 settembre 1987 sia questa stessa Amministrazione con risoluzione n. 402939 del 7 ottobre 1987.

Più in particolare, poi, a suo avviso, nell'ambito dei proventi acquisiti dagli organizzatori di spettacolo per motivi pubblicitari, occorre sempre distinguere tra quelli derivanti da prestazioni effettuate nei confronti degli spettatori, in occasione della manifestazione spettacolistica e in concomitanza con la medesima, e quelli correlati, invece a prestazioni rese a soggetti diversi dagli spettatori, effettuabili fuori dal luogo in cui si svolge lo spettacolo e non necessariamente in concomitanza con il medesimo: solo nel primo caso dovrebbe trovare applicazione l'imposta sugli spettacoli; nell'altro si avrebbero proventi completamente autonomi rispetto allo spettacolo vero e proprio, e come tali, non assoggettabili al tributo di che trattasi.

Ricorda inoltre come la sentenza n. 11482 del Tribunale di Roma, innanzi citata, abbia decisamente affermato la natura di imposta sui consumi del medesimo tributo, ribadendo, anche sotto questo

a) l'imposta sugli spettacoli non è un'imposta sul consumo perché la norma di chiusura, di cui alla lettera c) del secondo comma dell'art. 3 del D.P.R. n. 640/1972 ("... nonché ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli o di altre attività"), non si riferisce esclusivamente ad introiti riconducibili alla spesa degli spettatori. Essa è quindi riconducibile alla categoria delle imposte sui trasferimenti e sugli affari;

b) la finalità della sponsorizzazione è quella di collegare il nome di un'impresa ad un evento sportivo: il nesso tra spesa e spettacolo sportivo è talmente stretto da giustificare la soggezione dei proventi all'imposta sugli spettacoli.

Non si può essere d'accordo con tale posizione dell'Amministrazione finanziaria, sia perché si ritiene che l'imposta sugli spettacoli sia un'imposta sul consumo (vedi supra, § 1.8), sia alla luce della definizione da parte della stessa Amministrazione degli introiti da pubblicità come proventi "non connessi", ma accessori. Infatti, secondo il Ministero (Risoluzione Dir. Tasse, 28/6/1988, n. 501735<sup>71</sup>) ciò che giustifica la diversa classificazione dei due tipi di introiti è la

---

profilo, la non imponibilità degli introiti da sponsorizzazione, in quanto non configuranti certamente una spesa del pubblico.

Al riguardo si conferma la decisione adottata dall'Intendenza. Invero quanto alla sentenza del Tribunale di Roma è da osservare, in breve, che la stessa, non condivisa da questa Amministrazione, è stata oggetto di tempestiva impugnazione, e a tutt'oggi, non risulta sia stato emesso il giudizio di secondo grado.

Relativamente poi alla Ministeriale n. 402939 del 1987, non può che sottolinearsene l'estraneità a quanto in trattazione, dichiarandosi nella medesima l'intassabilità per imposta spettacoli dei proventi da sponsorizzazioni acquisiti solo ed esclusivamente da chi è produttore dello spettacolo.

Per quanto concerne le altre argomentazioni della parte è sufficiente accennare che questa Amministrazione, più volte interpellata sui corrispettivi in discorso, si è sempre pronunciata sulla loro tassabilità ai sensi dell'art. 3, secondo comma lett. c), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640, secondo cui "Concorrono a costituire la base imponibile ... ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione e all'allestimento degli spettacoli o delle altre attività". Ciò, considerandosi che l'uso dello spettacolo da parte dello sponsor, che lo spettacolo utilizza come veicolo della propria immagine o nome, ben concretizza quell'utilizzazione dello spettacolo medesimo contemplata nella disposizione innanzi riportata ai fini della commisurazione della base imponibile.

Si è avuto modo, altresì, di precisare che l'area applicativa del tributo non investe soltanto gli introiti riconducibili alla spesa del pubblico destinata allo spettacolo per la fruizione del medesimo (prezzi dei biglietti, corrispettivi per l'acquisto di beni e servizi obbligatoriamente imposti, ecc.), ma anche proventi collegantisi al ripetuto spettacolo per l'uso che ne viene fatto per finalità comunque diverse dalla fruizione di cui sopra (v. dotazioni, sussidi e "ogni altro provento comunque connesso ...").

Le altre Risoluzioni ministeriali in cui si è affermato il principio della soggezione dei proventi da sponsorizzazione all'imposta sugli spettacoli sono:

- R.M. Dir. Tasse, 21 dicembre 1985, n. 352104;
- R.M. Dir. Tasse, 13 gennaio 1988, n. 461414;
- R.M. Dir. Tasse, 28 giugno 1988, n. 501735;
- R.M. Dir. Tasse, 10 novembre 1990, n. 403414.

<sup>71</sup> R.M. Dir. Gen. Tasse, 28 giugno 1988, n. 501735: "... Al riguardo, questa Direzione Generale, in più occasioni chiamata a pronunciarsi sulla questione, si è già dichiarata per la tassabilità dei corrispettivi della sponsorizzazione, in forza dell'art. 3, comma 2, lettera c) del D.P.R. n. 640/1972 ("Concorrono a formare la base imponibile ... ogni altro provento comunque connesso all'allestimento o all'utilizzazione degli spettacoli o delle altre attività").

diversa intensità del legame che li unisce allo spettacolo sportivo. Infatti, la manifestazione agonistica è:

- occasione per l'effettuazione della pubblicità;
- mezzo attraverso cui la sponsorizzazione viene messa in atto.

L'intensità del legame con la manifestazione sportiva è più forte per i proventi da sponsorizzazione che per gli introiti pubblicitari: ciò giustifica la soggezione dei primi e non dei secondi all'imposta sugli spettacoli.

La labilità di una tale distinzione è evidente. La maggior parte degli introiti pubblicitari delle società sportive deriva dalla vendita di spazi pubblicitari in prossimità del luogo in cui si svolge la manifestazione: tali spazi non hanno valore di per sé, ma solo in relazione alla manifestazione sportiva prevista. Il committente della pubblicità utilizza lo spettacolo sportivo tanto quanto lo sponsor. Se il tributo sugli spettacoli non è un'imposta sul consumo, come affermato dal Ministero delle Finanze, tutti i proventi conseguiti in relazione alla effettuazione dello spettacolo sportivo dovrebbero essere soggetti al tributo. Si ritiene perciò, anche per questo motivo, che i proventi da sponsorizzazione non debbano essere soggetti al tributo sugli spettacoli.

Per quanto riguarda la soggezione dei proventi da sponsorizzazione a forfait spettacolo, il legislatore ha introdotto a scopi antielusivi, come si è più volte ricordato, un regime particolare per i proventi da pubblicità e sponsorizzazione, regime che prevede la riduzione della detrazione forfettaria da due terzi ad un decimo dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai proventi in questione e prevede l'obbligo per la società sportiva di emettere fattura a fronte del pagamento della prestazione da parte dello sponsor.

#### **4.4.2. Le posizioni della dottrina.**

Il dibattito dottrinale sul trattamento fiscale dei proventi da sponsorizzazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta sugli spettacoli è stato particolarmente acceso per l'indubbia rilevanza del fenomeno sponsorizzazione nella vita delle società sportive. Le posizioni dottrinali emerse in questi anni sono tre:

1) in primo luogo vi sono gli Autori<sup>72</sup> che condividono la posizione dell'Amministrazione finanziaria, secondo cui gli introiti da sponsorizzazione sono pro-

---

Ciò in quanto, a differenza della pubblicità cosiddetta tradizionale (cartelli, insegne, richiami visivi e acustici) per la quale la manifestazione spettacolistica costituisce semplicemente "occasione" per l'effettuazione della stessa, la sponsorizzazione, pur se contratto a contenuto pubblicitario, implica un uso del tutto particolare dello spettacolo, essendo questo utilizzato dallo sponsor come veicolo della propria immagine o prodotto e con risultati tanto più efficaci per l'una o per l'altro quanto più è prestigioso lo spettacolo stesso.

La scrivente ha quindi ritenuto che il collegamento tra spettacolo e sponsor configurasse utilizzazione del ripetuto spettacolo, con la conseguenza di far rientrare i proventi di che trattasi nell'area impositiva del tributo".

<sup>72</sup> Cairà, *op. cit.*, 116; Granelli, *Le imposte sui trasferimenti nelle attività sportive*, Relazione al convegno IPSOA su Sport, industria e fisco-La riforma del diritto dello sport, Sanremo, 3-4 luglio 1981,

venti connessi all'allestimento e all'utilizzazione dello spettacolo, sulla base della considerazione che la manifestazione agonistica è il mezzo attraverso cui si concretizzano gli effetti della sponsorizzazione. Tale fatto giustifica la pretesa del fisco di sottoporre ad imposta sugli spettacoli le entrate della società sportiva acquisite a tale titolo;

2) vi sono poi gli Autori<sup>73</sup> che, pur ammettendo l'esistenza di un legame tra proventi conseguiti e spettacolo sportivo, lo ritengono non così intenso da giustificare una qualificazione degli introiti come connessi. In altri termini, essi sono accessori perché le prestazioni previste dal contratto di sponsorizzazione sono compiute in gran parte in corrispondenza della manifestazione agonistica, ma anche al di fuori della stessa (basta pensare all'apposizione del marchio sull'equipaggiamento di una squadra di calcio): per tale motivo non è accettabile la loro soggezione al tributo sugli spettacoli, ma d'altra parte deve essere riconosciuta la possibilità di inserirli nel regime forfettario ex art. 74, comma 5, del D.P.R. n. 633, vista la connessione dell'attività da cui derivano con quella spettacolistica;

3) secondo la terza tesi infine i proventi da sponsorizzazione non sono né connessi né accessori. Vi è chi<sup>74</sup> giustifica questa conclusione sostenendo che i ricavi di cui si tratta non possono rientrare nel regime forfettario perché le prestazioni da cui derivano possono essere effettuate anche al di fuori del luogo in cui si svolge la manifestazione e non in concomitanza con essa. Pur riconoscendo che questo è vero, bisogna anche riconoscere che l'accessorietà non è esclusa da questo fatto, dato che, come già si è detto, la maggior parte delle prestazioni previste dal contratto avvengono in occasione dello spettacolo sportivo. Ben più consistenti sono le giustificazioni portate a sostegno della tesi da un altro Autore<sup>75</sup>, il

---

p. 145 e ss., p. 151: "I proventi di cui trattasi dovranno essere inclusi nel volume d'affari soggetto a tassazione forfettaria, dal momento che i ricavi in questione sono puntualmente riconducibili all'attività spettacolistica, e ciò in virtù della lettera c) del D.P.R. n. 640 del 1972 il quale dichiara soggetto all'imposta sugli spettacoli ogni altro provento comunque connesso alla loro utilizzazione e allestimento".

<sup>73</sup> Zappalà, *op. cit.*, p. 29/4379: "Non ci sembra affatto possibile inquadrare detti proventi tra quelli connessi alla utilizzazione e all'allestimento dello spettacolo, rientrando invece essi tra quelli non connessi, ma accessori. ... In considerazione quindi di questo diverso peso quantitativo e qualitativo della prestazione pubblicitaria resa in occasione dell'attività spettacolistica rispetto alle altre possibili prestazioni pubblicitarie previste nel contratto di sponsorizzazione (si pensi ad esempio all'obbligo per le società calcistiche di portare anche sulle tute d'allenamento il marchio dello sponsor), si deve sostenere senz'altro il carattere di accessorietà delle prestazioni pubblicitarie derivanti da sponsorizzazioni, includendole di conseguenza tra i proventi non connessi da assoggettare al regime forfettario".

Con tale tesi sono d'accordo anche Cucuzza, *Il regime fiscale della sponsorizzazione sportiva*, Il fisco, n. 7, 1988, 1043 e ss., 1046; Arnao, *Alcune considerazioni sulla nuova disciplina nell'ambito delle attività sportive*, in *Corr. trib.*, 1981, 1234.

<sup>74</sup> Disetti, *Cosa cambia nei rapporti tra sport e fisco*, in *Corr. trib.*, n. 24, 1981, 123.

<sup>75</sup> D'Agostino, *op. cit.*, 2852: "Nel nostro articolo *I buchi dell'IVA, ovvero le cosiddette evasioni legali* (pubblicato in *Il fisco*, n. 37, 1984) abbiamo, fra l'altro, segnalato gli inconvenienti che derivano dall'applicazione della detrazione forfettaria dell'IVA nel caso di corrispettivi percepiti dalle

quale evidenza che l'intenzione del legislatore che ha introdotto il regime forfettario era quella di sottoporre allo stesso le entrate soggette ad entrambe le imposte. L'interpretazione ministeriale che ha delineato il concetto di accessorietà, oltre a tradire l'intenzione del legislatore, ha delle conseguenze aberranti, che risultano palesi proprio con riferimento alla sponsorizzazione. Infatti, l'applicazione del regime forfettario consente allo sponsor di detrarre integralmente l'I.V.A. che ha versato alla società sportiva, poiché si tratta dell'acquisto di un servizio effettuato nell'esercizio dell'impresa; quest'ultima, nel contempo, versa all'erario solamente un terzo della imposta riscossa, incamerando gli altri due terzi a titolo di detrazione forfettaria delle spese. L'Autore ritiene che questo sia un vero e proprio indebito arricchimento ai danni dell'erario, perché per la fornitura del servizio di pubblicità la società sportiva non ha dovuto spendere nulla per I.V.A. sugli acquisti. Conseguenza di tutto quanto detto è la necessità che i proventi di cui si tratta siano soggetti all'imposta sul valore aggiunto nei modi normali.

Il dibattito di cui si sono ricordate le principali posizioni è destituito di attualità in seguito al più volte citato intervento legislativo di riformulazione dell'art. 74, quinto comma (D.L. 30 dicembre 1993, n. 557). L'assoggettamento dei ricavi da sponsorizzazione a forfait spettacolo con detrazione forfettaria pari ad un decimo dell'imposta sul valore aggiunto relativa ai proventi di sponsorizzazione, oltre ad implicare l'accessorietà degli stessi all'attività spettacolistica, elimina l'aberrante conseguenza ben evidenziata dall'Autore da ultimo citato. Sicuramente, anzi, il motivo principale che ha spinto il legislatore a riformulare la nor-

---

società sportive in conseguenza della cosiddetta sponsorizzazione. Infatti si verifica che le società sportive, essendo esonerate dall'obbligo di emettere fattura perché per l'attività spettacolistica corrispondono l'IVA sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli, qualora esercitino anche un'attività soggetta soltanto ad IVA, come nel caso della sponsorizzazione, sono invece obbligate ad emettere regolare fattura, con l'addebito dell'IVA con aliquota normale del 18%, che l'impresa industriale o commerciale, committente del servizio di pubblicità, prevede ad annotare in apposito registro al fine di detrarre l'IVA che ha gravato l'acquisto di un servizio (pubblicità) fatto nell'esercizio dell'impresa. L'inghippo (se così si può chiamare) consiste nel fatto che mentre lo sponsor recupera integralmente l'IVA pagata in conseguenza dell'addebito in fattura, la società sportiva versa all'erario solo un terzo dell'imposta riscossa, essendo legittimata ad ... incamerare i rimanenti due terzi a titolo di detrazione forfettaria. Ora, non occorre molto acume per rilevare che l'incameramento da parte della società sportiva dei due terzi dell'IVA a titolo di detrazione forfettaria viene a realizzare un vero e proprio indebito arricchimento a danno dell'erario perché per la fornitura del servizio di pubblicità, la società non ha dovuto sborsare alcun importo di IVA sugli acquisti, consistendo la sponsorizzazione nella riproduzione del marchio commerciale dello sponsor sulle magliette degli atleti. Tanto per fare un esempio, una società di calcio di serie A, di alta classifica, nel momento in cui riceve dallo sponsor proventi per quattro miliardi di lire per una stagione calcistica, rilascia fattura per lo stesso importo con l'addebito dell'IVA del 18 % per lire 720 milioni, che lo sponsor regolarmente detrae dall'IVA relativa alla sua attività economica, trattandosi, come sopra abbiamo chiarito, dell'acquisto di un servizio (pubblicità) fatto nell'esercizio dell'attività stessa. Sta di fatto però che la società, anziché versare all'erario l'importo IVA di lire 720 milioni che gli è stata pagata dallo sponsor unitamente ai proventi, versa soltanto un terzo per lire 240 milioni, locupletando la residua somma di lire 480 milioni che incamera non a titolo di detrazione perché non ha niente da detrarre, ma a titolo di ... regalia da parte dello Stato".

ma è proprio l'esigenza di porre fine agli indebiti arricchimenti a danno dell'era-rio che la vecchia versione dell'art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972, conten-eva.

#### **4.5. Imposta sul valore aggiunto e trasferimento di atleti.**

##### **4.5.1. La disciplina introdotta dalla L. n. 91/1981.**

La L. 23 marzo 1981 ha abolito il vincolo sportivo, disponendo che le limita-zioni alla libertà contrattuale dell'atleta dovranno essere gradualmente eliminate entro cinque anni dall'entrata in vigore della Legge stessa (art. 16<sup>76</sup>). Un'innova-zione di tale portata ha contribuito a porre fine al vivace dibattito dottrinale e giu-risprudenziale sulla natura del vincolo e della operazione di trasferimento degli atleti legati dallo stesso alle società di appartenenza. Infatti, in seguito a tale in-tervento legislativo il trasferimento dello sportivo legato alla società di apparte-nenza da contratto di lavoro subordinato è riconducibile alla cessione del contrat-to, di cui all'art. 1406 c.c.<sup>77</sup> (art. 5 L. n. 91<sup>78</sup>).

Con riferimento all'imposta sul valore aggiunto è sufficiente ricordare che la cessione di contratto è considerata prestazione di servizio, se effettuata verso corri-spettivo, e come tale è soggetta all'imposta (art. 3, secondo comma, n. 5, D.P.R. n. 633/1972<sup>79</sup>). La stessa L. n. 91, d'altra parte, ha stabilito con norma esplicita la sog-gezione dell'operazione all'imposta sul valore aggiunto (art. 15, terzo comma, L. n. 91<sup>80</sup>), con aliquota pari al 16 per cento<sup>81</sup>, affermando inoltre che:

---

<sup>76</sup> Art. 16 L. n. 91/1981: "Abolizione del vincolo sportivo. Le limitazioni alla libertà contrattuale dell'atleta professionista, individuate come vincolo sportivo nel vigente ordinamento sportivo, sa-ranno gradualmente eliminate entro cinque anni dalla data di entrata in vigore della presente legge, secondo modalità e parametri stabiliti dalle federazioni sportive nazionali e approvate dal C.O.N.I., in relazione all'età degli atleti, alla durata e al contenuto del rapporto con la società".

<sup>77</sup> Art. 1406 c.c.: "Nozione. Ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra par-te non vi consenta".

<sup>78</sup> Art. 5 L. n. 91: "Cessione del contratto. Il contratto di cui all'articolo precedente può contenere l'apposizione di un termine risolutivo non superiore a cinque anni dalla data di inizio del rapporto. È ammessa la successione di contratto a termine tra gli stessi soggetti. È ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società sportiva ad un'altra, purché vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali".

<sup>79</sup> Art. 3, secondo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Costituiscono inoltre prestazioni di servizi, se effet-tuate verso corrispettivo: 1) ... 5) le cessioni di contratto di ogni tipo e oggetto".

<sup>80</sup> Art. 15 terzo comma, L. n. 91/1981: "L'imposta sul valore aggiunto per le cessioni dei contratti previste dall'art. 5 della presente legge si applica esclusivamente nei modi normali ed in base all'ali-quota dell'otto per cento di cui alla tabella A, parte III, allegata al Decreto del Presidente della Re-pubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni e integrazioni. Per l'attività relativa a tali operazioni le società sportive devono osservare le disposizioni del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, e successive modificazioni e integrazioni, distintamente dalle altre attività esercitate, tenendo conto anche del rispettivo volume d'affari".

<sup>81</sup> Tabella A, parte III (Beni e servizi soggetti ad aliquota del 9%), allegata al D.P.R. n. 633/1972,

- l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di contratto esclusivamente nei modi normali. La norma di legge dispone quindi implicitamente che il regime forfettario di cui all'art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972 non è applicabile al trasferimento di atleti;

- le società sportive devono osservare quanto stabilito dal decreto istitutivo dell'I.V.A. (n. 633/1972) distintamente dalle altre attività tenendo conto del rispettivo volume d'affari. In altri termini, l'imposta si applica all'attività in oggetto in maniera separata, effettuando tutti gli adempimenti prescritti (fatturazione, registrazione, liquidazione) esclusivamente con riferimento alla cessione di contratti di prestazione sportiva e indipendentemente dalle altre attività svolte dal sodalizio sportivo<sup>82</sup>. Dette operazioni devono essere perciò considerate attività autonoma, sia che la società adotti il forfait spettacolo, sia che opti per il regime normale anche per l'esercizio dell'attività spettacolistica.

#### 4.5.2. La sanatoria ex art. 15 L. n. 91/1981.

Il legislatore del 1981, nell'intento di eliminare tutto il contenzioso pendente a causa dell'assenza di esplicite norme in materia di tassazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto del trasferimento di atleti da una società sportiva ad un'altra, dettò una norma che avrebbe dovuto costituire una sorta di sanatoria<sup>83</sup>, in base alla quale tutte le operazioni di trasferimento di atleti effettuate anteriormente alla

---

n. 126: "Cessione dei contratti di prestazione sportiva, a titolo oneroso svolta in forma professionistica, di cui all'art. 5 della L. 23 marzo 1981 n. 91". Il n. 126 è stato soppresso dall'art. 36, comma 3, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, conv. con modif. nella L. 29 ottobre 1993, n. 427. L'aliquota I.V.A. è passata in un primo momento dal 9 al 12%, poi al 13%. L'art. 10, primo comma, del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 ha elevato tale aliquota al 16%.

Per esigenze di completezza, va anche ricordato che l'aliquota del 8 per cento prevista dalla L. n. 91 è stata elevata al 9 per cento per effetto dell'art. 1 del D.L. n. 853 del 1984, poi convertito in L. 17 febbraio 1985, n. 17.

<sup>82</sup> Osnato, *Attività sportivo-calcistica e I.V.A.: La fattispecie della cessione*, in Dir. e prat. trib., n. 5, 1982, 49: "Tali obblighi, peraltro, dovranno essere adempiuti, ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n. 633/1972, separatamente da quelli relativi alle altre operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione dell'I.V.A. eventualmente poste in essere dalle altre società calcistiche. Così, ferma restando l'unicità del numero di partita I.V.A., del versamento dell'imposta e della dichiarazione annuale, per le operazioni relative alle esaminate cessioni di contratto dovranno tenersi distinti registri delle fatture attive e passive, con l'adozione di una distinta serie numerica, essendo necessario procedere a separate liquidazioni e detrazioni dell'imposta, sulla base del corrispondente volume d'affari realizzato".

<sup>83</sup> Berliri, *op. cit.*, p. 389: "Accade con una certa frequenza che il legislatore emani una legge, detta a seconda dei casi di condono o di sanatoria, con la quale si dispone l'abbandono della pena pecuniaria ove il contribuente paghi l'imposta o adempia l'obbligo o la formalità entro un certo periodo dalla entrata in vigore della legge o se il contribuente abbia, prima di tale data, pagato, sia pure in ritardo, l'imposta o adempiuto la formalità. In questi casi non può accogliersi a priori una soluzione unica e stabilirsi che si è sempre in presenza di un caso di estinzione dell'illecito o della pena pecuniaria o di una terza soluzione. Ovviamente il legislatore è libero di scegliere la soluzione che ritiene più opportuna e quindi tutto dipende dall'esame della singola legge".

Nella Legge n. 91 non si è quindi di fronte ad una sanatoria nel senso inteso dall'Autore citato.

data di entrata in vigore della Legge n. 91 non costituiscono cessione di beni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (art. 15, settimo comma<sup>84</sup>). La formulazione della norma non è stata però felice perché essa, lungi dal far intendere che volontà del legislatore era sanare una situazione preesistente in considerazione dell'introduzione di una nuova disciplina, sembrava una norma di interpretazione autentica che, escludendo la natura di cessione di beni del trasferimento di atleti, ne confermava la natura di prestazione di servizio; da ciò si inferiva che le operazioni in questione fossero imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Il Ministero delle Finanze si accorse subito di questo fatto e con la circolare n. 28/332710 del 1981<sup>85</sup> confermò la natura di sanatoria della disposizione in esame. Successivamente, per dissipare qualsiasi altro dubbio è stata emanata una norma di interpretazione autentica della citata disposizione, la quale ha dichiarato che le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 91 non si considerano operazioni imponibili ai fini I.V.A. (art. 4, L. 1 dicembre 1981, n. 692<sup>86</sup>).

#### **4.5.3. Il trattamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'indennità di preparazione e promozione.**

A questo punto è possibile esaminare il trattamento tributario ai fini dell'imposta sul valore aggiunto dell'indennità di preparazione e promozione. Come si è visto nel capitolo precedente, se il contratto che lega lo sportivo alla società scade, egli è libero di stipularne un altro con una società di suo gradimento, la quale deve versare alla società titolare del vecchio contratto un'indennità di preparazione e promozione, vale a dire una somma di denaro a titolo di reintegrazione delle spese per aver mantenuto l'atleta in piena efficienza fisica, il cui ammontare è stabilito dalle federazioni sportive nazionali sulla base di parametri che tengano conto delle esigenze dei singoli sport (art. 6 L. n. 91/1981<sup>87</sup>).

---

<sup>84</sup> Art. 15 L. n. 91/1981: "Le cessioni di diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, in applicazione di norme emanate dalle federazioni sportive, non costituiscono cessioni di beni agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto".

<sup>85</sup> Nella circolare n. 28/332710 del 1981 si legge: "... il legislatore, con tale disposizione, ha inteso escludere dal campo di applicazione del tributo tutte le operazioni della specie effettuate anteriormente all'entrata in vigore della L. n. 91/1981, e cioè il 10 aprile 1981, anche se l'espressione "cessioni di beni" adottata non si appalesa del tutto idonea ad individuare operazioni che rientrano nella categoria delle prestazioni di servizio...".

<sup>86</sup> Art. 4 L. 1 dicembre 1981, n. 692: "La disposizione di cui all'ultimo comma dell'art. 15 della legge 23 marzo 1981, n. 91, deve intendersi nel senso che le cessioni di diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della legge stessa, in applicazione di norme emanate dalle federazioni sportive, non si considerano operazioni imponibili agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto".

<sup>87</sup> Sull'argomento vedi il capitolo terzo.

Ai fini I.V.A., l'indennità di preparazione e promozione dell'atleta professionista è equiparata alle operazioni esenti<sup>88</sup> di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972<sup>89</sup> (art. 15, quarto comma, L. n. 91<sup>90</sup>). Da ciò consegue che se la società sportiva svolge accanto a tali operazioni altre attività soggette ad imposta sul valore aggiunto nei modi normali, diverse da quelle di cessione del contratto di lavoro subordinato dello sportivo professionista, dovrà applicarsi la regola del "pro-rata", di cui al terzo comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972<sup>91</sup>, per la determinazione dell'imposta detraibile. In base a tale regola, la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume d'affari<sup>92</sup> dell'anno stesso, arrotondata all'unità inferiore o superiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi. La riduzione è provvisoriamente operata con la percentuale dell'anno precedente, o con una percentuale stabilita presuntivamente se il soggetto inizia l'attività, salvo conguaglio alla fine dell'anno<sup>93</sup>.

Infine, si deve ricordare che le società che ricevono le indennità di preparazione e promozione devono emettere fattura, nella quale deve essere annotato, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione esente, con l'indicazione della relativa norma (art. 21, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972<sup>94</sup>).

---

<sup>88</sup> Sono esenti le operazioni rientranti nella sfera impositiva del tributo, ma dichiarate intassabili in via derogatoria per motivi di tecnica o di politica fiscale ovvero per ragioni extrafiscali di natura economica e sociale. Vedi Marino, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Le imposte della riforma*, Ed. ECIG, Genova, 1989, 224.

<sup>89</sup> L'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972 è intitolato per l'appunto "Operazioni esenti dall'imposta".

<sup>90</sup> Art. 15, quarto comma, L. n. 91/1981: "Le somme versate a titolo di indennità di preparazione e promozione, ai sensi dell'art. 6, sono equiparate alle operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

<sup>91</sup> Art. 19, terzo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Se il contribuente ha effettuato anche operazioni esenti ai sensi dell'art. 10 la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume di affari dell'anno stesso, arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che l'unità decimale superi o meno i cinque decimi. La riduzione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la riduzione in base ad una percentuale determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno".

<sup>92</sup> La nozione di volume d'affari è stabilita dall'art. 20 del Decreto istitutivo dell'I.V.A.: "Volume d'affari. Per volume d'affari del contribuente si intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione nel corso di un anno solare a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art. 2425, n. 3 del c.c., nonché i passaggi di cui all'ultimo comma dell'art. 36 del presente decreto".

<sup>93</sup> Nel senso indicato nel testo anche la Circolare Ministeriale del 7 ottobre 1981, n. 28/332710, nonché buona parte della dottrina. Si veda in proposito:

– Osnato, *op. cit.*, p.49;

– Zappalà, *op. cit.*, p. 35/4385;

– Disetti, *op. cit.*, in *Corriere tributario*, n. 24,1981, 1016.

Contrario a questa tesi è invece Granelli, *Le imposte sui trasferimenti e sugli affari nelle attività sportive*, in *Dir. e prat. trib.*, 1982, 897.

<sup>94</sup> Art. 21, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972: "Fatturazione delle operazioni. ... La fattura deve es-

## 5. RENDITA FISCALE DA IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO FORFETTIZZATA EX ART. 74, QUINTO COMMA, D.P.R. 26/10/1972, N. 633.

Dopo aver esaminato le caratteristiche del regime forfettario ex art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972, è possibile analizzare il trattamento tributario del componente di reddito che deriva dalla applicazione dello stesso, componente che ha una certa rilevanza nel bilancio delle società sportive: la rendita fiscale da I.V.A. forfettizzata<sup>95</sup>.

Poiché l'adozione del regime in parola comporta la non applicazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, il quale disciplina la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata sugli acquisti, è evidente che l'ammontare dell'I.V.A. non detratta sarà indicato tra i costi nel conto dei profitti e delle perdite. D'altra parte, l'impresa verserà solo un terzo dell'imposta a debito (nove decimi per i proventi da pubblicità e sponsorizzazione), quota che andrà detratta, insieme all'imposta sugli spettacoli pagata, dall'ammontare dei proventi iscritti in avere del conto economico. L'I.V.A. a debito non versata (i due terzi o un decimo) va ad influire quindi sui proventi (i proventi vanno contabilizzati al lordo dell'I.V.A. e depurati della sola I.V.A. versata), incrementandone l'ammontare e comportando perciò una maggiore tassazione<sup>96</sup>.

Per quanto riguarda le società sportive, il fenomeno è rilevante perché in alcune fattispecie, segnatamente gli introiti da cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva, i costi sostenuti dalla società sono praticamente nulli e quindi, a fronte di un mancato incremento dei costi per I.V.A. non dedotta, sta un aumento dei proventi pari all'imposta sul valore aggiunto non versata all'erario (due terzi). Peraltro, in seguito alla più volte citata modifica dell'art. 74, quinto comma, D.P.R. 633 ad opera del D.L. 557/1993, in base alla quale la detrazione forfettizzata sull'imposta relativa ai proventi di pubblicità e sponsorizzazione è passata dai due terzi a un decimo della stessa, la rilevanza del fenomeno si è di molto attenuata.

---

sere emessa anche per le cessioni non soggette all'imposta a norma dell'art. 2, lettera l, per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non imponibili a norma del secondo comma dell'art. 7, nonché per le operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8 bis, 9 e 38 quater e per le operazioni esenti di cui all'art. 10, tranne quelle indicata al n. 6). In questi casi la fattura, in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, deve recare l'annotazione che si tratta di operazione non soggetta, o non imponibile o esente, con l'indicazione della relativa norma".

<sup>95</sup> La trattazione di tale argomento doveva essere ricompresa nel capitolo terzo, dedicato alla trattazione degli aspetti reddituali delle società sportive di capitali. Il paragrafo 9 dello stesso capitolo ha però operato un rinvio perché non sarebbe possibile comprendere la voce reddituale in oggetto senza una preliminare analisi del regime forfettario oggetto di questo capitolo.

<sup>96</sup> E. Caira, *op. cit.*, 193: "In definitiva i proventi dovranno essere contabilizzati al lordo dell'I.V.A. e depurati della sola I.V.A. (un terzo) versata.

A titolo di esempio, qualora la società sportiva abbia costi per mille più I.V.A. per 190 e ricavi per 2000 al lordo I.V.A., dovrà evidenziare al conto perdite costi per 1000 più 190 per I.V.A. non recuperata e al conto profitti proventi per 2000 meno l'imposta sugli spettacoli (9%) e l'I.V.A. versata alla S.I.A.E. nella misura di un terzo di quella incassata".

**PARTE SECONDA**

**ASPETTI FISCALI  
DELLE ASSOCIAZIONI  
SPORTIVE**

## CAPITOLO 5

# ORGANISMI SPORTIVI COSTITUITI NELLA FORMA DI ASSOCIAZIONE. ASPETTI DI DIRITTO CIVILE.

### 1. NOZIONE DI ASSOCIAZIONE.

Nei capitoli secondo, terzo e quarto si è concentrata l'attenzione sugli organismi sportivi costituiti in forma di società per azioni e di società a responsabilità limitata, forma che i sodalizi svolgenti attività sportiva professionistica devono assumere obbligatoriamente per legge (art. 10, primo comma, L. 23 marzo 1981, n. 91<sup>1</sup>).

In questo e nei prossimi quattro capitoli saranno, invece, analizzate le questioni attinenti agli organismi sportivi costituiti in forma di associazione, forma che è predominante nel mondo dello sport dilettantistico.

È opportuno, pertanto, iniziare in questa sede dall'esame della normativa civilistica relativa alle associazioni riconosciute, per la verità assai rare in ambito sportivo<sup>2</sup>, e a quelle non riconosciute.

Detto questo, bisogna giungere ad una definizione delle associazioni in generale, la cui disciplina è contenuta nel libro I del codice civile<sup>3</sup> (artt. 14-42). Del concetto di associazione manca un'esplicita definizione legislativa, motivo per cui è necessario far riferimento alle fonti dottrinali e giurisprudenziali.

In proposito, è nettamente prevalente la tesi<sup>4</sup> che considera la società, di cui al-

---

<sup>1</sup> Vedi nota n. 2 del capitolo secondo.

<sup>2</sup> Vedi Cairà, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 ore, 1991, 17.

<sup>3</sup> Il libro I del c.c. è intitolato "Delle persone e della famiglia".

<sup>4</sup> Ferri, *Le società*, in "Trattato di diritto civile italiano" fondato da Filippo Vassalli, vol. decimo, tomo terzo, Ed. UTET, 1987, 10: "Questa duplice disciplina e questa duplice terminologia, associazioni da un lato, società dall'altro, ha portato la dottrina a individuare, nell'ambito di un fenomeno associativo allo stato diffuso, che li ricomprenderebbe entrambi, due fenomeni associativi tipici, quello delle associazioni del libro I e quello delle società, e quasi a contrapporli. Con la conseguenza di considerare la società non tanto come una species rispetto al genus associazione del libro I, quanto come un fenomeno tipologico da questo distinto e a questo addirittura contrapposto, del quale doversero cercarsi nella realtà sociale, prima ancora che nella disciplina giuridica i caratteri differenziali rispetto all'altro fenomeno tipologico qualificabile come associazione. Ci si è così attardati nel-

l'art. 2247 c.c.<sup>5</sup>, una species del genus associazione, di cui al libro I del codice civile. In altri termini, la società sarebbe un'associazione che si caratterizza per il fatto di essere creata per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili. Di conseguenza, le norme del libro V, regolanti il fenomeno societario, sono norme speciali rispetto alle norme generali del libro I, le quali sono perciò suscettibili di applicazione in quanto non derogate dalla disciplina speciale dettata per la categoria di associazione che prende il nome di società. Dalla posizione illustrata è inoltre possibile, deducendo "a contrario", giungere ad una prima conclusione: le associazioni riconosciute o non riconosciute non svolgono attività economica allo scopo di dividere gli utili tra i soci, altrimenti rientrerebbero nella nozione di società (art. 2247 c.c.).

Non sembra, invece, del tutto condivisibile la tesi di quella dottrina<sup>6</sup> che individua gli elementi caratterizzanti le associazioni in:

- a) un'organizzazione interna di tipo corporativo;
- b) una struttura personale aperta;
- c) uno scopo perseguito di natura ideale.

Questi elementi sarebbero desumibili secondo l'Autore dalle disposizioni del libro I, ma si è osservato in dottrina<sup>7</sup> che tali fattori non sono immediatamente de-

---

la ricerca dei criteri che debbono presiedere all'individuazione dell'uno e dell'altro fenomeno tipologico e di volta in volta si è ritenuto di dover far capo a criteri diversi con la conseguenza che la linea di demarcazione, che pure si è ritenuto necessario individuare, è tuttora fluida e non esattamente delimitata. Si è d'altra parte creata una specie di incomunicabilità tra i due gruppi di norme, nel senso che ciascuno di essi deve trovare applicazione nel proprio campo, come se si trattasse di fenomeni diversi e come se l'uno (società) non fosse che un particolare atteggiamento dell'altro fenomeno (associazione). Si è finito per valorizzare, ai fini di creare un criterio distintivo, elementi che nella disciplina legislativa, non risultano avere quel rilievo decisivo che invece ad essi si attribuisce. ... Orbene, nel sistema del codice, la società è pur sempre un fenomeno associativo che si caratterizza non per una sua particolare struttura, ma per la specialità dell'oggetto e dello scopo: precisamente la società è, nel sistema del codice, una associazione che si caratterizza per essere creata per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili. Quando questi elementi sussistano l'associazione si qualifica giuridicamente come società ed è soggetta alla disciplina dettata per le società, qualunque possano essere i particolari atteggiamenti della sua struttura organizzativa, assuma cioè l'associazione una struttura chiusa, come normalmente si verifica nelle società per azioni, o invece una struttura aperta, come normalmente si verifica nelle società cooperative, qualunque siano le modalità attraverso le quali la ripartizione dei vantaggi economici realizzabili attraverso l'esercizio in comune di un'attività economica concretamente si attui, e cioè automaticamente e con carattere di immediatezza o invece soltanto mediatamente e per il tramite della società, nelle proporzioni prestabilite o invece in modo differenziato".

<sup>5</sup> Vedi nota n. 5 del capitolo secondo.

<sup>6</sup> Galgano, *Delle associazioni non riconosciute*, in Commentario al codice civile a cura di A. Scialoja e G. Branca, I, Delle persone e della famiglia, Ed. Zanichelli, 1986, p. 35 e ss.. Secondo l'Autore le associazioni in senso stretto sarebbero caratterizzate da connotati positivi, quali l'organizzazione di tipo corporativo (p. 37 e ss.), la struttura personale aperta (p. 48 e ss.) e lo scopo non economico (p. 59 e ss.). Di conseguenza, sarebbero atipiche tutte quelle associazioni che perseguono fini non economici propri dell'associazione in senso stretto senza rispettarne i caratteri tipologico-organizzativi.

<sup>7</sup> Ferri, *op. cit.*, 13: "Una considerazione a sé merita una recente dottrina la quale muove dall'idea che le diverse figure associative disciplinate dal codice individuino tutte e ciascuna fenomeni asso-

ducibili dalla disciplina normativa, dato che, per quanto riguarda le associazioni non riconosciute, è lasciato agli accordi degli associati stabilire se l'organizzazione interna debba essere corporativa o individualistica, se la struttura personale debba essere aperta o chiusa, se lo scopo perseguito debba essere ideale o economico. In altri termini, tutte le associazioni che, secondo l'Autore, sarebbero da considerare atipiche, perché non rispondenti ad uno dei tre requisiti evidenziati, tali non sono perché rientrano nella previsione della norma positiva (art. 36 c.c.<sup>8</sup>), la quale è pienamente in grado di ricomprendere in sé tutti i fenomeni associativi.

Detto questo, è possibile definire la nozione di associazione, sulla base di quanto affermato dalla dottrina prevalente<sup>9</sup>. Elementi fondamentali delle associazioni sono:

---

ciativi tipici sì che, accanto a queste figure associative tipiche, ben possono configurarsi figure associative atipiche tutte le volte che in esse non siano riscontrabili gli elementi caratterizzanti le figure associative tipiche. Muovendo da quest'idea e dovendo individuare gli elementi caratterizzanti delle associazioni, considerate come figure associative tipiche, questa dottrina individua tali elementi nella organizzazione interna di tipo corporativo, nella struttura personale aperta e nella natura ideale o comunque non economica dello scopo perseguibile attraverso l'associazione. Questi sarebbero gli elementi ricavabili dalla disciplina positiva, e di conseguenza le norme del libro I relative alle associazioni sarebbero inapplicabili a gruppi con organizzazione individualistica o personalistica, a gruppi nei quali il vincolo associativo presenti una struttura personale chiusa, a gruppi che perseguono uno scopo economico. Questa dottrina ha indubbiamente il pregio di impostare il problema in termini giuridici e di attribuire una rilevanza decisiva alla disciplina normativa, ma ha, a mio avviso, il torto di trarre dalla normativa elementi di caratterizzazione che da questa non è dato di desumere. Così l'ordinamento di tipo corporativo, ..., non può certo considerarsi caratteristica essenziale delle associazioni non riconosciute alla stessa stregua che l'organizzazione corporativa delle società per azioni e delle società di capitali in genere non può far ritenere che essa sia caratteristica essenziale delle società non personificate. In realtà quella rigidità della struttura organizzativa che è propria dei gruppi personificati non sussiste per i gruppi non personificati e ciò risulta con tutta evidenza per le associazioni non riconosciute dall'art. 36 c.c., il quale, in perfetta aderenza a quanto previsto per le società non personificate, demanda agli accordi degli associati di regolare l'ordinamento interno e l'amministrazione dell'associazione non riconosciuta".

<sup>8</sup> Art. 36 c.c.: "Ordinamento e amministrazione delle associazioni non riconosciute. L'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi degli associati.

Le dette associazioni possono stare in giudizio nella persona di coloro ai quali, secondo questi accordi, è conferita la presidenza o la direzione".

<sup>9</sup> Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, Ed. CEDAM, Padova, 1986, 106: "È innegabile che il diritto non crea ex nihilo la persona giuridica; c'è una realtà che il diritto riconosce e insieme riplasma per mezzo del crisma della giuridicità. La persona giuridica è quindi costituita di una base sostanziale, persone fisiche, beni, scopo, e di un'attribuzione formale, il riconoscimento da parte dell'ordinamento giuridico senza del quale la prima non si costituirà come soggetto di diritto".

– Scafi, *Istituzioni di diritto privato*, Ed. Cisalpino, Milano, 1986, p. 143: "Certi compiti non possono essere realizzati da una sola persona fisica, o perché implicano un impegno superiore alle sue possibilità patrimoniali, ..., o perché contemplano un periodo superiore alla durata della vita umana, o, infine, per la natura stessa dell'attività la quale non possa essere esplicata se non in forma sociale (per es. un circolo sportivo). In vista di queste esigenze i privati si associano creando con i loro conferimenti un patrimonio che sia connesso solo allo scopo da perseguire (associazione), ovvero destinano dei beni allo scopo diviso distaccandoli da uno o più patrimoni (fondazione). L'associazione è composta da una pluralità organizzata di persone che perseguono uno scopo insieme; la fondazione è costituita da un complesso di beni destinato a uno scopo. ... . Persone, patrimonio, scopo sono dunque i tre aspetti indispensabili sia nelle fondazioni sia nelle associazioni".

a) le persone fisiche. Le associazioni riconosciute e non riconosciute possono continuare la loro esistenza anche in presenza di un solo associato<sup>10</sup>, dato che l'art. 27, secondo comma, c.c.<sup>11</sup> dice che l'ente si estingue solo se sono venuti a mancare tutti gli associati. La normativa societaria agisce in deroga, perché il venir meno della pluralità dei soci è una delle cause di scioglimento della società (art. 2272 c.c., n. 4<sup>12</sup>).

b) un patrimonio, perché l'attività delle persone si trasforma necessariamente in rapporti economici;

c) uno scopo, che deve essere determinabile e lecito. Se lo scopo è la divisione degli utili tra i soci si è di fronte a un contratto di società; se, invece, è di natura ideale si è di fronte ad un contratto di associazione, riconosciuta o non riconosciuta<sup>13</sup>. La natura non lucrativa dello scopo nel contratto di associazione è desumibile dal combinato disposto dell'ultimo comma dell'art. 24 c.c.<sup>14</sup>, secondo il quale gli associati che abbiano receduto (l'associato può recedere dall'associazione in ogni momento, art. 24, secondo comma, c.c.<sup>15</sup>) o siano stati esclusi dall'associazione riconosciuta non possono ripetere i contributi versati, né hanno al-

---

– Torrente-Schlesinger, *Manuale di diritto privato*, Ed. Giuffrè, Milano, 1981, 103: “Nelle associazioni è prevalente, rispetto alle fondazioni, l'elemento personale, perché l'ente si costituisce in base alla volontà di una pluralità di persone ed è continuamente sottoposto alle decisioni degli associati”. L'Autore sostiene inoltre che è di importanza non secondaria l'individuazione della natura dello scopo perseguito, non avente ad oggetto lo svolgimento di attività economiche. Pluralità di persone e scopo comune saranno quindi per le associazioni elementi costitutivi.

<sup>10</sup> Non è d'accordo Scalfi, *op. cit.*, 144: “Nelle associazioni occorre la pluralità delle persone; esse infatti si estinguono se tutti i consociati sono venuti a mancare”.

Trabucchi, *op. cit.*, 106, è invece d'accordo con quanto scritto nel testo: “I romani per la costituzione delle loro universitates, da cui derivano le nostre associazioni, ritenevano necessarie almeno tre persone: tres faciunt collegium. Oggi tale minimo non è più richiesto, e dal codice si ricava soltanto che per la continuazione dell'ente è sufficiente la presenza di una sola persona: infatti l'art. 27 dice che l'ente si estingue se sono venuti a mancare tutti gli associati”.

<sup>11</sup> Art. 27, secondo comma, c.c.: “Estinzione della persona giuridica. ... . Le associazioni si estinguono inoltre quando tutti gli associati sono venuti a mancare”.

<sup>12</sup> Art. 2272 c.c.: “Cause di scioglimento. La società si scioglie: ...; 4) quando viene a mancare la pluralità dei soci se nel termine di sei mesi questa non è ricostituita”.

<sup>13</sup> Vinci-Gagliardi, *Enti non commerciali e fisco*, Ed. IPSOA, 1988, 12.

<sup>14</sup> Art. 24, primo e ultimo comma, c.c.: “Recesso od esclusione degli associati. La qualità di associato non è trasmissibile, salvo che la trasmissione non sia consentita dall'atto costitutivo o dallo statuto. ... .

Gli associati che abbiano receduto o siano stati esclusi o che comunque abbiano cessato di appartenere all'associazione, non possono ripetere i contributi versati, né hanno alcun diritto sul patrimonio dell'associazione”.

Si è riportato anche il primo comma perché l'impossibilità di ottenere la propria quota in caso di recesso o di esclusione è conseguenza della intrasmissibilità della qualità di associato.

<sup>15</sup> Art. 24, secondo comma, c.c.: “L'associato può sempre recedere dall'associazione se non ha assunto l'obbligo di farne parte per un tempo determinato. La dichiarazione di recesso deve essere comunicata per iscritto agli amministratori e ha effetto con lo scadere dell'anno in corso, purché sia fatta almeno tre mesi prima”.

cun diritto sul patrimonio della stessa e dell'art. 37 c.c.<sup>16</sup>, secondo il quale finchè l'associazione non riconosciuta è in vita non è possibile per le persone che la compongono chiedere la divisione del fondo comune o la propria quota in caso di recesso. Queste disposizioni, insieme a quella dell'art. 31, secondo comma, c.c.<sup>17</sup>, in base alla quale, se l'atto costitutivo, lo statuto o l'assemblea di scioglimento nulla stabiliscono in merito alla devoluzione dei beni restanti dopo la liquidazione dell'associazione, è l'autorità governativa a disporre l'attribuzione ad enti aventi fini analoghi, dimostrano senza alcun dubbio la non lucratività della forma giuridica in oggetto.

Il fatto quindi che all'associato sia preclusa ogni possibilità di rientrare in possesso del capitale versato o di ottenere una remunerazione dello stesso sono indicativi dell'intenzione del legislatore di assegnare alle figure giuridiche del libro I la funzione di perseguire finalità culturali, ideali, sportive. Conseguenza di quanto detto è che l'associazione può svolgere un'attività di impresa, a condizione che il profitto derivante dalla stessa sia destinato allo scopo sociale<sup>18</sup>.

## **2. L'ASSOCIAZIONE RICONOSCIUTA.**

### **2.1. L'autonomia patrimoniale perfetta.**

Definita la nozione generale di associazione, il genus, è ora possibile passare all'esame delle species prima citate e cioè l'associazione riconosciuta e quella non riconosciuta. La differenza principale tra le due figure sta nel fatto che la prima è una persona giuridica<sup>19</sup>, la seconda no. In altri termini, l'associazione rico-

---

<sup>16</sup> Art. 37 c.c.: "Fondo comune. I contributi degli associati e i beni acquistati con questi contributi costituiscono il fondo comune dell'associazione. Finchè questa dura, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretenderne la quota in caso di recesso".

<sup>17</sup> Art. 31, primo e secondo comma, c.c.: "Devoluzione dei beni. I beni della persona giuridica, che restano dopo esaurita la liquidazione, sono devoluti in conformità dell'atto costitutivo o dello statuto.

Qualora questi non dispongano, se trattasi di fondazione, provvede l'autorità governativa, attribuendo i beni ad altri enti che hanno fini analoghi; se trattasi di associazione, si osservano le deliberazioni dell'assemblea che ha stabilito lo scioglimento e, quando anche queste mancano, provvede nello stesso modo l'autorità governativa".

<sup>18</sup> Scalfi, *op. cit.*, 144; Sacchetto, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo unico*, Circolare n. 8 del Corr. trib., 1989, 5.

<sup>19</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 105: "La persona giuridica è un organismo unitario che viene considerato dall'ordinamento giuridico come soggetto di diritto, come un ente cioè fornito di capacità giuridica propria e distinto dalle persone fisiche che concorrono a formarlo. Tali soggetti sono riconosciuti nel mondo del diritto per quello che sono e per quello che hanno il potere di creare; esse esistono accanto, e non in antitesi, alle persone fisiche e presuppongono una riunione di elementi di vario ordine, personale e materiale, per raggiungere scopi collettivi che trascendono, o per il tempo o per le possibilità di fatto, la singola persona".

nosciuta è considerata dall'ordinamento giuridico come soggetto di diritto, e cioè come un ente fornito di capacità giuridica propria e distinto dalle persone fisiche che concorrono a formarlo.

Per ottenere la personalità giuridica è necessario il riconoscimento da parte della autorità governativa, riconoscimento che, come correttamente evidenziato dalla dottrina<sup>20</sup>, ha efficacia costitutiva della stessa. Esso è concesso con Decreto del Presidente della Repubblica o, per determinate categorie di enti che esercitano la loro attività in ambito provinciale, con decreto del Prefetto su delega governativa (art. 12 c.c.<sup>21</sup>)<sup>22</sup>.

Come si può facilmente notare, alle tre condizioni fondamentali per l'esistenza di un'associazione (persone, patrimonio, scopo), l'associazione riconosciuta ne aggiunge una quarta e cioè quella del riconoscimento da parte dell'Autorità governativa. Al proposito, in dottrina<sup>23</sup> si è notato che il controllo governativo e la conseguente autorizzazione che ne deriva hanno la funzione di tutelare i creditori di un ente che ha finalità ideali e che nella maggior parte dei casi non svolge attività produttiva: il riconoscimento potrebbe così essere negato se, considerato il tipo di attività che l'associazione intende svolgere, il patrimonio appaia insufficiente a garantire le ragioni dei futuri creditori.

È opportuno ricordare, a questo punto, che l'associazione deve soddisfare al-

---

<sup>20</sup> Trimarchi, *Istituzioni di diritto privato*, Ed. Giuffrè, Milano, 1987, 94.

<sup>21</sup> Art. 12 c.c.: "Persone giuridiche private. Le associazioni, le fondazioni e le altre istituzioni di carattere privato acquistano la personalità giuridica mediante il riconoscimento concesso con Decreto del Presidente della Repubblica.

Per determinate categorie di enti che esercitano la loro attività nell'ambito della provincia, il Governo può delegare ai prefetti la facoltà di riconoscerli con loro decreto".

Art. 1 delle Disposizioni per l'attuazione del codice civile: "L'esercizio delle facoltà attribuite all'autorità governativa nel titolo II del libro I del codice può dal Governo essere delegato in tutto o in parte ai prefetti per gli enti che esercitano la loro attività nell'ambito di una provincia".

<sup>22</sup> G. Fiandaca, *Enti non commerciali*, Rass. trib., n. 9, 1991, 24, descrive l'iter per ottenere il riconoscimento: "La domanda per ottenere il riconoscimento deve essere rivolta all'autorità governativa e presentata al prefetto del luogo in cui l'associazione interessata stabilirà la propria sede. Alla suddetta domanda dovranno allegarsi i seguenti documenti:

- copia autentica dell'atto costitutivo e del connesso statuto;
- perizia giurata degli immobili costituenti il patrimonio dell'associazione;
- quotazione ufficiale della borsa con i titoli quotati;
- perizia giurata per i titoli non quotati in borsa.

Presentata la domanda, il prefetto la istruisce e la trasmette al Ministro competente il quale, a sua volta, formulerà una proposta di decreto di riconoscimento che verrà poi vagliata dal Presidente della Repubblica per la definitiva emissione del decreto di riconoscimento. Qualora, invece, il procedimento su descritto non dovesse sortire alcun esito positivo, si prospetteranno due ipotesi: o l'associazione non riconosciuta rimanendo nella medesima condizione giuridica continuerà ad operare come tale oppure, non costituendosi, si procederà alla restituzione dei conferimenti effettuati".

L'art. 2, primo comma, delle Disposizioni di attuazione del codice civile dispone al proposito: "La domanda per il riconoscimento di una persona giuridica deve essere accompagnata dalla copia autentica dell'atto costitutivo o dello statuto e da quegli altri documenti che possono, secondo le circostanze, servire a dimostrare lo scopo dell'ente e i mezzi patrimoniali per provvedervi".

<sup>23</sup> Trimarchi, *op. cit.*, 94.

cune condizioni minime per ottenere il riconoscimento e di conseguenza la personalità giuridica, e cioè:

a) l'atto costitutivo deve assumere la forma solenne dell'atto pubblico (art. 14, primo comma, c.c.<sup>24</sup>);

b) l'atto costitutivo e lo statuto devono contenere (art. 16, primo comma, c.c.<sup>25</sup>):

- la denominazione dell'ente;
- l'indicazione dello scopo, del patrimonio, della sede;
- le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione;
- i diritti e gli obblighi degli associati;
- le condizioni della loro ammissione.

Chiarite la funzione del riconoscimento e le condizioni per ottenerlo, è necessario specificare meglio il concetto di persona giuridica. Un Autore<sup>26</sup> osserva che il legislatore utilizza tale termine nel senso equivalente ad autonomia patrimoniale perfetta, vale a dire insensibilità del patrimonio del singolo associato ai debiti dell'ente e insensibilità del patrimonio dell'ente ai debiti personali del singolo associato. Essere persone giuridiche significa, in altre parole, godere di un regime di completa separazione tra i beni dei singoli e i beni dell'ente. Perciò, coloro che agiscono in nome e per conto dell'associazione riconosciuta sono responsabili secondo le regole del mandato<sup>27</sup> (art. 18 c.c.<sup>28</sup>) e limitatamente all'entità del loro conferimento.

---

<sup>24</sup> Art. 14 c.c.: "Atto costitutivo. Le associazioni e le fondazioni devono essere costituite per atto pubblico".

<sup>25</sup> Art. 16, primo comma, c.c.: "Atto costitutivo e statuto. Modificazioni. L'atto costitutivo e lo statuto devono contenere la denominazione dell'ente, l'indicazione dello scopo, del patrimonio e della sede, nonché le norme sull'ordinamento e sulla amministrazione. Devono anche determinare, quando trattasi di associazioni, i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione; e, quando trattasi di fondazioni, i criteri e le modalità di erogazione delle rendite".

<sup>26</sup> Trimarchi, *op. cit.*, 86: "Riassumendo: autonomia patrimoniale perfetta vuol dire insensibilità del patrimonio del singolo partecipante ai debiti dell'ente e insensibilità del patrimonio dell'ente ai debiti personali del singolo partecipante; autonomia patrimoniale imperfetta vuol dire responsabilità dei partecipanti (almeno alcuni) per i debiti dell'organizzazione; esistenza di qualche schermo giuridico che difenda, in maggiore o minor misura, il patrimonio dell'organizzazione dai contraccolpi dei debiti dei singoli partecipanti, assicurando in ogni caso la destinazione preferenziale dell'attivo dell'ente alla soddisfazione dei creditori dell'ente stesso. ... È importante, però, sapere che, nel linguaggio del legislatore, personalità giuridica vuol dire autonomia patrimoniale perfetta, con particolare riferimento al beneficio della limitazione della responsabilità dei partecipanti".

<sup>27</sup> La nozione di mandato è contenuta nell'art. 1703 c.c.: "Nozione. Il mandato è il contratto con il quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici nei confronti dell'altra".

<sup>28</sup> Art. 18 c.c.: "Responsabilità degli amministratori. Gli amministratori sono responsabili verso l'ente secondo le norme del mandato. È però esente da responsabilità quello degli amministratori il quale non ha partecipato all'atto che ha causato il danno, salvo il caso in cui, essendo a cognizione che l'atto si stava per compiere, egli non abbia fatto constare del proprio dissenso".

Art. 1710 c.c.: "Diligenza del mandatario. Il mandatario è tenuto ad eseguire il mandato con la diligenza del buon padre di famiglia; ma se il mandato è gratuito, la responsabilità per colpa è valutata con minor rigore.

Il mandatario è tenuto a rendere note al mandante le circostanze sopravvenute che possono determinare la revoca o la modificazione del mandato".

Sulla base delle precedenti considerazioni, si può comprendere la ratio della norma (art. 16, primo comma, c.c.) che prescrive l'indicazione nell'atto costitutivo dell'ente del patrimonio, indicazione necessaria ai fini della tutela dei terzi creditori, la cui garanzia è limitata per l'appunto all'ammontare dello stesso. Risulta così comprensibile anche la disposizione dell'art. 33 c.c.<sup>29</sup>, secondo la quale devono indicarsi nel registro delle persone giuridiche istituito presso la cancelleria del tribunale della provincia in cui l'associazione ha sede:

- la data dell'atto costitutivo e quella del decreto di riconoscimento;
- la denominazione dell'associazione;
- lo scopo;
- il patrimonio;
- la durata, qualora sia stata determinata;
- la sede;
- il cognome e nome degli amministratori con la menzione di quelli a cui è stata attribuita la rappresentanza.

La tutela del terzo creditore è evidente, tanto che gli amministratori che non procedono alla registrazione dell'associazione riconosciuta rispondono personalmente e solidalmente delle obbligazioni della stessa. Inoltre, le limitazioni del potere di rappresentanza degli amministratori che non risultano dal registro non sono opponibili ai terzi (art. 19 c.c.<sup>30</sup>).

## 2.2. Organi dell'associazione riconosciuta.

Gli organi dell'associazione riconosciuta sono l'assemblea e l'organo amministrativo.

L'assemblea deve essere convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio, ogniqualvolta se ne ravvisi la necessità e quando ne facciano richiesta un decimo degli associati (art. 20 c.c.<sup>31</sup>).

---

<sup>29</sup> Art. 33 c.c.: "Registrazione delle persone giuridiche. In ogni provincia è istituito un pubblico registro delle persone giuridiche.

Nel registro devono indicarsi la data dell'atto costitutivo e quella del decreto di riconoscimento, la denominazione, lo scopo, il patrimonio, la durata, qualora sia stata determinata, la sede della persona giuridica e il cognome e il nome degli amministratori con la menzione di quelli ai quali è attribuita la rappresentanza.

La registrazione può essere disposta anche d'ufficio.

Gli amministratori di una associazione o di una fondazione non registrata, benchè riconosciuta, rispondono personalmente e solidalmente, insieme con la persona giuridica, delle obbligazioni assunte".

<sup>30</sup> Art. 19 c.c.: "Limitazioni del potere di rappresentanza. Le limitazioni del potere di rappresentanza che non risultano dal registro indicato nell'art. 33 non possono essere opposte ai terzi, salvo che si provi che essi ne erano a conoscenza".

<sup>31</sup> Art. 20 c.c.: "Convocazione dell'assemblea delle associazioni. L'assemblea delle associazioni deve essere convocata dagli amministratori una volta l'anno per l'approvazione del bilancio.

Per quanto riguarda le deliberazioni (art. 21 c.c.<sup>32</sup>), l'assemblea delibera in base al principio maggioritario e con la presenza di almeno la metà degli associati, in prima convocazione. In seconda convocazione le delibere approvate a maggioranza sono valide qualunque sia il numero degli intervenuti. Il codice civile prevede maggioranze qualificate in due casi:

1) nelle deliberazioni di modifica dell'atto costitutivo o dello statuto occorre la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti;

2) per deliberare lo scioglimento della associazione e la devoluzione del patrimonio sociale è necessario il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati.

L'assemblea può inoltre deliberare l'esclusione di un associato, ma solo per gravi motivi (art. 24, terzo comma, c.c.<sup>33</sup>) e l'associato può ricorrere all'autorità giudiziaria contro tale decisione entro sei mesi dalla notificazione della delibera.

Per quanto riguarda l'organo amministrativo<sup>34</sup>, esso può essere composto, in relazione a quanto stabilito dall'atto costitutivo, da un solo soggetto o da più di uno, dando vita in quest'ultima ipotesi al consiglio di amministrazione. I primi amministratori sono nominati dall'atto costitutivo (lo statuto stabilisce la durata della carica), i successivi dall'assemblea. I loro compiti sono:

1) convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio (art. 20, primo comma);

2) effettuazione delle registrazioni previste nel registro delle persone giuridiche (art. 33 c.c.);

3) amministrazione dell'associazione secondo il principio della diligenza richiesta al buon padre di famiglia (art. 18 c.c.).

---

L'assemblea deve essere inoltre convocata quando se ne ravvisi la necessità o quando ne è fatta richiesta motivata da almeno un decimo degli associati. In quest'ultimo caso se gli amministratori non vi provvedono, la convocazione può essere ordinata dal presidente del tribunale".

In merito alle modalità di convocazione dell'assemblea l'art. 8 delle Disposizioni di attuazione del codice civile stabilisce che: "La convocazione dell'assemblea delle associazioni deve farsi nelle forme stabilite nello statuto e, se questo non dispone, mediante avviso personale che deve contenere l'ordine del giorno degli argomenti da trattare.

Se non è vietato dall'atto costitutivo o dallo statuto, gli associati possono farsi rappresentare nell'assemblea da altri associati mediante delega scritta anche in calce all'avviso di convocazione".

<sup>32</sup> Art. 21 c.c.: "Deliberazioni dell'assemblea. Le deliberazioni dell'assemblea sono prese a maggioranza di voti e con la presenza di almeno la metà degli associati. In seconda convocazione, la deliberazione è valida qualunque sia il numero degli intervenuti. Nelle deliberazioni di approvazione del bilancio e in quelle che riguardano la loro responsabilità, gli amministratori non hanno voto. Per modificare l'atto costitutivo e lo statuto, se in essi non è altrimenti disposto, occorrono la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti. Per deliberare lo scioglimento della associazione e la devoluzione del patrimonio occorre il voto favorevole di almeno tre quarti degli associati".

<sup>33</sup> Art. 24, terzo comma, c.c.: "L'esclusione di un associato non può essere deliberata dall'assemblea che per gravi motivi; l'associato può ricorrere all'autorità giudiziaria entro sei mesi dal giorno in cui gli è stata notificata la deliberazione".

<sup>34</sup> Vedi Fiandaca, *op. cit.*, 25.

### 2.3. L'autorizzazione degli acquisti.

La capacità giuridica delle associazioni riconosciute trova un limite nel campo degli acquisti di beni immobili e delle accettazioni di eredità e donazioni. Infatti, l'art. 17<sup>35</sup> del codice civile stabilisce che esse non possono acquistare immobili o accettare donazioni o eredità senza l'autorizzazione governativa.

La dottrina<sup>36</sup> è concorde nell'affermare che lo scopo di questa disposizione è quello di evitare che mezzi patrimoniali eccessivi si accumulino senza alcun controllo nel patrimonio di enti che non hanno scopi produttivi, formando la cosiddetta manomorta, cioè una proprietà sempre nelle mani dello stesso soggetto. È evidente il rischio insito nella sproporzione che potrebbe venire a crearsi, in assenza di controlli, tra mezzi dell'ente e scopo che lo stesso si prefigge, e non solo nel senso di un eccesso di mezzi rispetto ai fini. Infatti, se è vero che la situazione più probabile è l'inutilizzo di risorse economiche, bisogna ricordare che è anche possibile che l'associazione acquisti immobili a condizioni particolarmente sfavorevoli o accetti donazioni o eredità gravate da oneri che impongono all'ente compiti nuovi, mettendo in forse la garanzia dei creditori. L'autorizzazione governativa è perciò anche un mezzo per tutelare i terzi entrati in contatto con l'associazione<sup>37</sup>.

---

<sup>35</sup> Art. 17 c.c.: "Acquisto di immobili e accettazione di donazioni, eredità e legati. La persona giuridica non può acquistare beni immobili, né accettare donazioni o eredità, né conseguire legati senza l'autorizzazione governativa. Senza questa autorizzazione, l'acquisto e l'accettazione non hanno effetto.

<sup>36</sup> Trimarchi, *op. cit.*, 96: "È chiaro infatti che, se le risorse patrimoniali superano la misura necessaria per gli scopi dell'ente, questo tenderà a lasciarle inutilizzate o comunque a mortificarne la potenzialità produttiva sottraendole al dinamismo della vita economica. Questo pericolo di immobilità è soprattutto spiccato quando si tratti di beni ricevuti in donazione, o di lasciti testamentari, a causa dei vincoli di destinazione che spesso li accompagnano.

Uno scopo ulteriore è quello di impedire che acquisti a titolo oneroso di particolare importanza avvengano a condizioni svantaggiose, tali da poter diminuire il patrimonio dell'ente, o che gli oneri apposti alle donazioni o ai lasciti impongano all'ente beneficiario compiti nuovi, alterando quel rapporto tra mezzi patrimoniali e scopo istituzionale, sulla base del quale era stata a suo tempo concessa la personalità giuridica: si tratta, dunque, di una tutela dei creditori".

Vedi anche Trabucchi, *op. cit.*, 111.

<sup>37</sup> La procedura per ottenere l'autorizzazione agli acquisti è disciplinata dall'art. 5 delle Disposizioni di attuazione del c.c.: "La domanda per ottenere l'autorizzazione prevista nell'art. 17 del codice deve essere presentata al prefetto della provincia in cui la persona giuridica ha la sua sede e accompagnata dai documenti necessari per dimostrare l'entità, le condizioni, l'opportunità dell'acquisto, nonché la destinazione dei beni.

Il prefetto raccoglie le opportune informazioni, sente, quando trattasi di atti di ultima volontà, coloro ai quali per successione sarebbero devoluti i beni lasciati alla persona giuridica, e, ove non sia delegato a concedere la chiesta autorizzazione, trasmette la domanda al ministero competente secondo l'attività che la persona giuridica svolge. In tal caso l'autorizzazione è data con Decreto del Presidente della Repubblica.

Durante il procedimento i rappresentanti della persona giuridica possono compiere gli atti che tendono a conservarne i diritti".

L'art. 6 delle Disposizioni di attuazione del c.c. stabilisce inoltre che: "L'acquisto di beni immobili in seguito a subastazione effettuata a carico di un debitore della persona giuridica non è soggetta alla necessità di autorizzazione. Tuttavia, entro trenta giorni dall'acquisto i rappresentanti della persona giuridica devono darne comunicazione al prefetto".

## **2.4. L'estinzione dell'associazione.**

Oltre che per le cause previste nell'atto costitutivo o nello statuto, l'associazione si estingue per i seguenti motivi (art. 27 c.c.<sup>38</sup>):

- a) raggiungimento dello scopo o sopravvenuta impossibilità di conseguirlo;
- b) sopravvenuta mancanza di tutti gli associati;
- c) deliberazione dell'assemblea con voto favorevole di almeno i tre quarti degli associati (art. 21 c.c.).

Dal momento che si tratta di associazione riconosciuta, queste cause di estinzione devono essere dichiarate dall'autorità governativa (art. 27, ultimo comma, c.c.).

In seguito al verificarsi di una delle dette cause l'associazione non viene meno immediatamente, ma entra nella fase di liquidazione (art. 30 c.c.<sup>39</sup>), in cui non si possono compiere nuove operazioni, ma si devono solo definire le pendenze esistenti nei confronti dei creditori (art. 29 c.c.<sup>40</sup>).

I beni restanti successivamente al pagamento dei debiti dell'ente sono devoluti sulla base (art. 31, primo e secondo comma, c.c.) dell'atto costitutivo, dello statuto o della deliberazione di scioglimento; in mancanza di una specifica disposizione, l'autorità governativa devolve i beni ad enti aventi fini analoghi.

## **3. L'ASSOCIAZIONE NON RICONOSCIUTA.**

### **3.1. L'autonomia patrimoniale imperfetta.**

Si è già detto in precedenza che la maggior parte delle associazioni sportive operanti nella realtà agisce nella forma di associazione non riconosciuta, la cui disciplina è contenuta negli articoli 36-38 c.c.. Tale figura giuridica si addice meglio al-

---

<sup>38</sup> Art. 27 c.c.: "Estinzione della persona giuridica. Oltre che per le cause previste nell'atto costitutivo o nello statuto, la persona giuridica si estingue quando lo scopo è stato raggiunto o è divenuto impossibile.

Le associazioni si estinguono inoltre quando tutti gli associati sono venuti a mancare.

L'estinzione è dichiarata dall'autorità governativa, su istanza di qualunque interessato o anche d'ufficio".

<sup>39</sup> Art. 30 c.c.: "Liquidazione. Dichiarata l'estinzione della persona giuridica o disposto lo scioglimento dell'associazione, si procede alla liquidazione del patrimonio secondo le norme di attuazione del codice".

Le norme a cui l'articolo fa riferimento sono quelle che vanno dall'art. 11 all'art. 21 delle Disposizioni di attuazione del codice civile.

<sup>40</sup> Art. 29 c.c.: "Divieto di nuove operazioni. Gli amministratori non possono compiere nuove operazioni, appena è stato loro comunicato il provvedimento che dichiara l'estinzione della persona giuridica o il provvedimento con cui l'autorità, a norma di legge, ha ordinato lo scioglimento dell'associazione, o appena è stata adottata dall'assemblea la deliberazione di scioglimento dell'associazione medesima. Qualora trasgrediscano questo divieto, assumono responsabilità personale e solidale".

l'esercizio di un'attività di natura ideale, quale quella sportiva praticata in forma puramente dilettantistica, perché essa garantisce maggiore autonomia, snellezza di procedure e assenza di formalità particolari<sup>41</sup>. È anche vero, però, che la responsabilità personale per le obbligazioni dell'ente di coloro che agiscono in nome e per conto dello stesso (art. 38 c.c., vedi infra) è molto pericolosa non appena intorno al fatto sportivo cominciano a ruotare interessi economici consistenti.

Detto questo, è necessario ribadire che principale caratteristica della associazione non riconosciuta, caratteristica differenziante rispetto alla figura giuridica descritta nel precedente paragrafo, è l'assenza della personalità giuridica. Ciò, tuttavia, non implica che detti enti non siano in alcun modo autonomi rispetto ai soggetti che li compongono. Infatti, come riconosciuto in dottrina<sup>42</sup>, alle associazioni non riconosciute è stata concessa dal legislatore un'autonomia patrimoniale di grado inferiore, non più quindi perfetta, come per le persone giuridiche, ma imperfetta; per tali enti il legislatore ha cioè creato un particolare schermo giuridico che difende il patrimonio dell'organizzazione dai debiti dei singoli partecipanti, assicurando in ogni caso la destinazione preferenziale dell'attivo dell'ente alla soddisfazione dei creditori dell'ente stesso.

Questa parziale separatezza tra patrimonio dell'associazione e patrimoni dei singoli associati è sancita:

- dall'art. 37 c.c., in base al quale i contributi dei singoli costituiscono un fondo comune, del quale non è possibile chiedere la divisione finché l'associazione dura o pretendere la quota in caso di recesso;
- dall'art. 38 c.c.<sup>43</sup>, in base al quale il fondo comune è destinato alla soddisfa-

---

<sup>41</sup> Vinci-Gagliardi, *op. cit.*, p. 36: "Per la costituzione di un'associazione della quale non si intende chiedere il riconoscimento, di regola non bisogna seguire particolari modalità; non sono indispensabili un atto pubblico, una scrittura privata e neppure una dichiarazione espressa: basta che più soggetti manifestino il proposito di svolgere in forma stabile un'attività di comune interesse e di dotarsi a questo fine di un ordinamento interno".

<sup>42</sup> – Trimarchi, *op. cit.*, 86, vedi nota n. 26.

– Trabucchi, *op. cit.*, 114: "Opportunamente nel codice viene riconosciuta a tali gruppi una certa autonomia. Quando c'è un fondo comune, formato dalle quote degli associati e dai successivi acquisti, si riconosce un'autonomia amministrativa, ma soprattutto un'autonomia patrimoniale: finché dura l'associazione i beni comuni non possono essere divisi ma sono impiegati unicamente per lo scopo previsto (patrimonio di destinazione)".

– Caira, *op. cit.*, 20: "L'associazione non riconosciuta è priva di personalità giuridica ma ciò non vuol significare che essa non abbia una sua capacità d'agire; in effetti si è in presenza di un ente giuridico autonomo, disciplinato dal codice civile, dotato di una parziale capacità giuridica che si estrinseca nella capacità processuale, in una propria responsabilità e in un fondo comune".

Anche la Corte di Cassazione si è schierata su queste posizioni affermando (Sentenza n. 3448 del 21 giugno 1979) che "... l'associazione non riconosciuta è un soggetto di diritto autonomo distinto dagli associati con capacità sostanziale e processuale, esplicita mediante persone fisiche che agiscono in base al principio di rappresentazione organica e non in base a un rapporto di delegazione volontaria degli associati".

<sup>43</sup> Art. 38 c.c.: "Obbligazioni. Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione".

zione preferenziale dei creditori dell'associazione. La stessa norma dispone inoltre che per le obbligazioni assunte dalle associazioni non riconosciute rispondono personalmente e in solido<sup>44</sup> coloro che hanno agito in nome e per conto di esse. Non esiste inoltre alcun "beneficium excussionis" a favore dei rappresentanti dell'associazione, perché i creditori non sono tenuti a rivalersi in primo luogo sul fondo comune, potendo benissimo rivolgersi direttamente o simultaneamente agli stessi<sup>45</sup>. Tale responsabilità personale di chi rappresenta l'ente è stata prevista dal legislatore proprio perché manca nelle associazioni non riconosciute il controllo governativo, tendente ad accertare la consistenza dei mezzi in relazione ai fini che l'ente si propone.

---

<sup>44</sup> Trabucchi, *op. cit.*, 527, definisce così il concetto di obbligazione solidale: "Nell'obbligazione con più soggetti, quando pur non ci sarebbero difficoltà nel far singolarmente la prestazione, una distinzione va fatta nella stessa struttura del vincolo, secondo che il dovere dell'adempimento incida sopra ciascuno degli obbligati pro rata, oppure su ciascuno pro toto. Corrispondentemente, quando più sono i creditori, il diritto all'estinzione può essere riconosciuto a ciascuno solo per la sua rata, o a ciascuno per l'intero. L'obbligazione si chiama parziaria quando l'obbligo o il diritto di ognuno è proporzionale alla sua partecipazione al vincolo obbligatorio; si dice solidale attiva, quando essendoci più di un creditore, ciascuno ha diritto di pretendere la prestazione per l'intero (*singulis solidum debetur*); solidale passiva quando più sono i debitori e ciascuno ha l'obbligo di eseguire la prestazione pro toto (*singuli solidum debent*). Nell'obbligazione solidale passiva l'adempimento di un debitore libera anche tutti gli altri; nella solidale attiva la prestazione ottenuta da uno dei creditori libera il debitore verso tutti".

<sup>45</sup> Fiandaca, *op. cit.*, 27; Caira, *op. cit.*, 24: "È da ritenere che coloro che rilevano successivamente la rappresentanza legale dell'associazione, prendendo cognizione delle obbligazioni in essere, debbano, a loro volta, rispondere con il loro patrimonio, oltre che con il fondo comune dell'associazione, delle obbligazioni medesime, ma sempre solidalmente con il precedente assuntore delle obbligazioni sociali. Il rappresentante dell'associazione e, nella specie, anche colui che, munito di apposita procura, abbia agito in veste di rappresentante occasionale è, ai sensi del secondo periodo dell'art. 38, personalmente e solidalmente responsabile nei confronti del terzo creditore e, secondo la giurisprudenza, che ha riconosciuto natura fideiussoria alla responsabilità solidale del rappresentante dell'associazione non riconosciuta, non opera il beneficium excussionis, cosicché è possibile per il terzo creditore rivalersi sul patrimonio del rappresentante, invece che sul fondo comune. La questione come si può notare è estremamente attuale e molti sono i rappresentanti di associazioni più o meno sprovveduti che assumono con troppa superficialità obbligazioni contrattuali in nome e per conto dell'associazione ritenendo che alla fine dovrà essere solo questa a risponderne. Invece, anche dopo le inevitabili dimissioni da presidente, se non addirittura da socio, l'ex rappresentante risponderà con il suo patrimonio dell'obbligazione assunta anche se sono intervenuti accordi tra la vecchia e la nuova dirigenza che restano, tuttavia, sempre soltanto accordi tra le parti senza impegnare i terzi, salvo che questi ultimi non abbiano accettato di sollevare il precedente rappresentante dalla responsabilità con un'adesione scritta".

Con riferimento alla responsabilità degli amministratori di un organismo sportivo dilettantistico, la Commissione Tributaria Centrale (Sezione V, decisione n. 5109 del 13 febbraio 1989, riportata in Caira, *op. cit.*, 25) ha affermato che quando esso è costituito nella forma di comitato (art. 40 c.c.), che si rinnova anno per anno per l'espletamento dell'attività sportiva, con conseguente autonoma gestione per ciascuna stagione sportiva e scioglimento al termine della stagione stessa, la responsabilità solidale, sotto il profilo fiscale, dei suoi rappresentanti è limitata al periodo in cui ciascuno di essi ha rappresentato il comitato stesso.

Caira, *op. cit.*, 23, osserva che tale decisione "... assume rilevanza in quanto ribadisce implicitamente la responsabilità, con vincolo di solidarietà con gli ex rappresentanti, dei rappresentanti dell'associazione non riconosciuta di cui all'art. 36 del c.c. anche per le gestioni afferenti periodi precedenti nei quali la rappresentanza dell'associazione stessa era affidata ad altri soggetti".

### 3.2. Conseguenze della mancanza della personalità giuridica.

Innanzitutto, conseguenza dell'assenza di personalità giuridica è la possibilità per gli associati di regolare l'ordinamento interno e l'amministrazione dell'ente sulla base dei loro accordi (art. 36 c.c.). Anche in fase di costituzione non è richiesta alcuna formalità e l'atto costitutivo può anche non avere forma scritta, dato che è sufficiente un accordo verbale tra gli associati<sup>46</sup>.

Inoltre, l'associazione non riconosciuta non è sottoposta agli obblighi di pubblicità ai quali è invece soggetta la riconosciuta: la possibilità di rivalersi sui patrimoni di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione incrementa la garanzia dei creditori, rendendo non necessarie le forme di pubblicità previste per le persone giuridiche.

Infine, l'associazione non riconosciuta non può accettare eredità e donazioni perché sussiste anche con riferimento ad essa il rischio di immobilizzare risorse produttive. Per accettare eredità e donazioni l'associazione deve quindi chiedere il riconoscimento all'autorità governativa entro un anno dal giorno in cui il testamento è eseguibile (art. 600 c.c.<sup>47</sup>) o il donatario ha avuto conoscenza della proposta di donazione, secondo l'unanime interpretazione dell'art. 786 c.c.<sup>48</sup>.

## 4. NORME PARTICOLARI PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE.

Esaminata la disciplina civilistica relativa alle associazioni, è possibile giungere ad una definizione di associazione sportiva, accettando la tesi di quella dottrina<sup>49</sup>, secondo la quale essa è un'associazione dilettantistica che promuove in forma organizzata la pratica sportiva, mettendo a disposizione dei propri associa-

---

<sup>46</sup> Fiandaca, *op. cit.*, 26, descrive i due differenti modi in cui può costituirsi una associazione non riconosciuta: "Si ha costituzione simultanea qualora gli associati, riuniti in assemblea, procedano alla costituzione senza alcuna soluzione di continuità tra la dichiarazione di volontà dei vari contraenti e la costituzione medesima. Qualora i promotori si assumano l'iniziativa della costituzione cui abbia fatto seguito l'adesione da parte di tutti gli interessati e la convocazione dell'assemblea costituente per la relativa deliberazione, si parlerà invece di costituzione successiva".

<sup>47</sup> Art. 600 c.c.: "Enti non riconosciuti. Le disposizioni a favore di un ente non riconosciuto non hanno efficacia, se entro un anno dal giorno in cui il testamento è eseguibile non è fatta l'istanza per ottenere il riconoscimento.

Fino a quando l'ente non è costituito possono essere promossi gli opportuni provvedimenti conservativi".

<sup>48</sup> Art. 786 c.c.: "Donazione a ente non riconosciuto. La donazione a favore di un ente non riconosciuto non ha efficacia se entro un anno non è notificata al donante l'istanza per ottenere il riconoscimento. La notificazione produce gli effetti indicati dall'ultimo comma dell'art. 782.

Salvo diversa disposizione del donante i frutti maturati prima del riconoscimento sono riservati al donatario".

<sup>49</sup> Tonucci, Fusillo, Nardulli, *Il circolo tennis: gestione amministrativa e fiscale*, A cura della Federazione Italiana Tennis, 1988, 21.

ti le strutture per lo svolgimento della stessa, il tutto senza alcun fine di lucro.

Le associazioni sportive devono essere rette da uno statuto approvato, ai sensi del combinato disposto degli articoli 32 e 33 del D.P.R. 28 marzo 1986, n. 157<sup>50</sup>, dal C.O.N.I. o, su delega dello stesso, dalle federazioni nazionali competenti.

Anche i regolamenti interni delle singole federazioni nazionali dispongono che l'atto costitutivo e lo statuto in copia autentica devono essere allegati alla richiesta di affiliazione presentata alla federazione<sup>51</sup>. È importante perciò notare che le associazioni sportive non riconosciute abbisognano di un atto costitutivo e di uno statuto redatti nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, dai

---

<sup>50</sup> Art. 32, primo comma, D.P.R. 28 marzo 1986, n. 157: "Riconoscimento delle società sportive. Le società, le associazioni e gli enti sportivi non hanno scopo di lucro e sono riconosciuti ai fini sportivi dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano o, per delega, dalle federazioni sportive nazionali. Il riconoscimento delle società polisportive è fatto per le singole specialità dello sport praticato". Art. 33 D.P.R. n. 157/1986: "Ordinamento delle società sportive. Le società, le associazioni e gli enti sportivi sono retti da uno statuto che deve essere approvato dall'organo che procede al riconoscimento, ai sensi del precedente art. 32.

Alla stessa approvazione sono sottoposte le eventuali modifiche allo statuto nonché i regolamenti interni".

<sup>51</sup> È utile riportare come esempio le regole relative all'affiliazione della Federazione Italiana Tennis. De Caro, *Guida all'organizzazione amministrativa e fiscale di un circolo di tennis*, a cura F.I.T., 14, osserva: "Una volta costituita l'associazione sportiva, si dovrà procedere alla affiliazione presso la F.I.T., osservando le norme del suo regolamento interno, previste al capo II, art. 5, che si riporta integralmente:

Capo II – Affiliazione. Art. 5: Modalità di affiliazione. L'affiliazione si ottiene mediante domanda diretta alla F.I.T. e inoltrata mediante apposito modulo, tramite il comitato regionale competente.

Le associazioni di categoria A devono corredare la domanda con i seguenti documenti:

1) copia dell'atto costitutivo e dello statuto o scrittura privata con firme autenticate rogati dal notaio (o del regolamento per le sezioni tennis dei gruppi polisportivi), nei quali si dichiara espressamente che l'associazione accetta per sé e i propri tesserati, statuto e regolamento della F.I.T.;

2) indicazioni della natura dei campi e della natura del fondo, con descrizione relativa ad eventuale illuminazione, copertura e tribuna;

3) indicazione del titolo di utilizzo degli immobili e degli impianti;

4) elenco dei componenti il consiglio direttivo;

5) indicazione del numero dei componenti l'associazione per il tesseramento (suddivisi in tessere agonistiche e in tessere non agonistiche); aggiornamenti di tali elenchi possono essere trasmessi nel corso dell'anno.

Le associazioni di categoria B devono corredare la domanda soltanto con i documenti di cui ai precedenti numeri 1), 4) e 5). ... "

L'art. 15, primo comma, delle norme organizzative interne della Federcalcio dispone: "Affiliazione. Per ottenere l'affiliazione dalla F.I.G.C. le società debbono inoltrare al presidente federale apposita domanda, sottoscritta dal legale rappresentante e corredata dai seguenti documenti in copia autentica:

a) atto costitutivo e statuto sociale;

b) elenco nominativo dei componenti l'organo o gli organi direttivi;

c) dichiarazione di disponibilità di un idoneo campo da giuoco".

Il termine "società" utilizzato nella disposizione citata non è utilizzato in senso tecnico-giuridico. Infatti, l'art. 14 delle norme organizzative interne recita: "Ai fini delle presenti norme organizzative e di ogni altra disposizione avente efficacia nell'ambito della F.I.G.C., con il termine società si indicano tutti gli enti a struttura associativa che, indipendentemente dalla forma giuridica adottata, svolgono l'attività sportiva del giuoco del calcio".

quali devono risultare generalmente la sede sociale, la denominazione sociale e la dichiarazione di accettazione del regolamento federale<sup>52</sup>.

Inoltre, i regolamenti federali solitamente prescrivono:

a) che gli enti affiliati perseguano finalità esclusive di potenziamento dello sport<sup>53</sup>;

b) che essi reinvestano eventuali plusvalenze di gestione per il raggiungimento dell'oggetto sociale;

c) che, in caso di scioglimento dell'associazione, le eventuali somme residue siano devolute ad enti che perseguono gli stessi scopi.

Infine, bisogna ricordare che un importante vantaggio per l'associazione spor-

---

<sup>52</sup> Per quanto riguarda la Federazione Italiana Giuoco Calcio, tali obblighi sono imposti dall'art. 17 e 18 del Regolamento interno.

Art. 17, primo comma: Denominazione sociale. La denominazione sociale risultante dall'atto di affiliazione è tutelata dalla F.I.G.C. secondo i principi della priorità e dell'ordinato andamento delle attività sportive”.

Art. 18, primo comma: “Sede sociale. La sede sociale è quella indicata al momento della affiliazione”.

<sup>53</sup> Vedi per esempio l'art. 1 dello Statuto della Federazione Italiana Giuoco Calcio: “La Federazione Italiana Giuoco Calcio è l'associazione delle società, delle associazioni e degli altri organismi ad essa affiliati che perseguono il fine di praticare il giuoco del calcio in Italia”.

<sup>54</sup> La L. 18 febbraio 1983, n. 50 reca “Modifiche e integrazioni alla L. 24 dicembre 1957, n. 1295, riguardante l'Istituto per il Credito Sportivo”. L'art. 2 recita: “L'art. 3 della L. 24 dicembre 1957, n. 1295, è sostituito dal seguente: Art. 3. L'istituto esercita, sotto forma di mutui a medio e lungo termine, il credito a favore di enti pubblici locali e di altri enti pubblici che, in base a progetti approvati secondo le norme previste per le operazioni finanziate dalla Cassa Depositi e Prestiti, sentito il parere tecnico del C.O.N.I., intendono costruire, ampliare, attrezzare e migliorare impianti sportivi, ivi compresa l'acquisizione delle relative aree, nonché acquistare immobili da destinare ad attività sportive.

Il credito viene esercitato altresì, nella forma, con le modalità e per le finalità di cui al precedente comma, a favore di:

- federazioni sportive nazionali riconosciute dal C.O.N.I.;
- società e associazioni sportive aventi personalità giuridica e riconosciute dal C.O.N.I.;
- enti di promozione sportiva, aventi personalità giuridica e riconosciuti dal C.O.N.I.;
- società e associazioni affiliate ai predetti enti di promozione sportiva, costituite senza fine di lucro, aventi personalità giuridica;
- nonché a favore di ogni altro ente morale che persegua, in conformità della normativa che lo concerne e sia pure indirettamente, finalità ricreative e sportive senza fini di lucro”.

La L. 6 marzo 1987, n. 65 ha migliorato le possibilità per le società sportive di ricorrere al Credito Sportivo. La legge citata ha autorizzato l'Istituto per il Credito Sportivo a concedere mutui decennali assistiti dal contributo statale alle società e associazioni sportive, aventi personalità giuridica e riconosciute dal C.O.N.I., per la realizzazione degli interventi destinati:

- a) a soddisfare le esigenze dei campionati delle diverse discipline sportive con strutture polifunzionali;
- b) a promuovere l'esercizio dell'attività sportiva mediante la realizzazione di strutture polifunzionali.

Tonucci, Fusillo, Nardulli, *op. cit.*, 32, osservano: “Dal punto di vista formale il circolo, per accedere al credito, deve inoltrare domanda di mutuo, sottoscritta dal rappresentante legale, corredata da tutti i dati necessari per la concessione del finanziamento (descrizione dell'opera, preventivo). Il circolo deve inoltre offrire all'istituto delle fidejussioni da parte di terzi e/o delle garanzie reali che assicurino il buon esito del rimborso del mutuo”.

tiva, legato all'assunzione della personalità giuridica, è la possibilità di accedere ai finanziamenti dell'Istituto per il Credito Sportivo. Tali finanziamenti sono concessi a particolari condizioni e a tassi agevolati per costruire, ampliare, attrezzare e migliorare impianti sportivi, nonché acquistare immobili da destinare ad attività sportiva (art. 2, L. 18 febbraio 1983, n. 50<sup>54</sup>). Le associazioni non riconosciute devono quindi preventivamente ottenere il riconoscimento per accedere ai mutui<sup>55</sup> concessi dall'istituto in parola.

---

<sup>55</sup> La nozione di mutuo è stabilita dall'art. 1813 del c.c.: "Nozione. Il mutuo è il contratto col quale una parte consegna all'altra una determinata quantità di denaro o di altre cose fungibili e l'altra si obbliga a restituire altrettante cose della stessa specie e qualità".

## CAPITOLO 6

## QUALIFICAZIONE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DA UN PUNTO DI VISTA TRIBUTARIO

### 1. ENTI COMMERCIALI E ENTI NON COMMERCIALI.

Nel capitolo precedente, dedicato all'esame degli aspetti civilistici della giuridica associazione, si è affermato che caratteristica indefettibile della stessa è il perseguimento di un fine di tipo ideale. Con riferimento alla specifica realtà delle associazioni sportive, loro obiettivo è diffondere l'esercizio della pratica sportiva nell'ambiente sociale, fungendo da supporto al singolo individuo che decide di dedicare parte del suo tempo ad essa.

Se da un punto di vista civilistico questo fatto è estremamente qualificante quanto permette di distinguere le associazioni dalle società<sup>1</sup>, da un punto di vista tributario l'obiettivo in funzione del quale un'attività è messa in atto è irrilevante ai fini della classificazione giuridica del soggetto. In altri termini, l'assenza di fini di lucro, o meglio i fini istituzionali di un ente non consentono di classificarlo allo stesso all'interno di una categoria di soggetti passivi, dato che per il legislatore tributario ciò che conta in questo senso è la natura dell'attività svolta<sup>2</sup> e non lo spettro più propriamente soggettivo, e quindi l'obiettivo perseguito, è invece quello considerato dal legislatore:

<sup>1</sup> Galgano, *Diritto commerciale: le società*, Ed. Zanichelli, Bologna, 1984, 12: "È la specificità dello scopo perseguito, non già quella dell'attività svolta per realizzarlo, l'elemento che distingue l'associazione dalla società".  
Vedi capitolo quinto, paragrafo 1.

<sup>2</sup> La dottrina ha unanimemente riconosciuto questo fatto:  
Pettinato, *Statuto, qualifica soggettiva e imposizione proporzionale sugli enti non commerciali: svolti attuali di antichi problemi*, Boll. trib., 1986, 1734 e ss., 1735: "All'indomani del 1974, (l'Amministrazione finanziaria) sembrava inevitabilmente procedere secondo il seguente ma di pensiero:

1) l'assenza di fini di lucro, e più in generale i fini istituzionali di un ente non rilevano per la qualificazione soggettiva: conta l'oggetto (cioè quello che si fa);  
2) il primo passo è, dunque, identificare su un piano oggettivo le attività commerciali come quelle previste dalla legge fiscale;

- per la concessione di agevolazioni fiscali<sup>3</sup>;
- per sottoporre, come si vedrà, particolari categorie di operazioni ad un regime impositivo differenziato<sup>4</sup>;
- con riferimento allo Stato, ai comuni, alle province e alle regioni, non sottoposti ad imposta sul reddito delle persone giuridiche ai sensi dell'art. 88 del Testo Unico

3) fatto ciò, bisogna procedere al confronto con le attività non commerciali e scoprire l'oggetto principale

Vedi anche Perrone, *Società e associazioni sportive nelle imposte dirette e nell'I.V.A.*, Ed. Buffetti, 16, e Sacchetto, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico*, Circolare del Cor. Trib., n. 8, 1989, 31.

Anche l'Amministrazione finanziaria ha ribadito più volte questo fatto. A titolo di esempio si ricordano:

- la Risoluzione Ministeriale n. 10/50115 del 18 dicembre 1975: "... non sembra alla scrivente che l'inesistenza di uno scopo istituzionale di lucro, inteso quale ripartizione dei proventi tra i partecipanti, sia di per sé sufficiente ad escludere il carattere commerciale di un ente. Anzi, si osserva che per aversi esercizio di attività commerciale non è necessario il fine di lucro; sufficiente è solo che l'attività esercitata sia idonea a configurarlo".
- la Risoluzione Ministeriale n. 11/906 del 9 luglio 1975: "... alla classificazione degli istituti in questione (Istituti Autonomi Case Popolari) tra gli enti commerciali non sono di ostacolo né la particolarità dei fini pubblicistici perseguiti, né le limitazioni legislative cui sono sottoposti".
- la Risoluzione Ministeriale n. 10/614 del 25 marzo 1975.
- la Risoluzione Ministeriale n. 10/628 del 17 febbraio 1977 (relativa alla Croce Rossa Italiana). In tale risoluzione l'Amministrazione finanziaria sostenne che possono essere reputate attività commerciali anche quelle del tutto in linea con i compiti istituzionali di un ente non avente finalità lucrative.

<sup>3</sup> L'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 concede a determinati enti, in vista della rilevante funzione sociale degli scopi da essi perseguiti, una riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche: "Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) regioni, province, comuni, camere di commercio e loro consorzi;
- b) aziende dello Stato ... ;
- c) Cassa per il Mezzogiorno e consorzi per le aree e i nuclei di sviluppo industriale ... ;
- d) consorzi di bonifica, di miglioramento e di irrigazione e per opere idrauliche, partecipanze e università agrarie;
- e) istituto nazionale per le case degli impiegati statali, Gescal e istituti autonomi per le case popolari;
- f) enti e istituti di previdenza e assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e di beneficenza;
- g) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fini di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- h) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza e di istruzione;
- i) aziende autonome di case popolari o aziende che gestiscono di fatto in regime di monopolio servizi di interesse pubblico, costituite esclusivamente dagli enti indicati alla lettera a. ...".

<sup>4</sup> Si intende riferirsi agli enti di tipo associativo che perseguono finalità politiche, sindacali, religiose, assistenziali, culturali e sportive. Come si vedrà più avanti le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da tali enti nei confronti di propri associati, dietro corrispettivo, non rientrano tra le attività commerciali.

<sup>5</sup> Art. 88 T.U.I.R.: "Stato ed enti pubblici. Gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta. Non costituiscono esercizio di attività commerciali:

Questa linea direttrice dell'azione del legislatore tributario è sancita dal primo comma dell'art. 87 del T.U.I.R.<sup>6</sup>, nel quale sono elencati i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Infatti, tale norma classifica i soggetti diversi dalle società in due distinte categorie, non in relazione alla loro natura giuridica (associazione riconosciuta o non riconosciuta, comitato o fondazione, consorzio) o alla loro natura pubblica o privata, ma in relazione al tipo di attività svolta<sup>7</sup>.

Sono così individuati:

1) gli enti pubblici e privati diversi dalle società e residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (lettera b). Tali organismi sono definiti dal primo comma dell'art. 9 del T.U.I.R.<sup>8</sup> enti commerciali;

2) gli enti pubblici e privati diversi dalle società e residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (lettera c). Il legislatore definisce tali organismi enti non commerciali in relazione alla loro disciplina ai fini delle imposte sui redditi dedicata nel capo III del titolo II del Testo Unico<sup>9</sup> (artt. 108-111)<sup>10</sup>.

a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici;

b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti o autorizzati a tal fine, comprese le unità sanitarie locali.

<sup>6</sup> Art. 87, primo e secondo comma, T.U.I.R.: "Soggetti passivi. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

d) le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non aventi tenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono compresi anche le società e le associazioni indicati nell'art. 5".

<sup>7</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 5: "L'art. 87 del Testo Unico, che conferma nella sostanza la lett. c) del primo comma dell'art. 2 del D.P.R. n. 598/1973, dopo aver menzionato le figure tipiche di soggetto passivo (società, ecc.), anziché elencare direttamente quali siano tutte le altre categorie civilistiche che possono essere inquadrare nel gruppo impositivo, espone gli elementi oggettivi e organizzativi in base ai quali il soggetto entra nella soggettività impositiva. È opportuno evidenziare che, in base all'art. 87 del T.U.I.R., può rientrare nel soggetto di imposta anche se non si possiede la personalità giuridica, per cui il contributo viene a gravare anche su enti pubblici e privati privi di personalità giuridica. L'insieme di questi enti costituisce il gruppo cosiddetto di enti non societari".

<sup>8</sup> Vedi capitolo terzo, paragrafo 1.2, nota n. 10.

<sup>9</sup> Il capo III del titolo II del Testo Unico è per l'appunto intitolato "Enti non commerciali".

<sup>10</sup> Fiandaca, *Enti non commerciali*, Rass. trib., n. 9, 1991, 21: "Allo stato attuale rientrano nella categoria enti non commerciali: le accademie; le associazioni con o senza personalità giuridica".

Il secondo comma della disposizione in esame stabilisce inoltre che tra gli enti diversi dalle società di cui alle lettere b) e c) si comprendono:

- 1) le persone giuridiche;
- 2) le associazioni non riconosciute;
- 3) i consorzi;
- 4) le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo<sup>11</sup>.

Detto questo, non si può non condividere la posizione dottrinale<sup>12</sup> che qualifica gli enti non commerciali come centri autonomi di imposizione tributaria che svolgono, indipendentemente dalla loro natura pubblica o privata e dalla loro forma giuridica, un'attività commerciale in via accessoria o secondaria, attività che è invece oggetto principale degli enti commerciali.

Le associazioni sportive sono perciò riconducibili senza dubbio ad una delle due categorie delineate dall'art. 87 del Testo Unico; se hanno come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, sono enti commerciali, altrimenti devono essere inquadrati tra gli enti non commerciali. Il problema è aggravato dal fatto che il più delle volte<sup>13</sup> i sodalizi sportivi dilettantistici svolgono, accanto all'attività agonistica, nettamente prevalente, una o più attività commerciali ad essa complementari; diviene perciò necessario un esame sulla natura dell'attività svolta.

---

le associazioni o enti culturali; le associazioni e gli istituti religiosi; le associazioni sindacali e di categoria; le associazioni sportive; le casse mutue; i circoli, i clubs, i comitati privati o pubblici aventi finalità di soccorso, beneficenza, promotori di opere pubbliche, eccetera; le congregazioni; i consorzi pubblici comunali, provinciali o regionali per la costruzione/manutenzione di opere pubbliche; gli enti pubblici territoriali quali i comuni, le province e le regioni, le fondazioni con o senza personalità giuridica; le istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza”.

Sacchetto, *op. cit.*, 6: “Ciò che accomuna tutti questi enti non commerciali appartenenti alle più svariate specie è innanzitutto un elemento o connotato negativo: la non commercialità, cioè la caratteristica di non svolgere o di svolgere solo occasionalmente un'attività commerciale di impresa. ... Una categoria quella degli enti non commerciali che, prima facie, può considerarsi residuale”.

<sup>11</sup> Sul significato di questa vera e propria norma di chiusura è utile riportare quanto affermato da Sacchetto, *op. cit.*, 14: “Agli effetti pratici si può ritenere che:

- 1) indipendentemente dalla denominazione, la Finanza non richiede la personalità giuridica per l'assoggettabilità al tributo in esame;
- 2) qualora una qualsiasi organizzazione realizzi un reddito autonomamente proprio (cioè possa godere autonomamente della ricchezza prodotta), rientra nella categoria degli enti non societari e quindi diventa soggetto passivo tributario agli effetti dell'IRPEG;
- 3) se invece l'organizzazione in esame non può assumere la titolarità dei proventi eventualmente prodotti, perché si limita a trasferire verso altri l'afflusso di nuova ricchezza, vuoi per ragioni strutturali, vuoi per vincoli statutari, ecc.) non può acquisire la qualità di soggetto passivo ai fini IRPEG che spetterà, invece, agli associati ovvero all'entità soggettiva reale beneficiaria dei proventi in questione”.

<sup>12</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 8.

<sup>13</sup> Vedi De Caro, *Guida all'organizzazione amministrativa e fiscale di un circolo di tennis*, a cura della Federazione Italiana Tennis, 1989, 18.

Le conseguenze dell'indagine in parola e dell'attribuzione che ne deriva sono molto rilevanti, perché ad ognuna delle due categorie individuate corrisponde un distinto regime impositivo. Infatti, gli enti commerciali sono equiparati alle società e perciò tutti i redditi da essi prodotti sono assimilati al reddito di impresa. Tali organismi subiscono il prelievo sulla base delle risultanze del conto dei redditi e delle perdite, alle quali sono applicate le variazioni di cui all'art. 29 del T.U.I.R.<sup>14</sup>. Per gli enti non commerciali, invece, il reddito complessivo è costituito dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ognuno dei quali è determinato con regole proprie (art. 108 T.U.I.R.<sup>15</sup>).

Peraltro, l'esame dei regimi impositivi non può che avvenire dopo che si sono individuate chiaramente le categorie a cui gli stessi si applicano. In via preliminare, perciò, è necessario comprendere che cosa il legislatore tributario intenda per esercizio di attività commerciale e individuare i criteri che permettano di stabilire se le attività commerciali sono o meno l'oggetto esclusivo o principale dell'ente.

## 2. L'ESERCIZIO DI ATTIVITÀ COMMERCIALE.

### 2.1. Impresa "tributaria" e impresa civilistica.

Nella parte conclusiva del precedente paragrafo si è osservato che l'individuazione della nozione di attività commerciale è necessaria ai fini della attribuzione degli organismi non societari ad una delle due categorie nelle quali gli stessi si dividono. A tal proposito, la norma alla quale occorre far riferimento è l'art. 51 del T.U.I.R.<sup>16</sup>, che definisce la nozione di reddito di impresa, affermando che es-

<sup>14</sup> Vedi al proposito il capitolo terzo, paragrafo 1.3, nota n. 14 e 15.

<sup>15</sup> Art. 108, primo comma, T.U.I.R.: "Reddito complessivo. Il reddito complessivo degli enti commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 87 è formato dai redditi fondiari, di capitale e di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli sottratti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione".

<sup>16</sup> Art. 51 T.U.I.R.: "Redditi di impresa. Sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali s'intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'art. 2195 del c.c. e delle attività indicate alle lettere b) e c) dell'art. 29 che eccedono i limiti ivi stabiliti, anche se non organizzate come attività di impresa.

Sono inoltre considerati redditi di impresa:

- a) i redditi derivanti dall'esercizio di attività organizzate in forma di impresa dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c.;
- b) i redditi derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre risorse interne;
- c) i redditi dei terreni, per la parte derivante dall'esercizio di attività agricole di cui all'art. 2195 c.c. nei limiti ivi stabiliti, ove spettino ai soggetti indicati nelle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 51.

Le disposizioni in materia di imposte sui redditi che fanno riferimento alle attività commerciali si applicano, se non risulta diversamente, a tutte le attività indicate nel presente articolo".

riva dall'esercizio di imprese commerciali. Il requisito della commercialità rappresenta quindi l'elemento principale al fine di stabilire o meno l'inclusione della varie attività nel reddito di impresa<sup>17</sup>.

Il primo comma della disposizione in esame stabilisce che per esercizio di impresa commerciale si intende l'esercizio per professione abituale, anche se non esclusiva:

- a) delle attività indicate nell'art. 2195 c.c.<sup>18</sup> e cioè:
  - 1) attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi;
  - 2) attività intermediaria alla circolazione dei beni;
  - 3) attività di trasporto per terra, per acqua e per aria;
  - 4) attività bancaria e assicurativa;
  - 5) altre attività ausiliarie alle precedenti;

b) delle attività indicate alle lettere b) e c) dell'art. 29 del Testo Unico<sup>19</sup> che eccedano i limiti ivi stabiliti. Si tratta di:

- 1) allevamento di animali con mangimi ottenibili per meno di un quarto dal terreno;
- 2) attività dirette alla trasformazione e alienazione di prodotti agricoli che non rientrino nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per meno della metà dal terreno dagli animali allevati su di esso.

Lo stesso comma afferma inoltre che tali attività sono da considerare esercizi di impresa commerciale anche se le stesse non sono organizzate in forma di impresa.

Il secondo comma dispone che sono considerati redditi di impresa anche:

- a) quelli derivanti dall'esercizio di attività dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c., purché organizzate in forma di impresa;
- b) quelli derivanti dallo sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne.

Esposta la disciplina normativa, è opportuno notare innanzitutto che, come si è già visto nel capitolo terzo, la nozione di impresa del legislatore tributario differisce da quella delineata dal legislatore civilistico. Infatti, il primo comma dell'art. 51 non ritiene necessaria la presenza del requisito dell'organizzazione, che invece è fondamentale nell'art. 2082 del c.c.<sup>20</sup>.

Come è stato osservato in dottrina<sup>21</sup>, le altre caratteristiche stabilite dall'ar-

<sup>17</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 15.

<sup>18</sup> Vedi capitolo terzo, paragrafo 1.2, nota n. 11.

<sup>19</sup> Vedi capitolo terzo, paragrafo 1.2, nota n. 11.

<sup>20</sup> L'art. 2082 del codice civile è riportato nella nota n. 12 del capitolo terzo.

Per quanto riguarda le posizioni della Dottrina che avvalorano quanto scritto nel testo si veda la nota n. 13 dello stesso capitolo.

<sup>21</sup> Costanza, *Imprenditore e impresa: aspetti fiscali e civili*, Circolare del Corr. trib., n. 6, 1989, 20.

2082 c.c. sono invece presenti anche nell'impresa "tributaria". La professione è direttamente richiesta, addirittura ricorrendo ad un pleonaso: il Legislatore richiede "la professione abituale", mentre la dottrina<sup>22</sup> ritiene all'unanimità che all'interno del concetto di professionalità sia già compreso quello di attività. Per quanto riguarda l'altro requisito, l'economicità, esso è inscindibile dal principio della commercialità, che l'art. 51 del Testo Unico qualifica come indispensabile premessa per la produzione del reddito di impresa<sup>23</sup>.

## 2.2. Nozione tributaria di attività commerciale.

Individuata la nozione di impresa "tributaria", bisogna chiarire il significato della locuzione "attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi" (art. 2195, n. 1), alla quale l'art. 51 del Testo Unico fa riferimento per individuare le attività generatrici di reddito di impresa. Ciò che crea più problemi nell'ambito della norma tributaria è il requisito di industrialità che la norma civilistica richi-

<sup>22</sup> Ferrara, Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Ed. Giuffrè, Milano, 1987, 40;

Auletta, Salanito, *Diritto commerciale*, Ed. Giuffrè, Milano, 1993, 14: "... che l'attività economica deve essere esercitata professionalmente, cioè in modo abituale; abitalità non significa che l'attività deve essere esclusiva e senza interruzioni, e neppure principale rispetto ad altre (Cass. 3 dicembre 1981, n. 6395); ...".

Fantozzi, *Il concetto di imprenditore nella determinazione fiscale del reddito di impresa*, A. Convegno di Macerata, 12-13 novembre 1976, Milano, 1978, p. 101, fa però notare che il Legislatore ha fatto bene a precisare che "l'attività commerciale rimane nell'ambito del reddito di impresa anche se, pur rappresentando la professione abituale del titolare, è affiancata da altre attività (ad esempio lavoro subordinato e autonomo)".

<sup>23</sup> Anche Sacchetto, *op. cit.*, 25, ritiene che nell'art. 51 sia implicitamente richiesto il requisito della economicità della attività svolta: "... . Con questa disposizione pare accettata normativamente quella tesi, da ritenersi implicitamente accolta anche nell'art. 51 T.U. e, quindi, limite alla commercialità, che l'attività commerciale svolta deve essere anche economica (resa cioè nell'ambito di un rapporto corrispettivo o sinallagmatico), una attività idonea a produrre sia pure astratto guadagno non bastando il mero fatto che essa sia ascritta tra quelle previste nell'art. 2195 c.c. e le prestazioni diverse da quelle di cui all'art. 2195 siano rese nell'ambito di una organizzazione". L'Amministrazione finanziaria, peraltro, ha sempre sottolineato l'importanza del requisito di corrispettività della prestazione al fine di determinare la commercialità o meno delle attività in essere da un qualsiasi ente.

Nella Risoluzione Ministeriale n. 11/539 del 16 agosto 1974 si è così ritenuto sufficiente "l'opera di prestazione di servizi a terzi dietro corrispettivo, prevista da una norma dello statuto dell'ente, indipendentemente dalle altre attività".

In altra pronuncia (R.M. 2/1562 del 20 settembre 1975) si è affermato che "possono considerarsi attività di natura commerciale, anche per un ente non societario, solo quelli che rappresentano corrispettivi per la cessione di beni o per le prestazioni di servizi alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa".

Su questa via (vedi R.M. n. 11/3298 del 28 luglio 1977; R.M. n. 11/045 del 8 ottobre 1975) si è estremizzato a torto il criterio in parola, ad affermare che è attività commerciale "... anche l'attività che solo tendenzialmente sia diretta alla produzione o allo scambio di beni e servizi, se corrispettivo, che compensi almeno il costo dei fattori produttivi impegnati" (R.M. n. 10/124 del 24 aprile 1976).

Se si fa riferimento a quella parte della dottrina commercialistica<sup>24</sup> che considera l'industrialità come modo di esercizio dell'attività produttiva contrapposta all'artigianalità<sup>25</sup>, l'interpretazione letterale della disposizione in parola porta a ritenere che rientrino in tale previsione solo le attività di impresa di notevoli dimensioni, industriali appunto<sup>26</sup>.

Una tale interpretazione ha però delle conseguenze inaccettabili da un punto di vista fiscale perché, se così fosse, le attività artigianali di produzione di beni non produrrebbero reddito di impresa, perché non riconducibili né al comma primo dell'art. 51 del Testo Unico, per mancanza del requisito dell'industrialità, né al comma secondo della stessa disposizione, il quale fa riferimento ad attività di prestazioni di servizi<sup>27</sup>. Oltre alla gravità delle conseguenze, il primo comma risulterebbe

<sup>24</sup> Ferrara, Corsi, *op. cit.*, 54: "Il contenuto normativo dell'art. 2195 c.c. si trova unicamente in questo requisito dell'industrialità. Ora l'attività industriale si contrappone all'attività artigiana, e si ritiene per esclusione di quest'ultima, che è più facilmente determinabile, dall'attività produttiva. Si può citare in questo senso la relazione ministeriale n. 835: "Non poteva essere materia del codice la fissazione dei particolari criteri di discriminazione tra agricoltore e coltivatore diretto del fondo, tra industriale e artigiano, tra commerciante e piccolo commerciante ...", in cui l'industriale viene contrapposto all'artigiano. Dunque l'industrialità attiene a mio avviso al modo in cui si esercita l'attività produttiva. Gli autori perlopiù invece intendono attività industriale in contrapposizione ad attività agricola, per cui rientrerebbe nell'attività industriale (e sarebbe quindi commerciale) anche l'attività artigiana. Così Bigiavi, *La piccola impresa*, 82, nota n. 87. La tesi non mi sembra sostenibile. L'art. 2195, n. 1, non parla sic et simpliciter di attività industriale, ma specifica "attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi". Poiché l'oggetto dell'attività è indicato da queste ultime parole, l'aggettivo industriale, come risulta dalla sua collocazione, deve riferirsi al modo in cui l'attività produttiva si esercita. Si aggiunga che la qualifica industriale è riferita dalla norma anche alla produzione di servizi, e dunque non può contrapporsi all'attività agricola, perché non esiste una produzione agricola di servizi. Ma poi è da osservare che l'attività artigiana è sempre stata fuori dal diritto commerciale e fuori vi era mantenuta dal progetto ministeriale di codice di commercio del 1940: non può ammettersi che in occasione dell'unificazione dei codici si sia sconvolto il sistema senza che di ciò si abbia traccia nella relazione ministeriale".

<sup>25</sup> L'artigiano si trova menzionato insieme alle altre figure di piccolo imprenditore dall'art. 208 c.c.: "Sono piccoli imprenditori i coltivatori diretti del fondo, gli artigiani, i piccoli commercianti e coloro che esercitano un'attività professionale prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia".

Ferrara, Corsi, *op. cit.*, 55: "Ora, fra la figura dell'artigiano e quella generica contemplata per ultimo dalla disposizione vi è un innegabile parallelismo, perché si tratta in ambedue i casi di soggetti che svolgono la loro attività nel campo della produzione non agricola, come risulta chiaramente dalla circostanza che gli intermediari sono nominati a parte con il nome di piccoli commercianti; dunque, in mancanza di contrastanti disposizioni di legge, la naturale illazione che il requisito della prevalenza nell'impresa del lavoro dell'imprenditore e della sua famiglia valga pure per gli artigiani costituisca il connotato che vale a differenziarli dagli industriali".

<sup>26</sup> In senso opposto Filippi, *Riflessi delle recenti modifiche IVA sulla nozione di esercizio di impresa e di esercizio di arte e professione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1980, parte 1, 31, secondo il quale il termine industriale contenuto al punto 1 dell'art. 2195 starebbe semplicemente a significare non artistico né professionale, con la conseguenza di allargare enormemente l'ambito delle attività rientranti nell'art. 2195, punto 1, del c.c. produttive di reddito di impresa. In tal modo peraltro verrebbe svuotato in gran parte del proprio contenuto il comma 2, lettera a) dell'art. 51, la cui portata risulterebbe limitata ai soli servizi di carattere artistico e professionale.

<sup>27</sup> Vedi al proposito la nota n. 29.

rebbe, se si attribuisce all'industrialità la nozione delineata, difficilmente comprensibile, perché lo stesso afferma che le attività industriali producono reddito di impresa anche se non organizzate in tale forma. È quasi superfluo sottolineare che non si può immaginare attività industriale senza impresa.

In seguito a tali considerazioni, si ritiene condivisibile la tesi dottrinale secondo la quale sostiene che il legislatore tributario considera elemento discriminante per l'inclusione nell'area dell'impresa non il concetto di industrialità, ma quello di produzione, inteso come esercizio di un'attività economica di trasformazione basata sull'organizzazione e sulla combinazione di elementi produttivi diversi (capitale e lavoro). Le prestazioni di servizi che non rientrano nell'art. 2195 c.c. (chiamate dal secondo comma dell'art. 51, lettera a), sarebbero perciò le non produttive, nel senso appena visto, vale a dire le attività che si concretano in produzione di lavoro senza il concorso di altri fattori produttivi, sempre che siano organizzate in forma di impresa. In altri termini, intenzione del legislatore tributario era quella di tracciare in maniera più netta i confini tra reddito di impresa e reddito di lavoro autonomo, comprendendo nel primo tutte le attività di lavoro autonomo che ricorrono agli elementi caratteristici dell'impresa ex art. 2082 c.c..

Inoltre, un Autore<sup>29</sup> ha notato che l'utilizzo del termine "prestazioni di servizi" (secondo comma art. 51 T.U.I.R.) al posto di "produzione di servizi" (art. 2195 c.c., n. 1, richiamato dal primo comma) conferma quanto detto, essendo in contrasto con il diverso della diversa natura dei due fenomeni: nel primo caso l'attività è normale

<sup>28</sup> Fantozzi, *op. cit.*, p. 46: "Il legislatore tributario ha fatto riferimento all'art. 2195 c.c. per l'inclusione nell'area dell'impresa di tutte le attività innominate di produzione o scambio (cessioni di beni e prestazioni di servizi) e tutte le attività sia di cessione di beni che di prestazioni di servizi nominate espressamente nei numeri da 2 a 5 dell'articolo. Questo accade perché il legislatore avrebbe dato un significato svalutativo al concetto di industrialità contenuto nel numero 1 dell'art. 2195 c.c. per escludere dal reddito di impresa le attività che non raggiungono la soglia dell'industrialità. L'elemento determinante per l'inclusione o meno di un'attività nell'area dell'impresa sarebbe il concetto di produzione, e cioè l'esercizio di una attività economica organizzata di trasformazione basata sull'organizzazione e sulla combinazione di elementi produttivi diversi (capitale e lavoro). Tutto ciò è coerente con l'enunciazione del secondo comma, lettera a) dell'art. 51 del Testo Unico, dove le prestazioni di servizi non comprese nell'art. 2195 c.c., se non organizzate prevalentemente con il lavoro del contribuente e dei suoi familiari, sono equiparate alle attività commerciali. Il termine prestazioni il legislatore indicherebbe l'esercizio di un'attività di solo lavoro".

<sup>29</sup> Costanza, *Op. cit.*, 21: "... Non potendosi ammettere una siffatta conseguenza (la non riconoscibilità dell'attività artigianale di produzione all'art. 51 T.U.I.R.) e ritenendo, dunque, indispensabile pervenire ad un superamento dell'aspetto prettamente letterale della locuzione attività di produzione di beni e servizi, crediamo possa trovare consenso l'autorevole e diffusa interpretazione fondata su una chiara e netta distinzione tra le attività di produzione e di prestazione di servizi: distinzione secondo la quale "mentre la produzione di servizi comporta sempre un consumo di risorse rispetto alla semplice estrinsecazione di energie personali, e cioè la combinazione con altri produttivi elementi capitalistici, la prestazione di servizi non richiede di per sé tale combinazione". La frase riportata tra virgolette è di Fantozzi, *Il reddito di impresa*, in *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, CEDAM, Padova, 1988, 115. Costanza è quindi d'accordo con la tesi di Fantozzi che porta alla interpretazione non letterale del requisito della nozione di industrialità nella legge tributaria.

te di puro lavoro, nel secondo si presuppone la presenza di un'impresa.

In definitiva, da un punto di vista fiscale sussiste impresa commerciale in presenza delle seguenti attività:

a) attività di produzione di beni e servizi, anche se non organizzate in forma di impresa (primo comma art. 51 T.U.I.R.);

b) attività dirette alla prestazione di servizi che si concretano in puro lavoro senza il concorso di altri fattori produttivi, purché organizzate in forma di impresa (secondo comma art. 51 T.U.I.R.).

Delineata la nozione di esercizio di attività commerciale, si può affermare con certezza che la gran parte delle associazioni sportive svolge attività commerciali perché riconducibili all'art. 2195, n. 1, c.c., e cioè:

- 1) organizzazione e allestimento di spettacoli sportivi;
- 2) pubblicità commerciale e sponsorizzazione di imprese dell'extrasettore;
- 3) cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva.

Non resta a questo punto che stabilire il significato del criterio discriminante tra enti commerciali e non commerciali, che è individuato dal legislatore nell'oggetto esclusivo o principale dell'ente (art. 87, primo comma, lettere b e c).

### **3. OGGETTO ESCLUSIVO O PRINCIPALE DELL'ENTE NON SOCIETARIO.**

#### **3.1. Il criterio della prevalenza.**

La definizione della nozione di attività commerciale dovrebbe permettere la collocazione immediata di un ente in una delle due categorie giuridiche citate. Se questo è vero per gli enti che non esercitano alcuna attività commerciale o per quelli che, viceversa, esercitano solo attività di questo tipo, lo stesso non si può dire per quegli organismi che affiancano all'esercizio di attività commerciali il perseguimento di finalità istituzionali non economiche. In questo caso è necessario far riferimento all'ultimo comma dell'art. 87 del Testo Unico<sup>30</sup>, il quale detta il criterio della prevalenza, stabilendo che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.

Esposta la disciplina normativa, è importante evidenziare subito, sulla scorta di un'autorevole dottrina<sup>31</sup>, che nella realtà possono verificarsi tre casi:

<sup>30</sup> Art. 87, quarto comma, T.U.I.R.: "L'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata".

<sup>31</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 32.

- 1) l'ente svolge effettivamente le attività indicate nell'atto costitutivo;
- 2) l'ente non ha atto costitutivo in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata;

3) l'ente svolge attività difformi rispetto a quelle indicate nell'atto costitutivo. Nei primi due casi la norma è evidentemente adeguata perché la fattispecie concreta si attaglia perfettamente a quanto previsto dal legislatore in astratto. I problemi sorgono invece nel terzo caso, in quanto bisogna chiedersi se in una situazione del genere deve essere ritenuta prevalente la realtà di fatto o quella prevista dalle tavole costitutive.

Con riferimento a quest'ultima possibilità la dottrina prevalente<sup>32</sup> ha sostenuto che non è possibile interpretare il quarto comma dell'art. 87 T.U.I.R. in senso stretto, perché ne deriverebbero abusi inaccettabili, in termini di elusione o di frode. Infatti, sarebbe facile per chi vuole esercitare attività commerciali sfuggire al regime impositivo previsto per gli enti commerciali elaborando un atto costitutivo in cui l'oggetto è rappresentato esclusivamente da attività non economiche. Per questo motivo la realtà effettiva deve sempre prevalere e, di conseguenza, la disposizione in parola va intesa nel senso che i contenuti dell'atto costitutivo

<sup>32</sup> Pettinato, *op. cit.*, 1735: "Ecco dunque cosa si rischia a seguire alla lettera le Istruzioni (v. art. n. 37): l'ente A si dedica a cento attività strumentali, per il fine istituzionale che è cosa ideale e intangibile, e lo si qualificherà non commerciale solo perché lo statuto non prevede l'attività commerciale. L'ente B ha uno statuto scritto in termini opposti e, pur non facendo niente di commerciale ottiene sorte opposta. ... A nostro avviso resta ferma una sola possibilità di interpretazione normativa in parola: quella di fondarsi sulle cose fatte, sul rapporto oggettivo tra atti di commercio (nel senso di risorse impiegate) e atti istituzionali connessi alla componente associativa. E non andarsi fino all'ultimo in contenzioso".

Pettinato, *Enti non commerciali*, Ed. Buffetti, 1986, 29: "Inaccettabile sarebbe cedere alle manovre verbali di detti atti per chi volesse applicare con serietà le disposizioni di legge in esenzione, secondo Sacchetto, *op. cit.*, 32: "A chi scrive non sembra possibile regolare l'ipotesi di cui sopra in base al testo dell'art. 87 in senso stretto. Ciò comporterebbe, qualora ci fossero difformità tra realtà di fatto e previsioni dell'atto costitutivo la prevalenza di queste ultime. Se davvero questa fosse la soluzione da applicare gli abusi che ne deriverebbero sarebbero fin troppo evidenti. Non pensiamo quindi che l'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria per evitare elusioni all'art. 87 trovi un valido ostacolo nel citato pallido elemento formale e ce lo confermano le Avvertenze ufficiali disposte dal Ministero delle Finanze per la compilazione della dichiarazione dei redditi, dove è stato chiarato che l'Amministrazione finanziaria si riserva la possibilità di accertare se l'attività effettivamente svolta rispecchi le previsioni formali risultanti dall'atto costitutivo. È facile quindi concludere, come già detto, che la norma sopra richiamata va intesa nel senso che i contenuti dell'atto costitutivo, in ordine all'oggetto dell'attività dell'ente, sono attendibili per l'Amministrazione finanziaria solo se essi corrispondono alla realtà di fatto; altrimenti è quest'ultima che deve essere valutata".

Monti, *La disciplina degli enti non commerciali: la nozione di reddito complessivo (art. 10 del D.L. n. 286 del 1997)*, in *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Ed. E. De Dominicis, Padova, 1988, 753 e ss., 756: "Al riguardo vi è tuttavia da rimarcare che un primo obiettivo della riforma è stato quello di creare un strumento per evitare eventuali e troppo facili pratiche evasive potrebbe ottenersi attraverso un'interpretazione dell'ultimo comma dell'art. 87 secondo la sua ratio anziché secondo la sua lettera e cioè attraverso un'interpretazione del medesimo che valorizzi, ai fini di distinguere le attività commerciali dagli enti non commerciali, l'effettiva realtà fattuale, al di là delle mere risultanze formali dell'atto costitutivo e dello statuto".

ordine all'oggetto dell'attività dell'ente, sono attendibili per l'Amministrazione finanziaria solo se corrispondono ad essa. In altre parole, l'elemento decisivo a fini della soluzione della questione è l'esame concreto del volume dell'attività commerciale. Si è inoltre osservato, con riferimento a quest'ultimo punto, che la norma in esame mostra dei limiti evidenti perché non detta alcun criterio empirico per stabilire l'individuazione dell'attività prevalente<sup>33</sup>.

La tesi illustrata, indubbiamente suggestiva, sembra però prescindere dal dato normativo nello sforzo, senz'altro apprezzabile, di dare rilievo alle conseguenze derivanti da una interpretazione letterale della norma in questione. In altri termini, il ragionamento alla base della tesi in esame è il seguente: poiché l'interpretazione della norma in senso stretto rende possibile l'elusione dell'imposta, deve ritenersi prevalente in ogni caso la realtà di fatto, il che però contrasta con l'art. 87, quarto comma, T.U.I.R..

### 3.2. La prevalenza dell'oggetto indicato nell'atto costitutivo sulla realtà di fatto.

Conseguenza della posizione assunta nei confronti della tesi che afferma la prevalenza della realtà di fatto su quanto disposto nell'atto costitutivo è ovviamente l'adesione ad un'interpretazione in senso strettamente letterale del quarto comma dell'art. 87 del T.U.I.R..

In proposito, si ritiene che l'art. 87, quarto comma, sia una vera e propria non

<sup>33</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 32.

Lo stesso Autore a p. 31 afferma in merito ai criteri per stabilire l'oggetto principale dell'ente: "Per esigenze di completezza si riporta che i criteri elaborati dalla dottrina sono fondamentalmente due: il criterio monetario e il criterio onnicomprensivo.

Il primo criterio tiene conto solo ed esclusivamente dei ricavi. Di conseguenza l'ente non societario sarà definito equiparato alle società soltanto se gli introiti derivanti dalle attività commerciali sovravanzeranno i ricavi delle attività non commerciali. Se però l'ente in questione, accanto all'attività commerciale, esercita più attività non commerciali o viceversa, ci si domanda se i ricavi dell'attività commerciale debbano essere confrontati con i ricavi delle altre attività, considerati isolatamente (prevalenza relativa) o se i proventi dell'attività economica debbano essere messi a confronto globalmente con le entrate derivanti dalle attività non economiche (prevalenza assoluta). Le perplessità emerse dall'analisi appena compiuta hanno portato a ritenere che il criterio monetario sia di difficile utilizzazione in determinate fattispecie concrete, che si riscontrano abbastanza frequentemente in enti non societari. Oltre a ciò, gli studiosi si sono resi conto anche del fatto che i criteri basati su singoli dati indice (come quello monetario) non consentono di stabilire in modo esatto qual è l'oggetto prevalente, poiché l'analisi introduttiva effettuata per mezzo degli stessi risulta essere forzatamente parziale e perciò incompleta.

Per i motivi sopra menzionati, la dottrina si è orientata su criteri il più possibile onnicomprensivi capaci cioè di individuare l'attività prevalente considerando un novero elevato di dati indice che permettano di tener conto delle caratteristiche peculiari di un'attività rispetto alle altre. I dati indice in questione sono ad esempio i beni impiegati nelle varie attività, le ore di lavoro, i macchinari ed i ricavi, ma visti questi ultimi solo come un indice adatto a completare il mosaico relativo alla prevalenza. Questi ultimi criteri sono preferibili, anche se non sempre idonei a stabilire in modo univoco la prevalenza di un'attività all'interno di un ente".

ma di interpretazione autentica in materia di interpretazione del contratto.

Infatti, si è del parere che la disposizione in parola agisca in deroga all'art. del codice civile<sup>34</sup>, secondo cui nell'interpretare un contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti, non limitandosi al senso letterale delle parole (primo comma), ma valutando il comportamento complessivo dei contraenti, anche posteriore alla conclusione dell'accordo (secondo comma). È evidente che, in assenza del quarto comma dell'art. 87 T.U.I.R., la realtà effettiva delle cose sarebbe senza dubbio prevalente perché sarebbe possibile interpretare l'atto costitutivo ex art. 1362 c.c., facendo riferimento all'attività effettivamente esercitata dai contraenti e superando quindi l'ostacolo formale rappresentato dall'atto costitutivo<sup>35</sup>. Il fatto, però, che sia stata dettata una norma, la quale dichiara espressamente che si deve fare riferimento all'attività effettivamente esercitata solo in mancanza di un atto costitutivo in forma di atto pubblico o di scrittura privata autentica, è indicativo della volontà del legislatore di derogare alle normali regole di interpretazione del contratto.

Pertanto, se un organismo non societario stabilisce nel suo atto costitutivo il dato nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, che l'organismo è costituito dall'esercizio di attività non economiche, l'ente deve essere riferito alla categoria degli enti non commerciali e trattato fiscalmente secondo la disciplina prevista per gli stessi (artt. 108-111 T.U.I.R.)<sup>36</sup>.

<sup>34</sup> Art. 1362 c.c.: "Intenzione dei contraenti. Nell'interpretare il contratto si deve indagare quale sia stata la comune intenzione delle parti e non limitarsi al senso letterale delle parole.

Per determinare la comune intenzione delle parti, si deve valutare il loro comportamento complessivo anche posteriore alla conclusione del contratto".

<sup>35</sup> Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, CEDAM, Padova, 1986, 673: "Secondo il criterio seguito dal Codice, della prevalente rilevanza dell'affidamento, la volontà da apprezzare è quella che si rivela nel comportamento esteriore. Partendo dal comportamento esteriore, nel ricercare la volontà concreta dei singoli contraenti si guarderà propriamente al punto di incrocio delle volontà che danno anima alle singole disposizioni, volizioni quali potevano apparire alle stesse parti nel reciproco comportamento. Dovendosi ricercare l'intenzione comune dei contraenti non darà prevalenza a ciò che una parte ha pensato rispetto a ciò che essa stessa ha detto, ma cercherà di fronte alla dichiarazione di una delle parti dovrà aver pensato l'altra ragionevolmente tenendo il contenuto di ciascuna proposta. Il punto di accordo risulta quindi dal comportamento complessivo delle parti; la legge dispone che si debba tener conto del comportamento, rivelatore delle parti abbiano tenuto posteriormente alla conclusione del contratto".

<sup>36</sup> In dottrina si è notato che la prevalenza di quanto indicato nell'atto costitutivo sulla realtà effettiva dell'attività esercitata ha il pregio di evitare il ricorso a difficili e spesso arbitrarie valutazioni. Perrone, *op. cit.*, p. 14: "Il primo problema concerne il modo di determinazione della prevalenza di un'attività rispetto alle altre eventualmente esercitate. ... Per quanto attiene al primo problema molte difficoltà si sono riscontrate nella pratica e non sono state fornite né dalla dottrina né dalle amministrative soluzioni univoche e efficaci. L'assunzione di determinati parametri quali l'ammontare dei proventi conseguiti nell'attività istituzionale raffrontato all'ammontare dei ricavi dell'attività commerciale, il numero dei dipendenti impiegati o il costo complessivo dei servizi prestati e dell'altra attività, può condurre a risultati tutt'altro che soddisfacenti. Si pensi ad un'istituzione benefica che presti una notevole assistenza attraverso l'opera gratuita dei propri associati e gestisca un piccolo bar. In tale caso il confronto tra i ricavi, i costi, il numero dei dipendenti impiegati (che potrebbe essere uno su zero cioè infinito) potrebbe far pendere l'a-

In questa prospettiva risulta difficilmente condivisibile la tesi dell'Amministrazione finanziaria, contenuta nelle avvertenze che fanno da appendice al Modello 760, secondo la quale l'ente accertatore può verificare la corrispondenza dell'attività esercitata alla previsione contenuta nell'atto costitutivo e sottoporlo al regime impositivo adeguato.

Difficilmente condivisibile perché il dato normativo, per quanto possa apparire poco congruo alla realtà economica, non può essere forzato in nome della "inopportunità e desiderabilità delle conseguenze". Perciò, si ritiene che l'Amministrazione finanziaria dovrà, qualora intenda dimostrare la non corrispondenza dell'attività svolta con la dichiarazione contrattuale, ricorrere agli strumenti apprestati dall'ordinamento giuridico.

Potrà, in definitiva, cercare di ottenere una pronuncia giudiziale<sup>37</sup> che accerti la simulazione del contratto in questione<sup>38</sup> e "tragga fuori dall'ombra"<sup>39</sup> il negozio dissimulato, l'esercizio, cioè, di un'attività commerciale. Solo in seguito ad una sentenza in tal senso si potrà sottoporre l'ente al regime impositivo degli enti commerciali.

la bilancia dalla parte dell'attività commerciale (esercizio del bar) mentre l'oggetto principale non potrebbe che essere l'attività istituzionale. In altre parole non è la somministrazione di un caffè che può qualificare l'ente. ... La possibilità di condizionare l'individuazione dell'oggetto principale dell'ente alla previsione statutaria, e quindi avere riguardo a quelli che sono gli scopi istituzionali in contrapposizione alle attività collaterali, secondarie e strumentali, oltre ad essere conforme alla formulazione letterale della norma, ha il pregio sul piano della pratica applicazione di svincolare il giudizio da difficili e spesso arbitrarie valutazioni".

In questo senso anche Poli, *L'imposta sul reddito delle persone giuridiche*, in Boll. trib., 1987, 1336.

Perrone fa anche notare (p. 15): "Quando si sostiene che l'esistenza dell'atto costitutivo redatto nelle forme indicate nell'art. 87 T.U.I.R. preclude la possibilità di qualificazione dell'ente secondo l'attività effettivamente svolta, non vuol dire che l'esame dell'atto debba limitarsi alle finalità istituzionali dichiarate. Tutto il complesso delle norme contenute nell'atto costitutivo (titolarità del patrimonio sociale, categorie di soci ed associati, costituzione e funzionamento degli organi sociali, riparto e destinazione degli utili) possono concorrere a individuare l'oggetto principale dell'ente".

<sup>37</sup> Art. 1415, secondo comma, c.c.: "Effetti della simulazione rispetto ai terzi. ... .

I terzi possono far valere la simulazione nei confronti delle parti, quando essa pregiudica i loro diritti".

<sup>38</sup> Art. 1414 c.c.: "Effetti della simulazione tra le parti. Il contratto simulato non produce effetto tra le parti.

Se le parti hanno voluto concludere un contratto diverso da quello apparente, ha effetto tra esse il contratto dissimulato, purché ne sussistano i requisiti di sostanza e di forma.

Le precedenti disposizioni si applicano anche agli atti unilaterali destinati a una persona determinata, che siano simulati per accordo tra il dichiarante e il destinatario".

<sup>39</sup> La citazione è da Trabucchi, *op. cit.*, CEDAM, Padova, 1986, 150: "Di fronte ai terzi non partecipanti al negozio, le parti non possono sempre invocare i principi ora illustrati, perché in talune ipotesi questi non concorderebbero con la tutela che è dovuta all'affidamento e con gli effetti attribuiti alla pubblicità di alcuni atti.

Una prima regola generale ci dice che ogni terzo, il quale abbia a ricevere pregiudizio dalla simulazione, può, nei confronti dei soggetti-parte invocare la circostanza che il contratto è solo simulato. Oltre alle conseguenze negative di nullità rispetto al contratto simulato, possiamo avere un aspetto positivo per il contratto dissimulato: il terzo, superando le apparenze può avvantaggiarsi del contratto effettivamente voluto che viene tratto fuori dall'ombra (art. 1415, secondo comma, c.c.)".

Da ultimo, è opportuno ricordare che solo in un caso si deve guardare alla di fatto, e cioè quando l'oggetto dell'ente indicato nell'atto costitutivo comprende più attività, alcune delle quali economiche e altre no, senza alcuna specificazione dell'importanza e della funzione (principale o sussidiaria) delle stesse per la vita dell'ente. L'Amministrazione finanziaria al proposito, nelle istruzioni al modello 760<sup>40</sup>, ha dichiarato che se in un atto costitutivo è indicata tra le attività istituzionali anche una sola attività commerciale, l'organismo non societario è annoverato tra gli enti commerciali, indipendentemente dalla prevalenza quantitativa dell'una sulle altre<sup>41</sup>. Tale posizione suscita molte perplessità perché dovrebbero verificarsi casi in cui un ente che esercita in via sussidiaria un'attività commerciale è sottoposto allo stesso trattamento tributario di una società per azioni, perché la stessa è stata inserita in atto costitutivo tra le attività istituzionali. In un caso del genere dovrebbe essere necessaria, lo si ribadisce, un'indagine che permetta di stabilire quale sia l'attività prevalente.

### 3.3. L'oggetto esclusivo o principale delle associazioni sportive.

Come si è già visto nel capitolo quinto, le associazioni sportive sono regolate da uno statuto che deve essere approvato, ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. 28 marzo 1974, n. 1024.

<sup>40</sup> Istruzioni ufficiali per la compilazione del modello 760 (1986): "Per stabilire se l'ente ha l'oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e cioè se l'attività commerciale come definita nell'art. 51 del decreto 597) costituisce o meno l'oggetto esclusivo o principale dell'ente, si deve avere riguardo all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, all'attività effettivamente esercitata (art. 2, ultimo comma del decreto n. 598). In proposito si avverte che l'attività commerciale costituisce oggetto principale qualora rientri tra le finalità istituzionali dell'ente, determinate dalla legge istitutiva o dall'atto costitutivo, e non soltanto tra le attività che possono essere svolte in via sussidiaria o meramente strumentale per il conseguimento delle finalità istituzionali: non è quindi rilevante, nel caso che le finalità istituzionali comprendano l'esercizio di un'attività commerciale (insieme con l'esercizio di altre attività) la prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre. Con gli stessi criteri dovrebbe essere stabilito, in mancanza di un atto costitutivo, se l'attività effettivamente svolta denoti il carattere principale nel detto senso dell'attività commerciale. Ben si intende che l'Amministrazione finanziaria avrà sempre la possibilità di accertare, sulla presenza di atti costitutivi formati o modificati dopo il 1 gennaio 1974, se l'attività effettivamente svolta ne rispecchia le previsioni".

<sup>41</sup> Anche Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Ed. Giuffrè, Milano, 1990, 1024, sono d'accordo con la posizione ministeriale: "Per quanto concerne il requisito dell'oggetto esclusivo o principale dell'esercizio di attività commerciali, i cui criteri di determinazione come già detto sono contenuti nell'ultimo comma dell'art. 87, si precisa che lo stesso è presente ogniqualvolta esso rientri tra le finalità istituzionali dell'ente, determinate dalla legge istitutiva o dall'atto costitutivo, e non soltanto tra le attività che possono essere svolte in via sussidiaria o meramente strumentale per il conseguimento di finalità istituzionali; non sarebbe quindi rilevante il caso che le attività istituzionali comprendano l'esercizio di attività commerciali insieme all'esercizio di altre attività, la prevalenza quantitativa dell'una rispetto alle altre. Con gli stessi criteri dovrebbe essere stabilito, in mancanza di un atto costitutivo, se l'attività effettivamente svolta denoti il carattere principale, nel detto senso, dell'attività commerciale".

1986, n. 157<sup>42</sup>, dal C.O.N.I. o dalle federazioni sportive nazionali su delega dello stesso Comitato olimpico. L'atto costitutivo è quindi necessario per ottenere l'affiliazione alle federazioni e quindi in definitiva per poter svolgere l'attività sportiva. In molti casi le federazioni richiedono anche la forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata<sup>43</sup> e perciò la grande maggioranza delle associazioni sportive ha un atto costitutivo in queste particolari forme.

Bisogna inoltre ricordare che l'atto costitutivo e lo statuto delle associazioni sportive devono essere redatti secondo i regolamenti federali, i quali prescrivono in linea di massima, la promozione e la diffusione dell'attività sportiva come unica finalità istituzionale<sup>44</sup>. Considerato quindi che l'oggetto principale o esclusivo dell'ente risultante dall'atto costitutivo, esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, è nella gran parte dei casi una attività non economica, le associazioni sportive sono riconducibili agli enti non commerciali, a nulla rilevando il fatto che nella realtà di fatto esse svolgano prevalentemente attività commerciali, quali l'organizzazione di spettacoli sportivi o prestazioni pubbliche nei confronti di imprese dell'extrasettore.

---

<sup>42</sup> Vedi nota n. 50 del capitolo quinto.

<sup>43</sup> Per esempio il Regolamento interno della Federazione Italiana Tennis richiede all'art. 5 la forma della scrittura privata autenticata per ottenere l'affiliazione: "Le associazioni di categoria A devono corredare la domanda con i seguenti documenti:

1) copia dell'atto costitutivo e dello statuto o scrittura privata con firme autenticate rogati dal notaio ...".

<sup>44</sup> Vedi De Caro, *op. cit.*, 19.

## CAPITOLO 7

# DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE.

### 1. QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA E REGIME IMPOSITIVO.

Nel capitolo precedente si è giunti all'importante conclusione della riconducibilità delle associazioni sportive agli enti non commerciali, di cui all'art. 87, primo comma, lettera c) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi<sup>1</sup>, conclusione che costituisce il punto di partenza dell'argomento oggetto di questo capitolo, vale a dire la determinazione del reddito complessivo dei sodalizi sportivi dilettantistici.

L'inquadramento di un soggetto in una categoria codificata, infatti, permette l'applicazione del regime impositivo previsto per la stessa, il quale, in questo caso, è disciplinato dagli artt. 108-111 del T.U.I.R.. Nei paragrafi seguenti, perciò, si esamineranno i principali aspetti del regime impositivo previsto per gli enti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale.

### 2. IL REDDITO COMPLESSIVO DEGLI ENTI NON COMMERCIALI.

#### 2.1. Disciplina normativa.

Il primo comma dell'art. 108 del T.U.I.R.<sup>2</sup> stabilisce che il reddito complessivo degli enti non commerciali è formato da:

- 1) redditi fondiari;
- 2) redditi di capitale;

---

<sup>1</sup> La norma è riportata nella nota n. 6 del capitolo sesto.

<sup>2</sup> Art. 108 T.U.I.R.: "Reddito complessivo. Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 87 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva. Per i medesimi enti non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. Il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'art. 8".

- 3) redditi di impresa;
- 4) redditi diversi.

Il luogo in cui tali redditi sono prodotti e la loro destinazione sono irrilevanti ai fini della sottoposizione al regime impositivo. Pertanto, come si è già detto nel capitolo sesto, le finalità ideali di un'associazione sportiva non vanno ad influire sulle modalità di tassazione dei redditi. Inoltre, non concorrono alla formazione del reddito complessivo i redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta<sup>3</sup> e quelli assoggettati ad imposta sostitutiva dell'imposta sulle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi.

Il secondo comma dell'art. 108 rinvia all'art. 8 del T.U.I.R.<sup>4</sup>, recentemente modificato dall'art. 29 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, ai fini della determinazione del reddito complessivo, il quale è così calcolato sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 79 T.U.I.R.. Si tratta delle imprese minori, cioè quelle che possono usufruire del regime di contabilità semplificata previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 29 settembre 1972, n. 600<sup>5</sup> (vedi infra § 5.3). Le imprese a contabilità ordinaria non possono pertanto dedurre le perdite dal reddito complessivo.

Tale rinvio comporta, in secondo luogo, che (art. 8, terzo comma):

- a) la perdita derivante dall'esercizio di imprese commerciali sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nel periodo di imposta;
- b) se tale compensazione può essere solo parziale, la differenza negativa deve essere portata in diminuzione dei relativi redditi degli anni successivi, ma non oltre il quinto;
- c) la deduzione delle perdite pregresse deve avvenire per l'intero importo che trova capienza nei relativi redditi di ciascuno degli anni seguenti.

---

<sup>3</sup> Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Ed. Giuffrè, 1985, 56, descrive in questo modo la situazione giuridica sottostante alla ritenuta alla fonte a titolo di imposta: "Tale esigenza razionale sembra però in conflitto con una necessità pratica che si presenta in alcuni casi come insuperabile: quella di obbligare al pagamento dell'imposta non il titolare della situazione rivelatrice di capacità contributiva, ma un terzo che possa poi in virtù di particolari rapporti che lo legano al primo, riversarsi verso di lui, in guisa che, in ultima analisi, l'onere dell'imposta sia sopportato da questi".

<sup>4</sup> Art. 8 T.U.I.R., così come modificato dall'art. 29, comma 1, D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, per i periodi di imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto: "Determinazione del reddito complessivo. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 79 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Le perdite delle società in nome collettivo e in accomandita semplice di cui all'art. 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio associato nella proporzione stabilita dall'art. 5. Per le perdite delle società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.

Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'art. 79".

<sup>5</sup> Vedi nota n. 99 (art. 79 T.U.I.R.) e 94 (art. 18 D.P.R. 600/1973).

## 2.2. L'assimilazione del trattamento tributario degli enti non commerciali a quello delle persone fisiche. Nozione di reddito complessivo.

La disciplina normativa esposta nel paragrafo precedente, unitamente al primo comma dell'art. 109 del Testo Unico<sup>6</sup>, secondo il quale i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano, applicandosi le disposizioni che disciplinano l'imposta sui redditi delle persone fisiche (titolo I del T.U.I.R.), è indicativa del tentativo del legislatore di assimilare il trattamento tributario degli enti in questione a quello delle persone fisiche, nei limiti consentiti dalla diversità dei tributi<sup>7</sup>. La stessa Relazione ministeriale all'art. 108 del T.U.I.R.<sup>8</sup> ha affermato questo fatto, facendo no-

---

<sup>6</sup> Art. 109, primo comma, T.U.I.R.: "Determinazione dei redditi. I redditi e le perdite che concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Si applicano, se nel presente capo non è diversamente stabilito, le disposizioni del titolo I relative ai redditi delle varie categorie".

<sup>7</sup> È opportuno ricordare che, ai fini della completa assimilazione del trattamento tributario di persone fisiche e enti non commerciali, la Commissione parlamentare dei trenta aveva proposto (Relazione Usellini) di tener conto, nella determinazione del reddito complessivo degli enti non commerciali, dei redditi di lavoro autonomo. Di tale suggerimento non fu tenuto conto.

Monti, *La disciplina degli enti non commerciali: la nozione di reddito complessivo (art. 108) e il problema degli enti di tipo associativo (art. 111)*, in *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Ed. CEDAM, Padova, 1988, 753 e ss., 754, fa notare che non era possibile tener conto dei redditi di lavoro autonomo perché la legge delega per la riforma tributaria non prevedeva l'inclusione degli stessi nel reddito complessivo degli enti non commerciali: "Siffatta previsione, tuttavia, per quanto astrattamente possibile, sarebbe stata a mio avviso inficiata da illegittimità costituzionale per eccesso di delega, atteso che la legge di delegazione per la riforma tributaria (L. n. 825 del 1971), richiamata dalla legge di delegazione per l'emanazione del Testo Unico, disponeva che nei confronti degli enti di che trattasi dovessero concorrere alla formazione del reddito imponibile "soltanto i redditi dei terreni e fabbricati, i redditi di capitale, i redditi agrari, i redditi di azioni o quote di società e i redditi derivanti dall'esercizio di attività commerciali, comprese le sopravvenienze conseguite in tale esercizio e le plusvalenze dei beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate".

<sup>8</sup> Relazione ministeriale all'art. 108 del Testo Unico: "La vigente normativa IRPEG ... specificamente riguardante gli enti non commerciali presenta segni di analogia con quella concernente l'imposizione sul reddito delle persone fisiche. Il dato più significativo di tale analogia si coglie nella sostanziale identità concettuale del reddito complessivo imponibile ... . Ciò ha portato in sede applicativa ad assimilare, nei limiti consentiti dalle norme e dalla diversità dei tributi, il trattamento fiscale degli enti non commerciali a quello delle persone fisiche ... . Sulla base di queste indicazioni si è proceduto alla redazione delle disposizioni contenute nel presente capo con l'intento di rendere più espliciti i nessi che intercorrono tra la disciplina degli enti non commerciali e quella delle persone fisiche, in quanto entrambi dirette a regolare realtà reddituali assai simili. A tale intendimento risponde la disposizione del primo comma (dell'art. 108) che include tra i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, oltre ai redditi fondiari, di capitale e di impresa, già considerati nel testo vigente (DPR n. 598/1973), anche quelli classificati nella categoria dei redditi diversi e non soltanto, fra questi, quelli derivanti dall'esercizio occasionale di attività commerciale e dalla realizzazione di plusvalenze patrimoniali mediante operazioni speculative, secondo la formulazione delle norme vigenti (artt. 19 e 20, ultimo comma). Si è infatti ritenuto che questa limitazio-

tare, tra l'altro, che novità dell'articolo in questione, rispetto al corrispondente art. 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598<sup>9</sup>, è l'inclusione dei redditi diversi tra quelli che concorrono a formare il reddito complessivo, inclusione che quindi costituisce un ulteriore passo avanti sulla via dell'assimilazione delle due categorie. Comunque, il rinvio all'art. 8 del T.U.I.R. (art. 108, secondo comma) e quello alla disciplina del titolo I del Testo Unico (art. 109, primo comma), erano già sufficientemente indicativi della tendenza legislativa in parola.

È opportuno al proposito osservare che tale procedimento di assimilazione parte dalla constatazione che gli enti non commerciali sono i destinatari ultimi degli arricchimenti che producono, considerato che gli stessi non sono strumenti utilizzati dagli individui per lo svolgimento di attività economica a scopo di lucro. Si è più volte ribadito, infatti, che gli eventuali utili prodotti dagli organismi in questione non sono distribuiti agli associati, ma impiegati per lo svolgimento dell'attività istituzionale. È evidente quindi che il legislatore considera tali enti non come soggetti intermedi dell'imposizione, al pari delle società di capitali, imposizione che in ultima istanza viene a gravare sugli individui grazie al meccanismo del credito d'imposta<sup>10</sup>, ma come soggetti finali. L'I.R.P.E.G. perde così, nei confronti degli enti non commerciali, quella caratteristica di imposta d'acconto ad es-

---

ne non abbia ragion d'essere sul piano sostanziale, non essendovi nessun motivo per discriminare la condizione di questi soggetti rispetto a quella delle persone fisiche, tant'è che nella concreta applicazione della disciplina in esame si sono considerati compresi fra i redditi costituenti il reddito complessivo degli enti non commerciali anche gli altri redditi diversi che per la loro natura possono da essi conseguirsi. Si è così anche formalmente assimilato il reddito complessivo degli enti in questione a quello delle persone fisiche, salvo ovviamente l'esclusione dei redditi da lavoro autonomo e dipendente che sono propri di queste ultime. Valgono conseguentemente, come dispone il secondo comma, per tali enti le medesime regole poste dall'art. 8 per la determinazione del reddito complessivo".

Anche Dolfin, *Commento agli artt. 108, ultimo comma e 109, primo comma*, in *Il reddito di impresa nel nuovo Testo unico*, Ed. CEDAM, Padova, 1988, 761 e ss., 762, sottolinea questo fatto: "In tal modo (con l'emanazione del Testo unico) si è perfezionata un'evoluzione legislativa già in atto nel sistema del d.p.r. n. 598, soprattutto a seguito della novella introdotta con d.p.r. 28 marzo 1975, n. 60 che ha sensibilmente avvicinato la disciplina degli enti non commerciali a quella delle persone fisiche".

<sup>9</sup> Art. 19 D.P.R. n. 598/1973: "Reddito complessivo imponibile. Per gli enti di cui alla lettera c) dell'art. 2 il reddito complessivo imponibile è formato soltanto dai redditi fondiari o di natura fondiaria, dai redditi di capitale e dai redditi derivanti dall'esercizio, anche occasionale, di attività commerciali, ovunque prodotti e indipendentemente dalla loro destinazione".

<sup>10</sup> Berliri, *op. cit.*, 45, definisce così l'istituto giuridico del credito di imposta, introdotto dalla L. 16 dicembre 1977, n. 904 (Legge Pandolfi): "Il credito di imposta introdotto dalla L. 16 dicembre 1977, n. 904, consiste nel diritto riconosciuto ai soci delle società di capitali di detrarre dall'imposta sul reddito delle persone fisiche o da quella sul reddito delle persone giuridiche una somma pari ad un terzo (oggi nove sedicesimi) degli utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalla società alla quale partecipano. Anche qui, se il credito di imposta è superiore all'imposta dovuta l'eccedenza viene rimborsata dallo Stato al titolare del credito stesso. Con tale espediente si viene ad eliminare la doppia imposizione dello stesso reddito che si verificava per effetto dell'applicazione dell'imposta sulle persone giuridiche a carico delle società e dell'applicazione dell'IRPEF sui dividendi percepiti dai soci".

sa assegnata dal legislatore tributario<sup>11</sup> e perciò ci si trova di fronte all'anomalia di soggetti finali di imposta tassati non progressivamente, ma con aliquota proporzionale.

Chiarito ciò, bisogna giungere ad una definizione della nozione di reddito complessivo, di cui è stata descritta la modalità di formazione, ma non la natura. A tal fine è opportuno fare riferimento alla definizione fornita da una sentenza della Corte di Cassazione del 1953<sup>12</sup>, che afferma che esso è la somma di tutti i redditi posseduti da una persona fisica, i quali perdono la loro individualità e sono colpiti non direttamente sul singolo ammontare, ma indirettamente sul reddito complessivo globale di cui fanno parte in assoluta e perfetta fusione. In altri termini, vi è una sorta di processo di unificazione dei singoli redditi nel quale essi perdono, ai fini della tassazione, la loro individualità. Inoltre, il legislatore stabilisce delle deroghe in modo tale che alcuni proventi siano esclusi dalla formazione del reddito complessivo<sup>13</sup>. È il caso dei redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, come gli interessi attivi su conti correnti bancari<sup>14</sup> o su titoli di Stato<sup>15</sup>.

---

Il credito di imposta è disciplinato dall'art. 14 del T.U.I.R., di cui si riporta il primo comma: "Credito di imposta per gli utili distribuiti da società ed enti. Se alla formazione del reddito complessivo concorrono utili distribuiti in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione dalle società e dagli enti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87, al contribuente è attribuito un credito di imposta pari ai nove sedicesimi dell'ammontare degli utili stessi".

Al fine di comprendere il motivo che sta alla base della misura del credito di imposta (nove sedicesimi) è utile riportare la spiegazione di Falzone, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in AA.VV., *Le imposte della riforma*, Ed. ECIG, Genova, 1989, 22: "Giova evidenziare che il coefficiente fissato per la detrazione del credito di imposta (9/16 del dividendo) è tale da eliminare l'intera incidenza dell'IRPEG già corrisposta dalla società erogatrice. Ed invero se si indica con  $a$  l'aliquota percentuale dell'imposta applicata a carico della società, la percentuale di utile netto che può essere distribuita è  $100-a$  e, pertanto, il rapporto tra imposta pagata e utile netto è espressa dalla formula  $a : 100-a$ . Ebbene, poiché l'aliquota dell'irpeg è 36, risulta che l'imposta pagata sull'utile, prima della sua distribuzione, è pari a nove sedicesimi dell'utile stesso".

<sup>11</sup> Sulla caratteristica di imposta d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche vedi Sacchetto, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico*, Circolare n. 8 del 1989 del Corr. trib., 9.

<sup>12</sup> Corte di Cassazione, Sezione I, 17 dicembre 1953.

<sup>13</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 35: "La legge tuttavia prevede alcune deroghe. Le deroghe sono di tipo oggettivo. Le deroghe sono di tipo oggettivo (che riguardano taluni tipi di reddito) o di tipo soggettivo (che riguardano il soggetto passivo). Le deroghe di tipo oggettivo sono costituite dall'aver escluso dalla formazione del reddito complessivo i redditi esenti e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva ...".

<sup>14</sup> Art. 26, comma secondo, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: "L'amministrazione postale e le aziende e gli istituti di credito devono operare una ritenuta del trenta per cento, con obbligo di rivalsa sugli interessi, premi ed altri frutti corrisposti ai depositanti e ai correntisti. ...".

<sup>15</sup> Art. 31, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601: "Interessi delle obbligazioni pubbliche. Sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi gli interessi, i premi e gli altri frutti dei titoli del debito pubblico, dei buoni postali di risparmio, delle cartelle di credito comunale e provinciale emesse dalla Cassa Depositi e Prestiti e delle altre obbligazioni e titoli similari emessi da amministrazioni statali, anche con ordinamento autonomo, da regioni, province, comuni e da enti pubblici istituiti esclusivamente per l'adempimento di funzioni statali o per l'esercizio diretto di servizi pubblici in regime di monopolio".

Infine, va ribadito che il reddito complessivo degli enti non commerciali differisce nella sua struttura da quello delle società e degli enti commerciali, il quale scaturisce in modo unitario dai risultati del conto economico che in sé racchiude tutti gli oneri e proventi facenti capo all'ente; l'onnicomprensività del conto dei profitti e delle perdite fa sì che il reddito complessivo di tali organismi coincida con il reddito di impresa.

### **3. REDDITI FONDIARI, REDDITI DI CAPITALE E REDDITI DIVERSI.**

Dopo aver analizzato natura e modalità di formazione del reddito complessivo, bisogna esaminare le norme che si riferiscono ai singoli redditi che lo compongono. In questo paragrafo si effettuerà una rapida disamina dei redditi fondiari, di capitale e diversi, rapida perché gli stessi incidono in maniera quasi irrilevante nella vita delle associazioni sportive. La trattazione si farà ben più approfondita e dettagliata nei confronti del reddito di impresa, al quale sono dedicati i prossimi due paragrafi, sia per l'importanza economica dei componenti reddituali che rientrano in tale categoria, sia perché lo stesso è determinato in modo non univoco.

#### **3.1. I redditi fondiari.**

##### **3.1.1. Definizione dei redditi fondiari.**

I redditi fondiari sono quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati (art. 22 T.U.I.R.<sup>16</sup>). Per produrre redditi fondiari tali immobili devono essere situati nel territorio dello Stato ed essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano.

Il secondo comma dell'art. 22 dispone inoltre che i redditi in oggetto si distinguono in:

- a) redditi dominicali;
- b) redditi dei fabbricati;
- c) redditi agrari.

---

Su detti interessi e proventi deve essere effettuata una ritenuta a titolo di imposta nella misura e con le modalità stabilite dal D.L. 19 settembre 1986, n. 556.

<sup>16</sup> Art. 22 T.U.I.R.: "Redditi fondiari. Sono redditi fondiari quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano".

I redditi fondiari si distinguono in redditi dominicali dei terreni, redditi agrari e redditi dei fabbricati".

Tali redditi concorrono a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale<sup>17</sup> (art. 23, primo comma, T.U.I.R.<sup>18</sup>).

È evidente che è opportuno concentrare l'attenzione sui primi due tipi di reddito, i quali derivano dal mero possesso dell'immobile. Infatti, i redditi agrari sono il frutto dell'esercizio di attività agricole su terreni di proprietà<sup>19</sup>, attività che non sono generalmente svolte dalle associazioni sportive.

### 3.1.2. Il reddito dominicale dei terreni.

Il reddito dominicale è la parte del reddito medio ordinario ritraibile dalle attività agricole, spettante a chi possiede il terreno a titolo di proprietà o di altro diritto reale (art. 24, primo comma, T.U.I.R.<sup>20</sup>). Il reddito concerne ogni terreno per sua natura idoneo alla produzione agricola, indipendentemente dal fatto che sia o meno coltivato<sup>21</sup>. Si comprende così la ratio della disposizione legislativa di cui all'art. 24, secondo comma, del Testo Unico, in base alla quale non producono reddito dominicale:

- a) i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani;
- b) i terreni dati in affitto per usi non agricoli;

---

<sup>17</sup> Per la nozione di diritto reale vedi nota n. 46 del cap. 4.

<sup>18</sup> Art. 23 T.U.I.R., primo comma: "Imputazione dei redditi fondiari. I redditi fondiari concorrono, indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o di altro diritto reale, salvo quanto stabilito nell'art. 30, per il periodo di imposta in cui si è verificato il possesso".

<sup>19</sup> La nozione di reddito agrario e di attività agricole è data dall'art. 29 del T.U.I.R.: "Il reddito agrario è costituito dalla parte del reddito medio ordinario dei terreni imputabile al capitale di esercizio e al lavoro di organizzazione impiegati, nei limiti della potenzialità del terreno, nell'esercizio di attività agricole su di esso.

Sono considerate attività agricole:

- a) le attività dirette alla coltivazione del terreno, alla silvicoltura, alla funghicoltura;
- b) l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno un quarto dal terreno;
- c) le attività dirette alla manipolazione, trasformazione e alienazione dei prodotti agricoli e zootecnici, ancorchè non svolte sul terreno, che rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa e che abbiano per oggetto prodotti ottenuti per almeno la metà dal terreno e dagli animali allevati su di esso".

<sup>20</sup> Art. 24 T.U.I.R.: "Reddito dominicale dei terreni. Il reddito dominicale è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario ritraibile dal terreno attraverso l'esercizio delle attività agricole di cui all'art. 29.

Non si considerano produttivi di reddito dominicale i terreni che costituiscono pertinenze di fabbricati urbani, quelli dati in affitto per usi non agricoli, nonché quelli produttivi di reddito di impresa di cui alla lettera c) del comma 2 dell'art. 51".

<sup>21</sup> Falzone, *op. cit.*, 23: "Il reddito dominicale è costituito dalla parte dominicale del reddito medio ordinario prodotto attraverso l'esercizio di attività agricola sul terreno, cioè quella parte di reddito costituita dalla rendita ricardiana e dagli interessi dei capitali investiti stabilmente nel terreno. Il reddito concerne ogni terreno per sua natura idoneo alla produzione agricola, anche se per avventura di fatto esso non produca reddito".

c) i terreni destinati all'esercizio di specifiche attività commerciali.

Il reddito dominicale è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'estimo (art. 25 T.U.I.R.<sup>22</sup>), le quali possono essere sottoposte a revisione ogniqualvolta se ne ravvisi l'esigenza (mutamento dei fattori che influiscono sui redditi dei terreni) e comunque ogni dieci anni. Per quanto riguarda le altre disposizioni concernenti il reddito dominicale si rinvia al titolo I, capo II, del T.U.I.R.<sup>23</sup>.

Le associazioni sportive che possiedono terreni atti ad essere sottoposti ad attività agricole sono quanto mai rare e si comprende così che l'interesse nei confronti di tale tipo di reddito è quasi esclusivamente di tipo accademico.

### 3.1.3. Il reddito dei fabbricati.

Il reddito dei fabbricati deriva dal possesso a titolo di proprietà o di altro diritto reale di un'unità immobiliare urbana, vale a dire di un fabbricato, di altra costruzione stabile o delle loro porzioni suscettibili di reddito autonomo (art. 33 T.U.I.R.<sup>24</sup>). In altri termini, è unità immobiliare urbana ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa atta a produrre un reddito proprio<sup>25</sup>.

Il reddito dei fabbricati è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite secondo le norme della Legge catastale. Anche tali tariffe sono sottoposte a cambiamento quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni permanenti della capacità di reddito dei fabbricati e comunque ogni dieci anni (art. 34, primo e secondo comma, T.U.I.R.<sup>26</sup>).

---

<sup>22</sup> Art. 25, primo e secondo comma, T.U.I.R.: "Il reddito dominicale è determinato mediante l'applicazione di tariffe d'estimo stabilite, secondo le norme della legge catastale, per ciascuna qualità e classe di terreno.

Le tariffe d'estimo sono sottoposte a revisione quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni nella quantità e nei prezzi dei prodotti e dei mezzi di produzione o nell'organizzazione e strutturazione aziendale, e comunque ogni dieci anni".

<sup>23</sup> Vedi artt. 26-28 T.U.I.R..

<sup>24</sup> Art. 33 T.U.I.R.: "Reddito dei fabbricati. Il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana.

Per unità immobiliari urbane si intendono i fabbricati e le altre costruzioni stabili o le loro porzioni suscettibili di reddito autonomo. Le aree occupate dalle costruzioni e quelle che ne costituiscono pertinenze si considerano parti integranti delle unità immobiliari".

<sup>25</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, Ed. Giuffrè, 1990, 313: "In base alla legislazione catastale (cfr. D.L. 13 aprile 1939, n. 652, convertito con modificazioni nella L. 11 agosto 1939, n. 1249 concernente "Accertamento generale dei fabbricati urbani, rivalutazione del relativo reddito e formazione del nuovo catasto edilizio urbano" e del relativo Regolamento approvato con D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, disposizioni queste richiamate dall'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 604 concernente la revisione degli estimi delle unità immobiliari urbane) si considera unità immobiliare urbana ogni parte di immobile che, nello stato in cui si trova, è di per se stessa utile e atta a produrre un reddito proprio".

<sup>26</sup> Art. 34, primo e secondo comma, T.U.I.R.: "Determinazione del reddito dei fabbricati. Il reddito medio ordinario delle unità immobiliari è determinato mediante l'applicazione delle tariffe d'esti-

Per gli immobili locati, se il canone di locazione<sup>27</sup>, ridotto del 10 per cento, nonché eventualmente fino ad un ulteriore 15 per cento per spese di manutenzione o altre spese documentate, è superiore al reddito medio ordinario determinato catastalmente, il reddito è determinato in misura pari al canone di locazione ridotto delle predette spese (art. 34, comma 4 bis, T.U.I.R.<sup>28</sup>).

Vi sono infine gli immobili relativi alle imprese commerciali, i quali non sono produttivi di reddito fondiario (art. 40, primo comma, T.U.I.R.<sup>29</sup>). Il legislatore tributario considera relativi alle imprese commerciali i fabbricati iscritti nell'inventario redatto e vidimato a norma dell'art. 2217 c.c.<sup>30</sup> (art. 77, primo comma, T.U.I.R.<sup>31</sup>).

---

mo, stabilite secondo le norme della legge catastale per ciascuna categoria e classe, ovvero per i fabbricati a destinazione speciale o particolare, mediante stima diretta.

Le tariffe d'estimo e i redditi dei fabbricati a destinazione speciale o particolare sono sottoposti a revisione quando se ne manifesti l'esigenza per sopravvenute variazioni di carattere permanente della capacità di reddito delle unità immobiliari e comunque ogni dieci anni. La revisione è disposta con decreto del Ministro delle finanze previo parere della Commissione censuaria centrale e può essere effettuata per singole zone censuarie. Prima di procedervi gli uffici tecnici erariali devono sentire i comuni interessati”.

<sup>27</sup> La nozione di locazione si trova nell'art. 1571 c.c.: “La locazione è il contratto con il quale una parte si obbliga a far godere all'altra una cosa mobile o immobile per un dato tempo verso un determinato corrispettivo”.

<sup>28</sup> Art. 34, comma 4 bis, T.U.I.R.: “Qualora il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfettariamente del 10 per cento nonché, eventualmente, fino ad un ulteriore 15 per cento a titolo di spesa di manutenzione, riparazione e per qualsiasi altra spesa effettivamente sostenuta e comprovata da idonea documentazione, da allegare alla dichiarazione dei redditi, sia superiore al reddito medio ordinario di cui al comma 1, il reddito è determinato in misura pari al canone di locazione ridotto delle predette spese. ...”.

Tale comma è stato introdotto dall'art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

<sup>29</sup> Art. 40, primo comma, T.U.I.R.: “Immobili non produttivi di reddito fondiario. Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni”.

<sup>30</sup> Art. 2217 c.c.: “Redazione dell'inventario. L'inventario deve redigersi all'inizio dell'esercizio dell'impresa e successivamente ogni anno, e deve contenere l'indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all'impresa, nonché delle attività e delle passività dell'imprenditore estranee alla medesima.

L'inventario si chiude con il bilancio e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti e le perdite subite. Nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni in quanto applicabili. L'inventario deve essere sottoscritto dall'imprenditore e presentato entro tre mesi all'ufficio del registro delle imprese o a un notaio per la vidimazione”.

<sup>31</sup> Art. 77, primo comma, T.U.I.R.: “Beni relativi all'impresa. Per le imprese individuali ai fini delle imposte sui redditi, si considerano relativi all'impresa, oltre ai beni indicati alle lettere a) e b) del primo comma dell'art. 53, a quelli strumentali per l'esercizio dell'impresa stessa e ai crediti acquisiti nell'esercizio dell'impresa stessa, i beni appartenenti all'imprenditore che siano indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario redatto e vidimato a norma dell'art. 2217 c.c.. Gli immobili di cui al comma 2 dell'art. 40 si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario o, per i soggetti indicati nell'art. 79, nel registro dei beni ammortizzabili”.

Il secondo comma dell'art. 40 del Testo Unico<sup>32</sup> introduce inoltre la nozione di bene strumentale, distinguendo tra:

a) immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio di imprese commerciali da parte del possessore. Essi sono strumentali per destinazione;

b) immobili relativi alle imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Essi sono strumentali per natura.

I primi, se sono concessi in locazione ad un terzo, perdono la caratteristica della strumentalità, anche se rimangono beni relativi all'impresa, e perciò non produttivi di reddito fondiario, purché siano iscritti nell'inventario redatto a norma dell'art. 2217 c.c. (art. 77, primo comma, T.U.I.R.).

I secondi si considerano strumentali anche se non utilizzati o dati in locazione, purché iscritti nell'inventario redatto a norma della disposizione civilistica citata (art. 40, secondo comma, T.U.I.R.).

Questa digressione sui diversi tipi di beni immobili trova la sua giustificazione nel diverso trattamento tributario dei proventi da locazione in relazione alla diversa natura dei fabbricati.

Infatti, per i beni strumentali per natura relativi all'impresa, i proventi in questione costituiscono redditi di impresa e sono determinati sulla base dei proventi effettivamente conseguiti e dei costi effettivamente sostenuti. Si tratta, facendo riferimento ai sodalizi sportivi, di capannoni e magazzini di proprietà dell'associazione sportiva dati in locazione a terzi, beni chiaramente non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni.

Anche i proventi derivanti dalla locazione degli immobili relativi all'impresa non più strumentali (beni strumentali per destinazione locati o inutilizzati) rientrano tra i redditi di impresa, ma sono determinati sulla base delle regole previste dal capo II per la determinazione dei redditi fondiari (art. 57 T.U.I.R.<sup>33</sup>). Concorrerà perciò alla formazione del reddito di impresa il canone di locazione depurato di un dieci per cento forfettario e delle spese documentate fino a un ulteriore quindici per cento, se superiore in ammontare alla tariffa d'estimo catastale. Altrimenti sarà quest'ultima a concorrere alla formazione del reddito di impresa (art.

<sup>32</sup> Art. 40, secondo comma, T.U.I.R.: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto dall'art. 77 comma 1".

<sup>33</sup> Art. 57 T.U.I.R.: "Proventi immobiliari. I redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del capo II per gli immobili situati nel territorio dello Stato e a norma dell'art. 84 per quelli situati all'estero.

Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai beni immobili indicati al comma 1 non sono ammessi in deduzione".

34, comma 4 bis, T.U.I.R.). Per quanto riguarda le associazioni sportive, un immobile di questo tipo potrebbe essere quello utilizzato in passato per il ritiro della squadra.

Alla luce delle considerazioni effettuate, si può giungere alla conclusione che gli unici immobili la cui locazione produce reddito fondiario sono quelli non relativi all'impresa, utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività istituzionale. È il caso della sede dell'associazione sportiva.

### 3.2. I redditi di capitale.

Anche i redditi di capitale, disciplinati dagli artt. 41-45 del T.U.I.R.<sup>34</sup>, concorrono alla formazione del reddito complessivo degli enti non commerciali.

I redditi di capitale sono quelli derivanti dall'impiego di denaro (interessi su mutui, interessi di obbligazioni e altri titoli, utili derivanti da partecipazioni in società, ecc.), previsti dall'art. 41 del Testo Unico<sup>35</sup>.

<sup>34</sup> Gli articoli 41, 42, 43, 44, 45, costituiscono il Capo III del Titolo I del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, intitolato per l'appunto "Redditi di capitale".

<sup>35</sup> Art. 41 Testo Unico: "Redditi di capitale. Sono redditi di capitale:

a) gli interessi e altri proventi derivanti da mutui, depositi e conti correnti, compresa la differenza tra la somma percepita alla scadenza e quella data in mutuo o deposito;

b) gli interessi e altri proventi derivanti da obbligazioni e titoli similari, compresa la differenza tra la somma percepita o il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e il prezzo di emissione;

b bis) i proventi derivanti dalla cessione a termine di obbligazioni e titoli similari; essi sono costituiti dalla differenza tra il corrispettivo globale della cessione e quello dell'acquisto se l'acquisto è contestuale alla stipula del contratto a termine, e, negli altri casi, dalla differenza tra il corrispettivo globale della cessione e il valore globale del titolo alla data della stipula del contratto a termine. Per le obbligazioni da chiunque emesse all'estero si adotta il cambio del giorno della stipula del contratto a termine. Il valore di mercato deve essere documentato a cura del venditore: in mancanza, i proventi sono determinati in misura pari al 25 per cento su base annua applicato al corrispettivo globale della cessione. Dal corrispettivo globale della cessione si deducono i redditi maturati nel periodo di valenza del contratto, soggetti alla ritenuta alla fonte ai sensi del comma primo dell'art. 26 del D.P.R. n. 600 del 1973;

c) le rendite perpetue e le prestazioni annue perpetue di cui agli artt. 1861 e 1869 c.c.;

d) i compensi per prestazioni di fidejussione o di altra garanzia;

e) gli utili derivanti dalla partecipazione in società ed enti soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche, salvo il disposto della lettera d) del comma 2 dell'art. 49;

f) gli utili derivanti da contratti di associazione in partecipazione e dai contratti indicati nel primo comma dell'art. 2554 c.c., compresa la differenza tra la somma percepita e il valore normale dei beni ricevuti alla scadenza e le somme e il valore normale dei beni apportati, salvo il disposto della lettera c) del comma 2 dell'art. 49;

g) gli utili corrisposti ai mandanti o fiduciari o ai loro aventi causa dalle società o dagli enti che hanno per oggetto la gestione, nell'interesse collettivo di pluralità di soggetti, di masse patrimoniali costituite con somme di denaro e beni affidati da terzi o provenienti dai relativi investimenti, compresa la differenza tra l'ammontare ricevuto alla scadenza e quello affidato in gestione;

h) ogni altro provento in misura definita derivante dall'impiego di capitale tranne gli interessi diversi da quelli indicati alle lettere a) e b).

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano similari alle azioni i titoli di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, soggetti all'imposta sui redditi delle persone giuridiche; si considerano similari alle obbligazioni:

L'imposizione su tali proventi è regolata dal principio di cassa e perciò essi concorrono alla formazione del reddito nel periodo in cui sono percepiti (art. 42, primo comma, T.U.I.R.<sup>36</sup>) e non in quello in cui è sorto il diritto alla loro percezione<sup>37</sup>.

I redditi di capitale più ricorrenti per una associazione sportiva sono:

- a) gli interessi derivanti da conto corrente bancario;
- b) gli interessi derivanti da obbligazioni e titoli similari.

Tuttavia, bisogna ricordare che gli interessi bancari e quelli su titoli di Stato sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta (art. 26 D.P.R. n. 600/1973 e D.L. n. 556 del 1986). Per questo motivo, come già detto, essi non concorrono alla formazione del reddito complessivo dell'ente (art. 108, primo comma, T.U.I.R.).

Per quanto riguarda poi gli interessi percepiti dagli associati per ritardi su versamenti delle quote associative, essi non costituiscono reddito di capitale. Infatti, l'art. 41 T.U.I.R. non include gli interessi moratori<sup>38</sup>, né quelli di natura compensativa<sup>39</sup> tra i proventi che concorrono a formare il reddito in questione (lettera h, pri-

---

a) i buoni fruttiferi e i certificati di deposito con scadenza non inferiore a diciotto mesi emessi da istituti o aziende di credito;

b) i buoni fruttiferi emessi da società esercenti la vendita a rate di autoveicoli, autorizzate ai sensi dell'art. 29 del R.D.L. 15 marzo 1927, n. 436, convertito nella L. 19 febbraio 1928, n. 510;

c) i titoli in serie in massa con scadenza fissa non inferiore a diciotto mesi che contengono l'obbligazione incondizionata di pagare alla scadenza una somma non inferiore a quella in essi indicata, con o senza la corresponsione di proventi periodici, e che non attribuiscono ai possessori alcun diritto di partecipazione diretta o indiretta alla gestione dell'impresa emittente o dell'affare in relazione al quale siano stati emessi né di controllo sulla gestione stessa”.

<sup>36</sup> Art. 42, primo comma, T.U.I.R.: “Determinazione del reddito di capitale. Il reddito di capitale è costituito dall'ammontare degli interessi, utili o altri proventi percepiti nel periodo di imposta, senza alcuna deduzione”.

<sup>37</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *op. cit.*, 387: “Per quanto riguarda il momento di imputazione dei redditi di capitale, si rileva che l'utilizzazione del participio percepiti sta a significare, come è affermato anche nella relazione ministeriale che accompagna la bozza di Testo Unico, che oggetto della previsione legale è l'effettiva percezione e non il diritto alla percezione (che si presume a norma del c.c.) dei redditi stessi. A tale conclusione è pervenuta anche l'Amministrazione finanziaria che, nella circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1977, ebbe ad affermare che per i redditi di capitale vige il criterio della materiale percezione”.

<sup>38</sup> Gli interessi moratori, cioè quelli previsti per il risarcimento del danno per il ritardato pagamento di una somma, sono disciplinati dall'art. 1224 del c.c.: “Danni nelle obbligazioni pecuniarie. Nelle obbligazioni che hanno per oggetto una somma di denaro, sono dovuti dal giorno della mora gli interessi legali, anche se non erano dovuti precedentemente e anche se il creditore non prova di aver sofferto alcun danno. Se prima della mora erano dovuti interessi in misura superiore a quella legale, gli interessi moratori sono dovuti nella stessa misura.

Al creditore che dimostra di aver subito un danno maggiore spetta l'ulteriore risarcimento. Questo non è dovuto se è stata convenuta la misura degli interessi moratori”.

<sup>39</sup> Gli interessi di natura compensativa sono quelli che decorrono sul prezzo, anche se non ancora esigibile, della cosa produttiva di frutti e di altri proventi, venduta e consegnata al compratore.

Essi sono disciplinati dall'art. 1499 c.c.: “Interessi compensativi sul prezzo. Salvo diversa pattuizione, qualora la cosa venduta e consegnata al compratore produca frutti o altri proventi, decorrono gli interessi sul prezzo, anche se questo non è ancora esigibile”.

mo comma, art. 41); in base alla disposizione in parola configurano reddito di capitale solo gli interessi corrispettivi<sup>40</sup> derivanti da contratti di mutuo (art. 1815 c.c.<sup>41</sup>) e di conto corrente (art. 1825 c.c.<sup>42</sup>, compreso lo sconto di cui all'art. 1858 c.c.<sup>43</sup>).

Infine, si deve ricordare che l'art. 41 va coordinato con l'art. 45 del T.U.I.R.<sup>44</sup>, secondo il quale se i proventi elencati nella prima disposizione sono percepiti nell'esercizio di imprese commerciali concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito di impresa.

Perciò, gli interessi moratori per ritardato versamento delle quote associative, nonché gli eventuali interessi compensativi incassati dall'associazione sportiva sono redditi di impresa se percepiti nell'esercizio di impresa commerciale (art. 56, terzo comma, T.U.I.R.<sup>45</sup>); altrimenti essi non concorrono alla formazione del reddito complessivo.

### 3.3. I redditi diversi.

Nel paragrafo 2.2 si è evidenziato che con l'emanazione del Testo Unico (D.P.R. 22/12/1986, n. 917), anche i redditi diversi, disciplinati dal capo VII del titolo I del T.U.I.R. (artt. 81-85) sono stati inseriti tra quelli che concorrono alla formazione del reddito complessivo degli enti non commerciali (art. 108, primo comma, T.U.I.R.), contribuendo a rendere il trattamento tributario al quale gli stessi sono sottoposti sempre più simile a quello delle persone fisiche.

---

<sup>40</sup> Gli interessi corrispettivi sono quelli prodotti dai crediti liquidi, cioè determinati nel loro ammontare, ed esigibili, cioè non sottoposti a termine o a condizione. Sono disciplinati dall'art. 1282 c.c., di cui si riporta il primo comma: "Interessi nelle obbligazioni pecuniarie. I crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto, salvo che la legge o il titolo stabiliscano diversamente".

<sup>41</sup> Art. 1815 c.c.: "Interessi. Salvo diversa volontà delle parti, il mutuatario deve corrispondere gli interessi al mutuante. Per la determinazione degli interessi si osservano le disposizioni dell'art. 1284.

Se sono convenuti interessi usurari, la clausola è nulla e gli interessi sono dovuti solo nella misura legale".

<sup>42</sup> Art. 1825 c.c.: "Interessi. Sulle rimesse decorrono gli interessi nella misura stabilita dal contratto, dagli usi ovvero, in mancanza, da quella legale".

<sup>43</sup> Art. 1858 c.c.: "Nozione. Lo sconto è il contratto col quale la banca, previa deduzione dell'interesse, anticipa al cliente l'importo di un credito verso terzi non ancora scaduto, mediante la cessione, salvo buon fine, del credito stesso".

<sup>44</sup> Art. 45 T.U.I.R.: "Redditi imponibili ad altro titolo. Non costituiscono redditi di capitale gli interessi, gli utili e gli altri proventi di cui ai precedenti articoli conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice.

I proventi di cui al comma 1, quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva, concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito di impresa".

<sup>45</sup> Art. 56, terzo comma, T.U.I.R.: "Gli interessi, anche se diversi da quelli indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 41, concorrono a formare il reddito per l'ammontare maturato nell'esercizio. Se la misura non è determinata per iscritto gli interessi si computano al saggio legale".

In precedenza, tra i redditi diversi, soltanto quelli derivanti dall'esercizio occasionale di attività commerciale (art. 19 D.P.R. n. 598/1973) e le plusvalenze realizzate mediante operazioni speculative (art. 20, secondo comma, D.P.R. n. 598/1973<sup>46</sup>) concorrevano alla formazione del reddito complessivo degli enti non commerciali.

Dal 1° gennaio 1988 (data di entrata in vigore del T.U.I.R.), tutti i redditi previsti dall'art. 81 del Testo Unico<sup>47</sup>, purché per loro natura possano essere conse-

<sup>46</sup> Art. 20, secondo comma, D.P.R. 598/1973: "Le plusvalenze patrimoniali concorrono a formare il reddito imponibile soltanto se sono state realizzate mediante operazioni speculative ai sensi dell'art. 76 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, o mediante cessione di beni destinati o comunque relativi alle attività commerciali esercitate. Delle sopravvenienze attive si tiene conto soltanto se inerenti a tali attività".

<sup>47</sup> Art. 81 T.U.I.R.: "Redditi diversi. Sono redditi diversi, se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o da imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

- a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici;
- b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione;
- c) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali, escluse quelle acquisite per successione, superiori al 2, al 5 o al 15 per cento del capitale della società secondo che si tratti di azioni ammesse alla borsa o al mercato ristretto, di altre azioni o di partecipazioni non azionarie. La percentuale di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi ancorché nei confronti di soggetti diversi; si considerano cedute per prime le partecipazioni acquisite in data più recente;
- c bis) le plusvalenze diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c), realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni, quote rappresentative del capitale o del patrimonio e di altre partecipazioni analoghe, nonché dei certificati rappresentativi di partecipazioni in società, associazioni, enti ed altri organismi nazionali ed esteri, di obbligazioni convertibili, diritti di opzione e ogni altro diritto, che non abbia natura di interesse, connesso ai predetti rapporti, ancorché derivanti da operazioni a premio e da compravendita a pronti o a termine. Non si tiene conto delle plusvalenze realizzate se il periodo di tempo intercorso tra la data dell'acquisto o della sottoscrizione per ammontare superiore a quello spettante in virtù del diritto di opzione e la data della cessione è superiore a quindici anni; si considerano cedute per prime le partecipazioni acquisite in data recente;
- c ter) le plusvalenze realizzate mediante la cessione a termine di valute estere; esse sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo della cessione e quello dell'acquisto della valuta ceduta, se l'acquisto è contestuale alla stipula del contratto a termine, e, negli altri casi, dalla differenza tra il corrispettivo della cessione e il valore della valuta ceduta, al cambio vigente alla data della stipula del contratto;
- d) le vincite delle lotterie, dei concorsi a premio, dei giochi e delle scommesse organizzate per il pubblico e i premi derivanti da prove di abilità o dalla sorte nonché quelli attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali;
- e) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente, compresi quelli dei terreni dati in affitto per usi non agricoli;
- f) i redditi di beni immobili situati all'estero;
- g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'art. 49;

guiti dagli enti non commerciali<sup>48</sup>, influiscono nel processo di formazione del reddito complessivo.

Tra i redditi diversi che un ente non commerciale può conseguire vanno ricordati:

- 1) le plusvalenze realizzate mediante cessione di immobili (lettera b);
- 2) le plusvalenze realizzate mediante cessioni di partecipazioni sociali (lettera c);
- 3) i redditi di natura fondiaria non determinabili catastalmente (lettera e);
- 4) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto o dalla sublocazione di beni immobili (lettera h);
- 5) i redditi derivanti da affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili (lettera h);
- 6) i redditi derivanti dall'affitto o dalla concessione in usufrutto di aziende;
- 7) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente<sup>49</sup> (lettera i).

Per quanto riguarda le associazioni sportive, un reddito diverso molto spesso conseguito è proprio quello citato per ultimo nell'elenco. Vi sono infatti sodalizi sportivi dilettantistici che organizzano manifestazioni sportive a pagamento in maniera sporadica e non ripetitiva. Tali redditi vanno inseriti tra i redditi diversi al netto dei costi sostenuti per la loro produzione (art. 85, secondo comma, T.U.I.R.<sup>50</sup>). È necessario sottolineare, con riferimento ad essi, che la riconducibi-

---

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;

i) i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente;

l) i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere;

m) le indennità di trasferta e i rimborsi forfettari di spesa, percepiti da soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica, di cui alla L. 25 marzo 1986, n. 80".

<sup>48</sup> Nota illustrativa ministeriale all'art. 108 T.U.I.R.: "... nella concreta applicazione della disciplina in esame si sono considerati compresi tra i redditi costituenti il reddito complessivo degli enti non commerciali anche gli altri redditi diversi che per la loro natura possano da essi conseguirsi". È evidente, per esempio, che i redditi di cui alla lettera l) dell'art. 81, vale a dire quelli derivanti dall'esercizio occasionale di attività di lavoro autonomo, non sono conseguibili dagli enti non commerciali.

<sup>49</sup> Caira, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 Ore, 1991, 211: "In ordine al concetto di abitualità è da rilevare che una cadenza periodica, anche in tempi piuttosto lunghi, con una rilevante redditività, comporta l'esistenza della abitualità con conseguente attrazione dell'attività medesima nella sfera del concetto impresa".

<sup>50</sup> Art. 85, secondo comma, T.U.I.R.: "I redditi di cui alle lettere h), i) e l) del comma 1 dell'art. 81 sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione. Le plusvalenze indicate alla predetta lettera h) sono determinate a norma dell'art. 54".

I redditi di cui alla lettera i) sono quelli derivanti dall'esercizio occasionale di attività commerciale.

lità degli stessi ai redditi diversi, invece che ai redditi di impresa, implica un diverso trattamento tributario delle eventuali perdite subite, perché l'art. 8 del T.U.I.R., a cui rinvia il secondo comma dell'art. 108, dispone che solo le perdite derivanti dall'esercizio di impresa commerciale sono deducibili dal reddito complessivo. Di conseguenza, le perdite derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente non sono rilevanti fiscalmente, in quanto non deducibili dal reddito degli enti non commerciali.

L'altro provento riconducibile ai redditi diversi spesso conseguito dalle associazioni sportive è quello derivante dall'affitto a terzi di locali e attrezzature destinati alla somministrazione di cibi e di bevande, situati all'interno dell'impianto sportivo o nella sede sociale. Si tratta di un affitto di azienda (lettera h dell'art. 81), poiché senza dubbio si è di fronte ad un complesso di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa (art. 2555 c.c.<sup>51</sup>). Anche tali redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo al netto dei costi specifici inerenti alla loro produzione (art. 85 T.U.I.R.<sup>52</sup>).

Infine, è quasi superfluo ricordare che i redditi elencati nell'art. 81 sono redditi diversi se non sono conseguiti nell'esercizio di impresa commerciale; altrimenti, sono considerati redditi di impresa (art. 81, primo periodo).

## **4. IL REDDITO DI IMPRESA.**

### **4.1. Esercizio di attività commerciale e reddito di impresa degli enti non commerciali.**

Come si è visto nel capitolo sesto, l'art. 51 del Testo Unico<sup>53</sup>, nel definire la nozione di reddito di impresa, afferma che esso è quello che deriva dall'esercizio di imprese commerciali. Il requisito della commercialità è quindi l'elemento basilare al fine di stabilire o meno l'inclusione delle varie attività nel reddito di impresa.

Per quanto riguarda gli enti che compongono la variegata gamma degli enti non commerciali, il legislatore ha dimensionato l'area della commercialità in modo differente rispetto alle società e agli enti commerciali, per i quali vige il principio di attrazione del reddito di impresa, dettando alcune deroghe alla regola generale dell'art. 51 del T.U.I.R.<sup>54</sup>.

<sup>51</sup> Art. 2555 c.c.: "Nozione. L'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa".

<sup>52</sup> Vedi nota n. 50. La lettera h) dell'art. 81 comprende i redditi derivanti dall'affitto di azienda; l'art. 85 dispone che i redditi di cui alla lettera citata vanno considerati al netto delle spese inerenti alla loro produzione.

<sup>53</sup> Vedi capitolo sesto, nota n. 16.

<sup>54</sup> In proposito Sacchetto, *op. cit.*, 27, afferma: "L'area della commercialità quale sinteticamente tratteggiata nell'art. 51 del T.U. coincide, quanto alla natura e al contenuto, attesi gli impliciti ri-

Le prossime pagine sono dedicate all'individuazione dell'area della commercialità relativa ai vari tipi di ente non commerciale e alla definizione del reddito di impresa che dalla stessa scaturisce. Tale operazione è di rilevante importanza, perché solo i redditi prodotti dalle attività commerciali concorrono alla determinazione del reddito complessivo imponibile dell'ente non commerciale.

## 4.2. Area della commercialità di un generico ente non commerciale.

La principale deroga alla definizione generale di attività commerciale contenuta nell'art. 51 del Testo Unico, principale perché si riferisce a tutti gli enti non commerciali e non solo a determinate tipologie di essi, è quella dettata dal secondo periodo del primo comma dell'art. 108 T.U.I.R.. Tale disposizione stabilisce che non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi:

a) non rientranti nell'art. 2195 c.c.<sup>55</sup>. Come si è visto nel capitolo precedente, tali attività sono quelle che si concretano in puro lavoro senza il concorso di altri fattori produttivi<sup>56</sup>;

b) rese in conformità delle finalità istituzionali dell'ente;

c) effettuate senza specifica organizzazione. In dottrina<sup>57</sup> si è affermato che specifica organizzazione non è l'equivalente di organizzazione in forma di impresa, dato che con la prima locuzione si fa riferimento ad una disposizione ordinata di mezzi per il raggiungimento di uno scopo;

---

chiami al tributo IRPEG (art. 95 e 108 T.U.), con quella rilevante ai fini della determinazione dell'area degli enti commerciali e non commerciali. Tuttavia a questa identità di natura e contenuto non corrisponde un'identità di dimensione. Si è già detto che per gli enti non commerciali non opera il principio di attrazione del reddito di impresa. L'area della commercialità quale si è venuta precisando nel tempo attraverso la riflessione della dottrina, dell'amministrazione finanziaria e dello stesso legislatore del Testo Unico n. 917, si dimensiona in modo differenziato in relazione ai vari soggetti che costituiscono la variegata gamma degli enti non commerciali. È una differenziazione che corrisponde a presupposti di ordine pre o meta giuridico, in ragione della natura appunto prevalentemente non commerciale degli enti stessi. Il legislatore tributario ha ritenuto che le finalità cui si volgono detti enti fossero meritevoli di tutela anche attraverso lo strumento fiscale e non solo a mezzo del meccanismo delle agevolazioni (art. 6 D.P.R. n. 601/1973), ma anche con l'azione sul presupposto quando con esso si trovano in relazione diretta”.

<sup>55</sup> Art. 2195 c.c.: “Imprenditori soggetti a registrazione. Sono soggetti all'obbligo dell'iscrizione nel registro delle imprese gli imprenditori che esercitano:

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

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

<sup>56</sup> Per quanto riguarda la natura delle prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., vedi quanto sostenuto nel paragrafo 2.3 del capitolo 6.

<sup>57</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 42.

d) rese verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione<sup>58</sup>.

Esposto il contenuto della disposizione in questione, bisogna subito osservare che l'art. 109, primo comma, T.U.I.R. impone l'applicazione del titolo I del Testo Unico per la determinazione dei singoli redditi, salvo quanto stabilito dagli artt. 108-111 T.U.I.R.. L'art. 51, che fa parte del titolo I, è perciò operante se non è derogato da una delle norme citate.

A tal proposito è utile ricordare che l'art. 51 stabilisce che il reddito di impresa deriva dall'esercizio di imprese commerciali, vale a dire dall'esercizio per professione abituale ancorchè non esclusiva di una delle attività indicate nell'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa. Il secondo comma, inoltre, dispone che sono produttive di reddito di impresa, e quindi sono commerciali, anche le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., purché organizzate in forma di impresa.

Tale norma, perciò, è generalmente valida anche per gli enti non commerciali, tranne per quanto riguarda le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., espressamente considerate dall'art. 108.

In dottrina<sup>59</sup>, però, si è osservato che l'assenza di una delle tre condizioni ri-

---

<sup>58</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *op. cit.*, 1118: "Circa il punto sub 3) si osserva che i compensi conseguiti per le prestazioni rese devono remunerare soltanto le spese sostenute per le prestazioni stesse e non inglobare una quota di utile".

C. Sacchetto, *Op. cit.*, p. 42: "Il pagamento di corrispettivi a fronte delle prestazioni di servizi di cui all'art. 108, non deve eccedere i costi di diretta imputazione. Tenderemo di fornire il concetto di costo di diretta imputazione seppur con le limitazioni che una libera interpretazione necessariamente comporta.

Solitamente sono distinti i costi di diretta imputazione da quelli di imputazione indiretta; entrambi sono poi tenuti distinti dai costi generali non industriali. I costi di indiretta imputazione sono quelli che riferendosi alla prestazione possono essere ad essa attribuiti sebbene non in modo diretto e immediato ma attraverso una ponderazione fondata su congetture. Ciò che importa ai nostri fini è l'aver individuato una riferibilità indiretta alla prestazione di servizi. Il costo indiretto è un costo necessario per poter prestare il servizio ed è ad essa riferibile, il costo generale ha un nesso di necessità solo con l'esistenza dell'ente.

Siccome l'imputazione di costi ai servizi prestati è in buona parte soggettiva, il legislatore ha ritenuto di escludere la rilevanza di ogni componente che non sia direttamente riferibile al servizio, legato ad esso da un vincolo di necessità e immediatezza tale da escludere valutazioni. In ultima analisi, i costi di diretta imputazione sono quelli relativi alle materie impiegate, al personale utilizzato e agli eventuali costi d'affitto dei beni che si sono resi necessari per prestare il servizio".

<sup>59</sup> Leo, Monacchi, Schiavo, *op. cit.*, 1118; Sacchetto, *op. cit.*, 41: "... ai nostri fini è sufficiente rilevare che esiste, per così dire, una doppia dimensione dell'attività commerciale:

– quella dell'art. 51 in cui si ha commercialità qualora, effettuando prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., l'organizzazione di tali attività sia in forma di impresa;

– quella dell'art. 108, per cui valgono gli stessi criteri di cui all'art. 51 ma, si chiede inoltre, per essere considerati non commerciali che:

a) i servizi siano resi in conformità alle finalità istituzionali;

b) non vi sia un'organizzazione specifica per tali servizi;

c) il corrispettivo chiesto a fronte di tali prestazioni non ecceda i costi di diretta imputazione.

Se ciò fosse corretto, la disposizione commentata potrebbe essere intesa nel seguente modo: quanto affermato all'art. 51 è generalmente valido anche per gli enti non commerciali ad eccezione di

chieste dalla norma da ultimo citata affinché la prestazione sia non commerciale, non riconduce automaticamente la stessa nell'area della commercialità, perché sarebbe pur sempre necessario a tal fine il requisito dell'organizzazione in forma di impresa di cui all'art. 51. Pertanto, l'art. 108 esprimerebbe la non commercialità di attività già di per sé non commerciali, essendo quindi del tutto inutile e rappresentando un esempio di "norma in bianco", dal momento che la legge non prevede le conseguenze connesse all'assenza delle condizioni previste.

Di conseguenza, una norma siffatta potrebbe essere stata emanata, come sostenuto da un Autore<sup>60</sup>, per eliminare la prassi amministrativa secondo la quale per l'esistenza della commercialità era sufficiente la presenza di un corrispettivo, anche se commisurato al costo di diretta imputazione<sup>61</sup>. La disposizione andrebbe quindi interpretata nel senso della non imponibilità di quelle prestazioni di servi-

---

quanto concerne le prestazioni di servizi non rientranti nella previsione dell'art. 2195 c.c.; per questi servizi non sarebbe sufficiente l'assenza di organizzazione in forma di impresa ma occorre anche che il corrispettivo non ecceda i costi di diretta imputazione e che il servizio sia reso in conformità alle finalità istituzionali.

Ci si domanda allora quale disciplina applicare alle prestazioni di servizi non rientranti tra quelli previsti dall'art. 2195 c.c. non rese in conformità alle finalità istituzionali e quale applicare a quelle rese con organizzazione specifica ma non in forma di impresa e infine, come considerare l'attività di prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. e non organizzate in forma di impresa, il cui corrispettivo eccede i costi di diretta imputazione.

Come osserva la dottrina sembrerebbe che l'aver espresso la non commercialità di attività già di per sé non commerciali, ai sensi dell'art. 51, sia del tutto inutile. Anche altri autori, non possono che rilevare che tale disposizione costituisca una "norma in bianco" dal momento che la legge non stabilisce quali norme applicare alle situazioni in cui vi sia l'inesistenza delle condizioni considerate. L'assenza delle condizioni previste dalla disposizione commentata non riconduce infatti automaticamente le fattispecie nell'ambito della commercialità in quanto occorrerebbe pur sempre il requisito della organizzazione in forma di impresa. Non è neppure ipotizzabile che tali redditi, generalmente attratti da quelli di lavoro autonomo, solo per gli enti non commerciali vengano attratti da quelli diversi".

<sup>60</sup> Monti, *op. cit.*, 755: "In realtà a me pare che l'esigenza di dettare una norma siffatta sia stata determinata dalla circostanza che nella prassi amministrativa formatasi nel vigore del D.P.R. 598/1973 si è radicata la convinzione, espressa dal Ministero delle Finanze in numerose occasioni, secondo la quale sarebbe sufficiente l'esistenza di un corrispettivo, ancorché commisurato al mero costo del servizio, per qualificare quale componente del reddito di impresa un certo provento conseguito da un ente non commerciale. E ciò a prescindere dalle particolarità del servizio prestato ovvero dalla sussistenza o non, in concreto, del requisito dell'organizzazione. ... . In secondo luogo, va detto che l'ambigua formula normativa contenuta nel primo comma dell'art. 108 potrebbe essere riempita di contenuto se ragionevolmente interpretata nel senso della non imponibilità di quelle prestazioni di servizi eccezionalmente rese a terzi dagli enti non commerciali a fronte di corrispettivi appena sufficienti a coprire i costi di diretta imputazione che risultino meramente accessorie e strumentali all'attività istituzionale. Quest'ultima, a sua volta, per essere realmente tale e per non tradursi di fatto in un'attività di impresa, deve assumere la fondamentale caratteristica di non essere rivolta al mercato. In altre parole, a me pare che i criteri discretivi non enunciati dal legislatore ma necessariamente impliciti nella formulazione della norma siano per l'appunto quelli della eccezionalità, della accessorietà e della strumentalità delle prestazioni di che trattasi rispetto all'attività istituzionale".

<sup>61</sup> Per un più approfondito esame della prassi amministrativa in questione, vedi la nota n. 23 del capitolo sesto.

zi, accessorie e strumentali rispetto alle attività istituzionali, rese eccezionalmente dagli enti non commerciali a fronte di corrispettivi appena sufficienti a coprire i costi di diretta imputazione.

Si ritiene la posizione dottrinale descritta non pienamente condivisibile. In tema di prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., l'art. 108 T.U.I.R. agisce, come già detto, in deroga all'art. 51, considerato che l'art. 109 stabilisce che le norme relative agli enti non commerciali prevalgono su quelle generalmente applicabili del titolo I del Testo Unico. Si è del parere quindi che la presenza di un'organizzazione specifica o di corrispettivi che eccedono i costi di diretta imputazione o della non conformità delle prestazioni alle finalità istituzionali dell'ente sia sufficiente per considerare l'attività in questione produttiva di reddito di impresa o, se la prestazione è occasionale, di redditi diversi. Si condivide perciò la posizione di quell'Autore<sup>62</sup>, il quale afferma che la ratio della norma sta nella volontà del legislatore di sancire la commercialità di quelle attività generalmente considerate di lavoro autonomo, attività che, come tali, sarebbero sfuggite a qualsiasi forma di imposizione.

La proposta della Commissione dei Trenta di inserire nel reddito complessivo anche i redditi di lavoro autonomo non ha avuto seguito, anche perché la Legge delega per la riforma tributaria non considerava tali redditi tra quelli da inserire nel reddito complessivo. Il legislatore tributario, tuttavia, ha perseguito con la disposizione in oggetto l'obiettivo di recuperare a tassazione quelle attività di lavoro autonomo che hanno almeno una delle tre caratteristiche seguenti:

- a) generano guadagno;
- b) non sono conformi alle finalità istituzionali dell'ente;
- c) sono prestate attraverso un'organizzazione appositamente costituita.

A conferma di tale interpretazione, si può anche dire che l'applicazione della norma che ne deriva è perfettamente in linea con il generale indirizzo legislativo tendente ad assimilare il trattamento tributario degli enti non commerciali a quello delle persone fisiche<sup>63</sup>. Infatti, se criterio informante la legislazione nei confronti degli enti non commerciali è la tendenza in parola, sembra più corretto interpretare la norma in modo conforme alla stessa. Non c'è dubbio al proposito che la tassazione dei redditi di lavoro autonomo derivanti da prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., purché non abbiano le caratteristiche di cui all'art. 108, è un ulteriore passo in questa direzione.

### **4.3. Attività commerciali e non di un ente di tipo associativo.**

A questo punto è possibile esaminare le regole in deroga all'art. 51 T.U.I.R. che si riferiscono ad una particolare species del genus enti non commerciali, vale a dire gli

<sup>62</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 42.

<sup>63</sup> Vedi il secondo paragrafo di questo capitolo.

enti di tipo associativo e cioè le associazioni, i consorzi, i comitati e le fondazioni.

Con riferimento agli stessi il primo comma dell'art. 111 del Testo Unico<sup>64</sup> stabilisce che non è commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali.

Lo stesso comma dispone inoltre che le quote e i contributi associativi versati dagli associati non concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Esposto il contenuto della disposizione, risulta subito evidente che il Legislatore ha ristretto l'area della commercialità in relazione agli enti di tipo associativo, tanto che la stessa è definita in dottrina "area della commercialità attenuata"<sup>65</sup>. Una norma siffatta, però, presta il fianco a facili elusioni di imposta perché in base ad essa qualsiasi attività commerciale effettuata nei confronti degli associati non va ad influire sulla formazione del reddito complessivo.

Al fine di evitare tali fenomeni elusivi, il legislatore ha dettato il secondo comma dell'art. 111<sup>66</sup>, il quale limita la portata della disposizione illustrata, stabilendo che la commercialità rivive se si manifestano i segni della corrispettività. In altri termini, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle diverse e maggiori prestazioni a cui danno diritto, sono produttivi di reddito di impresa o di redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano caratteristiche di abitualità o di occasionalità<sup>67</sup>.

<sup>64</sup> Art. 111, primo comma, T.U.I.R.: "Enti di tipo associativo. 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 e partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo".

<sup>65</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 28.

<sup>66</sup> Art. 111, secondo comma, T.U.I.R.: "Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'art. 108, 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. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità".

<sup>67</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 29: "Qui il legislatore fiscale, dando l'ennesima prova di quella che gli americani chiamano *legislation by analysis*, ha attratto nell'area della commercialità-corrispettività anche "i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto", disposizione chiaramente antielusiva, il cui "corrispettivo" è ad alta complessità e/o iniquità. In pratica se l'ente associativo deciderà di organizzare la tombola di fine anno e chiederà per questo avvenimento considerato una "diversa" prestazione una quota o contributo supplementare si avranno corrispettivi tassabili, sia pure poi tassati come redditi diversi in ragione del loro carattere di occasionalità".

Monti, *op. cit.*, 758: "Opportuna mi sembra invece la precisazione contenuta nel secondo comma dell'art. 111 per la quale i corrispettivi versati agli associati (in quanto imponibili) "concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità". Questa puntualizzazione, si legge nella relazione ministeriale al progetto, si è resa necessaria per evitare che possano considerarsi effettuate nell'esercizio di impresa, con tutte le implicazioni di ordine tributario che ne derivano, operazioni meramente occasionali".

Grazie a tale disposizione, l'associazione non può celare i corrispettivi percepiti per le cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati nei confronti degli associati all'interno della voce quote associative, perché anche queste ultime sono sottoposte a tassazione, se versate in vista di una specifica prestazione.

Infine, è opportuno ricordare che la disposizione dell'art. 108, primo comma, secondo periodo, T.U.I.R. vale anche per gli enti di tipo associativo. Non sono perciò commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. che abbiano le caratteristiche indicate nell'art. 108, rese da enti associativi nei confronti dei loro associati.

#### **4.4. Attività commerciali e non di una associazione sportiva.**

La riduzione delle dimensioni dell'area della commercialità operata dal legislatore in relazione agli enti associativi in generale è accentuata nei confronti di particolari tipologie di essi, vale a dire le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive. Infatti, la grande rilevanza sociale delle finalità perseguite da questi enti ha spinto il legislatore a tutelarli maggiormente, ampliando la gamma delle operazioni che, non essendo commerciali, non influiscono sulla formazione del reddito complessivo imponibile.

Pertanto, l'art. 111, terzo comma, T.U.I.R.<sup>68</sup> stabilisce che non si considerano attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate dalle associazioni sportive in conformità alle finalità istituzionali nei confronti dei seguenti destinatari:

1) associati o partecipanti. Essi devono essere minorenni, o se maggiorenni, godere del diritto di voto per la nomina degli organi direttivi e l'approvazione o la modifica degli statuti e dei regolamenti, nonché aver diritto a ricevere, in caso di scioglimento dell'associazione, una quota del patrimonio sociale, se questo non è destinato a finalità di interesse generale. La disposizione da ultimo citata, con-

---

<sup>68</sup> Art. 111, terzo comma, T.U.I.R.: "Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali, in deroga al comma 2, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Per le cessioni di beni e prestazioni di servizio effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi dell'art. 36 del c.c., la disposizione si applica nei confronti degli associati o partecipanti minori di età e, per i maggiorenni, a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale, se questo non è destinato a finalità di utilità generale".

Il secondo periodo del comma è stato aggiunto dall'art. 14, comma 14, della L. 24 dicembre 1993, n. 537 (Legge finanziaria 1994), con effetto dal 1° gennaio 1994.

tenuta nel secondo periodo del terzo comma dell'art. 111 T.U.I.R. è stata introdotta per le associazioni culturali e sportive dall'art. 14, comma 14, della L. 24 dicembre 1994, n. 537 con chiare finalità antielusive<sup>69</sup>. Si voleva, infatti, porre fine a quei fenomeni per cui il destinatario dell'attività commerciale assumeva la qualifica di associato al solo scopo di usufruire del trattamento fiscale favorevole ex art.111, terzo comma, T.U.I.R.. Si pensi ad esempio alla vendita di tessere attestanti la qualifica di socio aventi efficacia temporanea assai ridotta e di importo corrispondente al prezzo della prestazione effettuata;

2) altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;

3) associati e partecipanti delle associazioni di cui al punto 2 e tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Inoltre, non è attività commerciale la cessione a terzi di proprie pubblicazioni, a condizione che le stesse siano cedute prevalentemente agli associati (vedi terzo comma, art. 111 T.U.I.R.).

---

<sup>69</sup> Fiandaca, *Enti non commerciali*, Rass. trib., n. 9, 1991, 40 ricorda che già nel 1988 era stato presentato un disegno di legge volto ad introdurre una disposizione simile a quella inserita nell'art. 111 dalla finanziaria 1994: "Una seconda disposizione chiaramente antielusione è quella contenuta nell'art. 21 del disegno di legge approvato dal Consiglio dei Ministri in data 5 agosto 1988, concernente le "Disposizioni in materia tributaria per ampliare gli imponibili, contenere le elusioni e consentire gli accertamenti parziali in base agli elementi segnalati dall'anagrafe tributaria". Con tale articolo, apportata una integrazione all'art. 111 del D.P.R. n. 917 del 1986 e subordinata l'applicazione della disciplina prevista dal comma 3 dello stesso articolo, alla condizione che i soci rivestano la qualifica di soci effettivi, si è disposto che "per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da associazioni culturali e sportive nei confronti degli associati o partecipanti la disposizione si applica a condizione che questi abbiano diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima e di recesso o esclusione, una quota del patrimonio sociale, se questo non è destinato, per legge o per statuto approvato con legge o con provvedimento dell'autorità governativa a finalità di utilità generale". Ovviamente questo disegno di legge non si è tramutato in legge dello Stato.

Anche l'Amministrazione finanziaria, con Circolare n. 25 del 3 agosto 1979 ha avuto modo, seppure in materia di imposta sul valore aggiunto, di precisare che le attività svolte dalle associazioni nei confronti dei propri associati sono considerate non commerciali a condizione che siano rese nei confronti di soggetti che partecipano pienamente a tutti i diritti e gli obblighi sociali derivanti dalla qualità di associati o partecipanti, e che intervengano in modo continuativo nella vita del sodalizio. Si veda al proposito il capitolo n. 9.

Sacchetto, *op. cit.*, 52, afferma relativamente a tale circolare: "L'interpretazione ministeriale mira ad evitare che beneficino della disposizione di cui al comma 3 dell'art. 111 quegli enti che pur svolgendo una delle attività ivi previste "si limitino a rilasciare, dietro corrispettivo, una tessera attestante la qualità di socio, che dà soltanto diritto all'ingresso in un determinato locale; in tali casi, infatti, è improprio parlare di vincolo associativo, trattandosi semplicemente di un contratto di scambio, cioè di una prestazione di servizi resa dietro corrispettivo a un tesserato non socio.

Questa affermazione può essere vera, ma deve anche essere dimostrata dall'Amministrazione finanziaria davanti all'autorità giudiziaria ordinaria, provando ad esempio l'esistenza di un contratto simulato tra i reali soci. Infatti, non avrebbe avuto senso una disposizione antielusiva del genere a suo tempo predisposto se già oggi l'Amministrazione potesse sua sponte giudicare nel merito lo spirito associativo o meno degli enti e l'effettività dello status o meno di ciascun associato".

La correttezza del ragionamento di Sacchetto, se ancora ce ne fosse stato bisogno, è dimostrata dalla norma introdotta dalla Finanziaria 1994

In definitiva, perciò, si può dire, sulla scorta di un'autorevole dottrina<sup>70</sup>, che gli enti di tipo associativo costituiscono una sorta di sistema privilegiato, il quale si articola a sua volta in due sottosistemi:

- quello degli enti associativi in generale, esclusi dalla commercialità con il solo limite della corrispettività (art. 111, primo e secondo comma);
- quello delle associazioni politiche, sindacali, religiose, assistenziali, culturali e sportive, che sfondano anche la barriera della corrispettività (art. 111, terzo comma).

Concentrando maggiormente l'attenzione sulle associazioni sportive, bisogna sottolineare che solo le prestazioni direttamente collegate alle finalità tipiche del sodalizio possono beneficiare della disciplina di cui all'art. 111, terzo comma, e non anche quelle strumentali o accessorie<sup>71</sup>. Per esempio, rientrano sicuramente in quest'ambito i corsi di addestramento alla disciplina sportiva prevista nello statuto. I proventi derivanti da essi non concorrono perciò alla formazione del reddito complessivo. Non si considera invece conforme alle finalità istituzionali di un'associazione sportiva, e conseguentemente genera reddito di impresa, l'attività di gestione diretta di un bar all'interno dell'impianto sportivo. Infatti, essa è scarsamente attinente alla realizzazione degli obiettivi sportivi del sodalizio.

Tali esempi saranno comunque oggetto di più approfondita trattazione nel prossimo capitolo, a cui si rinvia.

Infine, per quanto riguarda l'effettività dei soci, è evidente che la sussistenza del diritto di voto per l'approvazione, la modificazione degli statuti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione e del diritto a ricevere in caso di scioglimento della medesima una quota del patrimonio sociale se questo non è destinato a finalità di interesse generale deve risultare dallo statuto dell'ente: uno statuto non conforme a quanto richiesto dalla nuova norma creerebbe di per sé un problema fiscale, così come avverrebbe peraltro in caso di sistematica disapplicazione di uno statuto regolare<sup>72</sup>.

#### **4.5. Le attività oggettivamente commerciali.**

Come il secondo comma dell'art. 111 T.U.I.R. individua nella corrispettività un limite al principio generale della non commercialità delle attività effettuate nei confronti degli associati in conformità alle finalità istituzionali, così il quarto comma della stessa disposizione individua in determinate operazioni, sempre e comunque commerciali, un limite alla non commercialità delle associazioni spor-

---

<sup>70</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 29.

<sup>71</sup> Vedi Vinci, Gagliardi, *Enti non commerciali e fisco*, IPSOA, 1988, 78.

<sup>72</sup> Vedi in proposito Pettinato, *Più rigore sui benefici fiscali alle associazioni*, in Guida normativa de Il Sole 24 ore, 12 gennaio 1994, 44.

tive e delle altre elencate nel terzo comma<sup>73</sup>. In altri termini, vi sono delle attività che il legislatore considera, in virtù di una presunzione assoluta, commerciali, qualunque sia l'ente non commerciale che le metta in atto. Si tratta di (quarto comma<sup>74</sup>):

- 1) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita (ad esclusione delle pubblicazioni cedute in prevalenza agli associati, di cui al terzo comma dell'art. 111);
- 2) somministrazione di pasti;
- 3) erogazione di acqua, gas, energia elettrica, vapore;
- 4) prestazioni alberghiere e di alloggio;
- 5) prestazioni di trasporto;
- 6) prestazioni di deposito;
- 7) prestazioni di servizi portuali e aeroportuali;
- 8) gestione di spacci aziendali e mense;
- 9) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;
- 10) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- 11) pubblicità commerciale;
- 12) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Si è di fronte a quella che la dottrina ha definito “area della commercialità pura od oggettiva”<sup>75</sup>. Le attività elencate, in quanto commerciali in ogni caso, concorrono alla formazione del reddito complessivo come redditi di impresa o come redditi diversi a seconda che abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

Per quanto riguarda le associazioni sportive, la norma in questione elimina ogni dubbio relativamente alle prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione, com-

---

<sup>73</sup> Propersi, Rossi, *Manuale degli enti non commerciali*, Ed. Giuffrè, Milano, 1990, 240 osservano: “Questo andamento conferma l'impressione ... secondo la quale il legislatore per sciogliere il nodo della commercialità o meno dell'attività svolta dagli enti non commerciali procede per semplificazioni, escludendo questo o quell'aspetto ... piuttosto che affermando positivamente che cosa si debba intendere per commercialità, fino ad arrivare a quest'ultimo comma che dovrà sempre essere tenuto presente allorchè si debba decidere della imponibilità o meno dell'attività svolta dagli enti di cui abbiamo trattato, in quanto dà un'elencazione tassativa di attività in ogni caso commerciale”.

<sup>74</sup> Art. 111, quarto comma, T.U.I.R.: “La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense; b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari”.

È opportuno ricordare che tale norma, così come il particolare trattamento tributario delle associazioni politiche, sindacali, assistenziali, culturali, sportive, di cui al comma terzo dell'art. 111, non erano presenti nel testo originario della riforma tributaria.

Essi sono stati introdotti per la prima volta con l'art. 2 del D.P.R. 28 dicembre 1982, n. 954 e solo successivamente sono stati recepiti, con qualche piccola modifica nella normativa del Testo Unico.

<sup>75</sup> Sacchetto, op. cit., 26: “Neppure essi possono dirsi totalmente esclusi dalla commercialità giacchè anch'essi si fermano dinanzi al limite della commercialità pura o oggettiva. Nella visualizzazione che abbiamo proposto l'area della commercialità pura rappresenta il nucleo centrale, l'essenza della commercialità”.

merciali in ogni caso. Lo stesso discorso vale anche per le cessioni di abbigliamento e materiale sportivo effettuate all'interno dei circoli tennistici o golfistici.

## **5. DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE.**

### **5.1. I differenti metodi di determinazione del reddito di impresa delle associazioni sportive.**

Nel precedente paragrafo si è detto che il reddito di impresa degli enti non commerciali richiede un più attento esame rispetto agli altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, sia per la maggior rilevanza economica dei proventi e costi che derivano dall'esercizio abituale di attività commerciali, sia perché lo stesso è determinabile in modo non univoco.

Oggetto di questo paragrafo sono proprio le differenti metodologie di determinazione del reddito di impresa. È possibile individuarne quattro:

1) determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità ordinaria e separata (art. 20 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>76</sup>);

2) determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità semplificata ex art. 79 T.U.I.R.<sup>77</sup>, possibile per le associazioni sportive che hanno proventi di natura commerciale non superiore a 360 milioni di lire (art. 18, primo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>78</sup>);

3) determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità ordinaria e non separata (art. 109, secondo comma, T.U.I.R.<sup>79</sup>);

4) determinazione del reddito imponibile in deroga alla disciplina del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, sulla base dello speciale regime impositivo introdotto dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398, recante "Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche". Tale regime, la cui portata innovativa è notevole, è applicabile alle associazioni sportive che abbiano conseguito nel periodo di imposta proventi commerciali non superiori a 100 milioni di lire.

### **5.2. Determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità ordinaria e separata.**

#### **5.2.1. Nozione di contabilità ordinaria.**

Innanzitutto, bisogna dire che per contabilità ordinaria si intende quella imposta ai soggetti elencati nel primo comma dell'art. 13 del D.P.R. n. 600/1973<sup>80</sup> (so-

<sup>76</sup> Vedi nota n. 86.

<sup>77</sup> Vedi nota n. 99.

<sup>78</sup> Vedi nota n. 94 e 95.

<sup>79</sup> Vedi nota n. 113.

cietà di capitali, società in nome collettivo e in accomandita semplice, enti commerciali e imprenditori individuali) dagli artt. 14<sup>81</sup>, 15<sup>82</sup> e 16<sup>83</sup> dello stesso D.P.R. n. 600. Le scritture contabili richieste ai soggetti citati sono:

---

<sup>80</sup> Art. 13, primo comma, D.P.R. n. 600/1973: “Soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili. Ai fini dell’ accertamento sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili, secondo le disposizioni di questo titolo:

- a) le società soggette all’ imposta sul reddito delle persone giuridiche;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, soggetti all’ imposta sul reddito delle persone giuridiche, che hanno per oggetto esclusivo o principale l’ esercizio di attività commerciali;
- c) le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate ai sensi dell’ art. 5 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597;
- d) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell’ art. 51 del decreto indicato nella lettera precedente”.

<sup>81</sup> Art. 14, primo e secondo comma, D.P.R. n. 600/1973: “Scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati. Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell’ art. 13 devono in ogni caso tenere:

- a) il libro giornale e il libro degli inventari;
- b) i registri prescritti ai fini dell’ imposta sul valore aggiunto;
- c) scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del reddito;
- d) scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute nelle consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita; dei semilavorati, se distintamente classificati in inventario, esclusi i prodotti in corso di lavorazione; dei prodotti finiti nonché delle materie prime e degli altri beni destinati ad essere in essi fisicamente incorporati; degli imballaggi utilizzati per il confezionamento dei singoli prodotti; delle materie prime tipicamente consumate nella fase produttiva dei servizi, nonché delle materie prime e degli altri beni incorporati durante la lavorazione dei beni del committente. Le rilevazioni dei beni, singoli o raggruppati per categoria di inventario, possono essere effettuate anche in forma riepilogativa, con periodicità non superiore al mese. ...

I soggetti stessi devono inoltre tenere, in quanto ne ricorrano i presupposti, il registro dei beni ammortizzabili e il registro riepilogativo di magazzino di cui ai successivi artt. 16 e 17 e i libri sociali obbligatori di cui ai nn. 1 e seguenti dell’ art. 2421 c.c..

Art. 14, sesto comma, D.P.R. n. 600/1973: “Le scritture ausiliarie di magazzino di cui alla lettera d) devono essere tenute a partire dal secondo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l’ ammontare dei ricavi di cui all’ art. 53 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ed il valore complessivo delle rimanenze di cui agli artt. 62 e 63 dello stesso Decreto sono superiori rispettivamente a cinque miliardi e a due miliardi. L’ obbligo cessa a partire dal primo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l’ ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore a tale limite. ...”.

<sup>82</sup> Art. 15 D.P.R. n. 600/1973: “Inventario e bilancio. Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali, di cui al primo comma dell’ art. 13, devono in ogni caso redigere l’ inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell’ art. 2217 c.c., entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

L’ inventario, oltre agli elementi prescritti dal codice civile o da leggi speciali, deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo. Ove dall’ inventario non si rilevino gli elementi che costituiscono ciascun gruppo e la loro ubicazione, devono essere tenute a disposizione dell’ ufficio delle imposte le distinte che sono servite per la compilazione dell’ inventario.

Nell’ inventario degli imprenditori individuali devono essere distintamente indicate e valutate le attività e le passività relative all’ impresa.

- a) il libro giornale e il libro degli inventari;
- b) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- c) le scritture ausiliarie nelle quali devono essere annotati gli elementi patrimoniali e reddituali; si tratta dei conti di mastro, cioè delle varie schede intestate alle singole attività e passività e ai componenti positivi e negativi di reddito;
- d) le scritture ausiliarie di magazzino, nelle quali devono essere indicate sistematicamente le giacenze finali di semilavorati, materie prime e prodotti finiti<sup>84</sup>;
- e) il registro dei beni ammortizzabili (art. 16 D.P.R. n. 600);
- f) i libri sociali obbligatori di cui all'art. 2421 c.c., se l'ente è una società per azioni<sup>85</sup>.

Inoltre, le società e gli enti in questione devono redigere in ogni caso l'inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'art. 2217 c.c. (art. 15 D.P.R. n. 600).

Esposta brevemente la nozione di contabilità ordinaria, si deve subito dire che, a norma dell'art. 20 del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>86</sup>, le disposizioni contenute negli artt. 14, 15, 16, nonché nell'art. 18 (che disciplina la tenuta della contabilità semplificata, vedi infra, § 5.3), dello stesso Decreto n. 600 si applicano anche agli enti non commerciali, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata.

---

Il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, salve le disposizioni del codice civile e delle leggi speciali, possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, salvo quanto stabilito nel secondo comma dell'art. 3”.

<sup>83</sup> Art. 16, primo e secondo comma, D.P.R. n. 600: “Registro dei beni ammortizzabili. Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali, di cui al primo comma dell'art. 13, devono compilare il registro dei beni ammortizzabili entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione. Nel registro devono essere indicati, per ciascun immobile e per ciascuno dei beni iscritti in pubblici registri, l'anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo di imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo di imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni del processo produttivo.

Per i beni diversi da quelli indicati nel comma precedente le indicazioni ivi richieste possono essere effettuate con riferimento a categorie di beni omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Per i beni gratuitamente devolvibili deve essere distintamente indicata la quota annua che affluisce al fondo di ammortamento finanziario”.

<sup>84</sup> Le scritture ausiliarie di magazzino devono essere tenute se ricorrono le condizioni previste dall'art. 14, sesto comma, D.P.R. n. 600, riportato nella nota n. 80. Esse devono essere tenute cioè dal secondo periodo di imposta successivo a quello in cui per la seconda volta consecutivamente l'ammontare dei ricavi ha superato i cinque miliardi e l'ammontare delle rimanenze i due.

L'art. 3, comma 9, del D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito nella L. 17 febbraio 1985, n. 17, dispone: “I limiti ... sono ridotti rispettivamente a due miliardi e cinquecento milioni e le scritture stesse devono essere tenute se i nuovi limiti sono stati o sono superati in periodi di imposta aventi inizio dopo il 31 dicembre 1982”.

<sup>85</sup> L'art. 2421 c.c. elenca i libri sociali obbligatori che una società per azioni deve tenere.

<sup>86</sup> Art. 20 D.P.R. n. 600/1973: “Scritture contabili degli enti non commerciali. Le disposizioni degli artt. 14, 15, 16, 17 e 18 si applicano, relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate, anche agli enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali”.

Infine, bisogna ricordare che la contabilità ordinaria è obbligatoria per gli enti non commerciali che hanno conseguito nel periodo di imposta precedente ricavi (art. 53 T.U.I.R.<sup>87</sup>) superiori a 360 milioni di lire; viceversa, quelli che non hanno superato detto limite possono optare per la tenuta della contabilità semplificata (art. 18 D.P.R. n. 600/1973, vedi infra § 5.4.).

### 5.2.2. La contabilità separata.

Il reddito di impresa è determinato in modo diverso a seconda che sia presente o meno una contabilità separata, la quale rileva i soli fatti relativi all'attività commerciale esercitata. La tenuta della contabilità separata ha il suo fondamento nel già citato art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, dal quale si evince che l'attività istituzionale non necessita di essere rilevata in contabilità.

Ai fini della determinazione del reddito di impresa vale il richiamo operato dal primo comma dell'art. 109 T.U.I.R., in base al quale si applicano le disposizioni del titolo I (art. 51-77 T.U.I.R.). Di conseguenza, sono efficaci i noti principi generali di cui all'art. 75<sup>88</sup>, tra i quali si distingue per importanza quello di competenza economica.

Detto questo, è utile ricordare che la contabilità separata si attua enucleando tutti i componenti relativi all'attività commerciale svolta e riportandoli nei libri contabili richiesti dalla normativa fiscale e quindi nel bilancio relativo alla stessa. Occorre perciò individuare i proventi e i costi relativi alla gestione commerciale, avendo cura di non far confluire tra questi ultimi quelli inerenti alla pura attività istituzionale, indeducibili dal reddito di impresa<sup>89</sup>.

Proprio in relazione a quest'ultimo fatto, bisogna evidenziare che le rilevazioni contabili dovranno accogliere, già al momento della registrazione, le sole frazioni di costo relative all'attività commerciale esercitata. Così, le spese che si riferiscono ad entrambe le attività svolte (per esempio i costi amministrativi) dovranno essere ripartite in relazione all'incidenza delle stesse sul totale dell'attività dell'ente.

Questo processo di ponderazione è veramente complesso perché può essere opinabile il criterio di ripartizione adottato. Al proposito, l'Amministrazione finanziaria, con Risoluzione Ministeriale n. 11/189 del 22 aprile 1985<sup>90</sup>, si è limitata ad affermare che deve necessariamente operarsi un criterio proporzionale di

<sup>87</sup> L'art. 53 del Testo Unico è riportato nella nota n. 23 del capitolo terzo.

<sup>88</sup> L'art. 75 del T.U.I.R. è riportato nella nota n. 25 del capitolo terzo. Vedi anche la nota n. 24 dello stesso capitolo.

<sup>89</sup> Vedi Caira, *op. cit.*, 233.

<sup>90</sup> Risoluzione Ministeriale n. 11/189 del 22 aprile 1985: "... nell'ambito del regime di contabilità separata che discende dalla disciplina dell'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, non tutti i costi e gli oneri sono suscettibili di diretta imputazione, taluni di essi essendo congiuntamente riferibili sia ad attività istituzionali che a quelle commerciali. In tale ipotesi, relativamente a dette voci di costo, deve necessariamente operarsi un criterio proporzionale di imputazione per la determinazione della parte di costo che deve essere attribuita all'attività commerciale. Così assunta tale quota essa si pone, poi, quale costo specifico nella contabilità separata della gestione commerciale".

imputazione per la determinazione della parte di costo che deve essere attribuita all'attività commerciale. Sulla scorta di tale indicazione si può condividere la posizione di quella dottrina<sup>91</sup>, la quale ritiene metodo migliore quello che adotta come coefficiente proporzionale il rapporto tra proventi commerciali e proventi globali, migliore perché il rapporto in questione è difficilmente manipolabile a fini evasivi, dato che i termini dello stesso sono quantità economiche certe. Ogni residuo dubbio sulla questione è peraltro venuto meno in seguito alla legge finanziaria 1994 (L. 24 dicembre 1993, n. 537). Infatti, il legislatore, dettando la nuova versione dell'art. 109, secondo comma, T.U.I.R.<sup>92</sup>, ha stabilito che, per gli enti non commerciali che non hanno contabilità separata, il rapporto tra proventi commerciali e proventi globali si applica, ai fini della deduzione, solo ai costi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, non al complesso di tutti i costi dell'ente come in precedenza. Se questa è la funzione del rapporto in oggetto stabilita dalla legge, individuare la quota di spese promiscue deducibili dal reddito di impresa, è evidente che esso deve essere utilizzato anche dagli enti non commerciali con contabilità separata che si trovano di fronte allo stesso tipo di problema.

Inoltre, è quasi superfluo ricordare che la ripartizione deve essere effettuata sulla base dei dati di bilancio dell'esercizio precedente, provvedendo poi ad integrare o diminuire quanto imputato nel corso dell'esercizio in sede di bilancio, in relazione alla nuova composizione dei proventi.

Infine, c'è un'eccezione al criterio di imputazione proporzionale appena illustrato: si tratta dei costi di acquisto di beni mobili ed immobili destinati promiscuamente all'esercizio dell'impresa e a quello dell'attività istituzionale. Tali costi sono deducibili, sulla scorta dell'art. 67, decimo comma, del T.U.I.R.<sup>93</sup>, nella misura del 50 per cento, indipendentemente dall'entità del rapporto proporzionale tra proventi istituzionali e commerciali. A titolo di esempio, sono deducibili nella misura indicata i costi di acquisto di mobili per ufficio sostenuti da un'associazione sportiva che esercita anche un'attività di impresa diretta all'organizzazione e all'allestimento di spettacoli sportivi.

---

<sup>91</sup> Pettinato, *L'imputazione dei costi riferibili ad attività istituzionali e commerciali*, Corr. trib. n. 45, 1988, 1916.

<sup>92</sup> Vedi infra, nota n. 115

<sup>93</sup> Art. 67, decimo comma, T.U.I.R.: "Le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore sono ammortizzabili, o deducibili nell'ipotesi di cui al comma 6, nella misura del 50 per cento; nella stessa misura sono deducibili i canoni di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relative all'impiego di tali beni; per le imprese individuali le autovetture e gli autoveicoli di cilindrata non superiore a 2000 centimetri cubici o con motore diesel di cilindrata non superiore a 2500 centimetri cubici non adibiti ad uso pubblico si considerano in ogni caso adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore, salvo che per gli agenti o rappresentanti di commercio. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita catastale o del canone di locazione, anche finanziaria, a condizione che il contribuente non disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa".

## **5.3. Determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità semplificata e separata.**

### **5.3.1. Contabilità semplificata e enti non commerciali.**

Il secondo metodo di determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali-associazioni sportive è quello che si basa sulla tenuta della contabilità semplificata, disciplinata dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973<sup>94</sup>.

In base a questa norma, le società in nome collettivo e in accomandita semplice e gli imprenditori individuali che abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente ricavi per un ammontare non superiore a 360 milioni di lire, se hanno per oggetto prestazioni di servizi, e ad un miliardo di lire, se hanno per oggetto altre attività, possono optare per la tenuta della contabilità semplificata.

Tale opzione implica che:

1) le uniche scritture contabili obbligatorie sono quelle previste ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;

2) le operazioni non soggette a registrazione ai fini I.V.A. devono essere separatamente annotate nei registri tenuti ai fini di tale imposta con le modalità e nei termini stabiliti per le operazioni soggette a registrazione (art. 18, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973<sup>95</sup>);

3) coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione devono annotare in apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese (art. 18, terzo comma, D.P.R. 600/1973);

---

<sup>94</sup> Art. 18, primo comma, D.P.R. n. 600/1973: "Contabilità semplificata per le imprese minori. Le disposizioni dei precedenti articoli si applicano anche ai soggetti che, a norma del codice civile, non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili di cui allo stesso codice. Tuttavia i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'art. 13, qualora i ricavi di cui all'art. 53 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, conseguiti in un anno intero non abbiano superato l'ammontare di lire 360 milioni per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto. Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi alla attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalle prestazioni di servizi. Con decreto del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, sono stabiliti i criteri per l'individuazione delle attività consistenti nella prestazione di servizi".

<sup>95</sup> Art. 18, terzo comma, D.P.R. n. 600/1973: "Le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto devono essere separatamente annotate nei registri tenuti ai fini di tale imposta con le modalità e nei termini stabiliti per le operazioni soggette a registrazione. Coloro che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione devono annotare in un apposito registro l'ammontare globale delle entrate e delle uscite relative a tutte le operazioni effettuate nella prima e nella seconda metà di ogni mese ed eseguire nel registro stesso l'annotazione di cui al precedente comma".

4) il reddito di impresa è determinato in base alle regole contenute nell'art. 79 del T.U.I.R.<sup>96</sup>.

Peraltro, il contribuente può optare per il regime ordinario; in questo caso l'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è stata effettuata fino a quando non è revocata, e in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi (art. 18, sesto comma, D.P.R. n. 600/1973<sup>97</sup>).

Detto questo, è necessario osservare che l'adozione della contabilità semplificata da parte degli enti non commerciali ha il suo fondamento normativo nell'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, il quale sancisce che l'art. 18 è applicabile anche agli enti in questione. Pertanto, le associazioni sportive che hanno conseguito nel periodo di imposta precedente proventi di natura commerciale inferiori a 360 milioni (l'attività di impresa dei sodalizi sportivi dilettantistici è generalmente diretta alla prestazione di servizi) possono adottare la contabilità semplificata.

Infine, i soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata che non hanno optato per quello ordinario, devono tenere una contabilità separata relativa alle attività commerciali svolte. Infatti, in base all'art. 109, terzo comma, T.U.I.R.<sup>98</sup>, essi non possono tenere una contabilità non separata al fine di poter usufruire dello speciale regime di deducibilità proporzionale dei costi, disciplinato dal secondo comma della norma in questione (vedi infra, § 5.4). Pertanto, la contabilità semplificata è anche separata.

### **5.3.2. La determinazione del reddito di impresa ex art. 79 T.U.I.R..**

In regime di contabilità semplificata il reddito di impresa non deriva dalla contrapposizione di costi e ricavi risultanti nel conto dei profitti e delle perdite, per il semplice motivo che la redazione del bilancio non è obbligatoria (art. 18, primo comma, D.P.R. n. 600/1973). Pertanto, le regole di determinazione del reddito di impresa di tali soggetti sono contenute in un'apposita norma del Testo Unico, l'art. 79<sup>99</sup>.

---

<sup>96</sup> Vedi nota n. 99.

<sup>97</sup> Art. 18, sesto comma, D.P.R. n. 600/1973: "Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e in ogni caso per il periodo stesso e per i due successivi".

<sup>98</sup> Vedi infra, nota n. 117.

<sup>99</sup> Art. 79, primo comma, T.U.I.R.: "Imprese minori. Il reddito di impresa dei soggetti che secondo le norme del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sono ammessi al regime di contabilità semplificata e non hanno optato per il regime ordinario è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53 e degli altri proventi di cui agli articoli 56 e 57, comma 1, conseguiti nel periodo di imposta e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso. La differenza è rispettivamente aumentata e diminuita delle rimanenze finali e delle esistenze iniziali di cui agli artt. 59, 60, 61 ed è ulteriormente aumentata delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 54 e delle sopravvenienze attive di cui all'art. 55 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 66". Terzo comma: "Le quote di ammortamento sono ammesse in deduzione secondo le disposizioni de-

In base ad essa, i componenti positivi di reddito sono:

- a) i ricavi;
- b) i dividendi e gli interessi;
- c) i proventi immobiliari;
- d) le rimanenze finali;
- e) le plusvalenze realizzate;
- f) le sopravvenienze attive<sup>100</sup>.

I componenti negativi sono:

- a) i costi di acquisto delle merci destinate alla rivendita e quelli di acquisto delle materie prime, semilavorati e merci destinati ad essere impiegati nella produzione;
- b) le quote di ammortamento, a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili;
- c) le minusvalenze;
- d) le sopravvenienze passive;
- e) le perdite relative a beni strumentali e le perdite su crediti (solo se risultanti da elementi certi e precisi);
- f) gli interessi passivi;
- g) gli oneri di utilità sociale;
- h) le retribuzioni erogate a lavoratori dipendenti;
- i) le spese relative a più esercizi;
- l) le esistenze iniziali;

---

gli artt. 67 e 68, a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili. Le perdite di beni strumentali e le perdite su crediti sono deducibili a norma dell'art. 66. Non è ammessa alcuna deduzione a titolo di accantonamento; tuttavia gli accantonamenti di cui all'art. 70 sono deducibili a condizione che risultino iscritti nei registri di cui all'art. 18 del decreto indicato nel comma 1".

Quinto comma: "Si applicano, oltre a quelle richiamate nei precedenti commi, le disposizioni di cui agli articoli 58, 62, 63, 65, 74 e 78, al comma 2 dell'art. 57, ai commi 1, 2 e 4 dell'art. 64, ai commi 1, 2, 3 e 6 dell'art. 75, ai commi 1, 2,3,4 e 6 dell'art. 76 e all'art. 77. Si applica inoltre con riferimento ai ricavi e alle plusvalenze che concorrono a formare il reddito di impresa pur non risultando dalle registrazioni e annotazioni nei registri di cui all'art. 18 del decreto indicato nel comma 1, la disposizione dell'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 75".

Sesto comma: "Il reddito imponibile non può in nessun caso essere determinato in misura inferiore a quello risultante dalla applicazione dei criteri previsti dal successivo articolo 80 per un volume di ricavi fino a 18 milioni di lire".

Comma 6 bis: "Per gli enti non commerciali e gli organismi di tipo associativo di cui agli artt. 108 e 111, che rientrano tra i soggetti disciplinati dal presente articolo, non si applicano le disposizioni del comma 6".

L'art. 79 è stato profondamente modificato dall'art. 7 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito con modificazioni nella L. 27 aprile 1989, n. 154, con decorrenza dal periodo di imposta che ha inizio dopo il 31 dicembre 1988.

<sup>100</sup> Cairà, *op. cit.*, 261, osserva in merito alle sopravvenienze attive: "Non sono deducibili gli accantonamenti per il rischio su crediti e le sopravvenienze attive vengono tassate senza che sia possibile accantonarle in sospensione di imposta, così come previsto invece dal comma 3, lettera b), dell'art. 55 del T.U.I.R. per le imprese a contabilità ordinaria, in quanto l'accantonamento presuppone l'esistenza del bilancio, al quale non sono tenuti i soggetti ammessi alla contabilità semplificata".

m) gli accantonamenti di quiescenza e previdenza, a condizione che risultino iscritti nel registro degli acquisti tenuto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Ovviamente, il reddito di impresa è dato dalla differenza tra i componenti positivi e quelli negativi elencati.

### **5.3.3. Il regime forfettario ex art. 80 T.U.I.R.: inapplicabilità agli enti non commerciali.**

Dopo quanto detto nel paragrafo precedente, è opportuno evidenziare che il sesto comma dell'art. 79 del T.U.I.R.<sup>101</sup> stabilisce che il reddito imponibile dei soggetti in questione non può in ogni caso essere inferiore a quello risultante dall'applicazione dei criteri previsti nell'art. 80 T.U.I.R.<sup>102</sup> per un volume di ricavi fino a 18 milioni di lire. L'art. 80 disciplina la determinazione del reddito imponibile dei soggetti ammessi al regime di contabilità semplificata che non abbiano conseguito nel periodo di imposta precedente ricavi superiori a 18 milioni di lire (imprese minime), determinazione che avviene applicando all'ammontare dei ricavi un coefficiente di redditività del:

- 67 per cento, se essi derivano da prestazioni di servizi;
- 50 per cento se essi derivano da altre attività.

Di conseguenza, la disposizione contenuta nell'art. 79, sesto comma, impone alle imprese minori di dichiarare un reddito non inferiore a:

<sup>101</sup> Anche questo comma è stato introdotto dall'art. 7 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69.

<sup>102</sup> Art. 80 T.U.I.R.: "Imprese minime. 1. Per le imprese che secondo le norme del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 sono ammesse al regime di contabilità semplificata, i cui ricavi conseguiti nel periodo di imposta precedente non hanno superato 18 milioni di lire, il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei ricavi di cui all'art. 53 i seguenti coefficienti di redditività e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali, secondo quanto previsto dal comma 4 dell'art. 54:

a) imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi: 67 per cento;

b) imprese aventi per oggetto altre attività: 50 per cento.

2. Per i contribuenti che esercitano attività in relazione alle quali sono previsti coefficienti diversi di redditività, il reddito di impresa è calcolato separatamente per ciascuna attività a condizione che le operazioni effettuate siano annotate separatamente nei registri di cui all'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. In mancanza della distinta annotazione si applica, relativamente a tutte le attività, il coefficiente di redditività più elevato.

3. Ai fini del presente articolo i ricavi si considerano conseguiti nel periodo di imposta in cui le relative operazioni sono state o avrebbero dovuto essere registrate o annotate ai fini del terzo comma dell'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ovvero per i contribuenti che effettuano soltanto operazioni non soggette a registrazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, nel periodo di imposta in cui si è verificata la percezione. Si applica il penultimo comma dell'art. 18 sopra elencato.

4. Se nel corso dell'anno il limite di 18 milioni è superato, il reddito in ogni caso, e anche nel primo anno di attività, è determinato a norma dell'art. 79 e le annotazioni non risultanti possono essere effettuate nei registri tenuti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione.

4 bis. Per gli enti non commerciali e gli organismi di tipo associativo di cui agli artt. 108 e 111 del presente testo unico, che rientrano tra i soggetti disciplinati dal precedente art. 79 o dal presente articolo, si applicano, comunque, i criteri indicati nel comma 1 del predetto art. 79 per la determinazione del reddito".

– 12.060.000 lire (67 per cento di 18 milioni) se le stesse svolgono un'attività di prestazione di servizi;

– 9 milioni di lire (50 per cento) se esse svolgono un altro tipo di attività.

Tale norma era abbastanza gravosa per gli enti non commerciali-associazioni sportive, perché spesso esse percepiscono ricavi per un ammontare inferiore a quelli sopra stabiliti.

Comunque, oggi tale questione non è più attuale. Infatti, l'art. 10, comma 2, della L. 30 dicembre 1991, n. 413<sup>103</sup>, ha introdotto nell'art. 79 il comma 6 bis, il quale dispone che il sesto comma della stessa norma non è applicabile agli enti non commerciali che abbiano adottato il regime semplificato. Ciò significa che per essi il reddito imponibile può essere determinato in misura inferiore a quella risultante dall'applicazione del regime forfettario previsto per le imprese minime dall'art. 80.

Infine, è necessario ricordare che, fino al 1989, il reddito imponibile degli enti non commerciali che avevano conseguito nel periodo di imposta precedente ricavi inferiori a 18 milioni di lire, poteva essere determinato secondo il regime forfettario ex art. 80. In seguito però all'introduzione del comma 4 bis dell'art. 80 da parte dell'art. 4 della L. 27 novembre 1989, n. 384<sup>104</sup>, il regime forfettario non è più applicabile agli enti non commerciali. Infatti, la norma in questione stabilisce che, per la determinazione del reddito degli enti non commerciali, si applicano, sempre e comunque, i criteri indicati nel primo comma dell'art. 79 T.U.I.R..

Pertanto, sono sottoposte al regime di determinazione del reddito di impresa di cui all'art. 79:

a) sia le associazioni sportive che hanno conseguito nel periodo di imposta precedente ricavi per un ammontare superiore a 18 milioni e inferiore a 360 milioni di lire;

b) sia le associazioni sportive che hanno conseguito nel periodo di imposta precedente ricavi per un ammontare inferiore a 18 milioni di lire.

## **5.4. Determinazione del reddito di impresa secondo la contabilità ordinaria non separata.**

### **5.4.1. La disciplina in vigore prima dell'emanazione del T.U.I.R..**

La situazione che si verifica nel caso in cui l'ente non commerciale non abbia tenuto una contabilità separata relativa alle attività commerciali esercitate era di-

---

<sup>103</sup> Art. 10, secondo comma, L. 30 dicembre 1991, n. 413: "Nell'art. 79 del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, dopo il comma 6 è inserito il seguente: (omissis)".  
Il comma è riportato nella nota n. 99.

<sup>104</sup> Art. 4 del D.L. 30 settembre 1989, n. 332, convertito con modificazioni nella L. 27 novembre 1989, n. 384: "All'art. 80 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi è aggiunto, in fine, il seguente comma: ...".  
Il comma è riportato nella nota n. 102.

sciplinata, prima dell'emanazione del T.U.I.R. (D.P.R. 22/12/1986, n. 917), dal terzo comma dell'art. 21 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598<sup>105</sup>.

Tale disposizione fu al centro di un vivace dibattito dottrinale. Essa affermava che, in mancanza di contabilità separata, i costi e gli oneri sostenuti dall'ente fossero deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi che concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'ammontare globale di tutti i ricavi e i proventi percepiti dall'ente.

La prima questione su cui si concentrò l'attenzione degli interpreti fu quella relativa alla possibilità di detrarre i costi secondo il rapporto citato anche in assenza di attività commerciale. Mentre l'Amministrazione finanziaria riteneva che tale possibilità esistesse<sup>106</sup>, vi erano degli Autori<sup>107</sup> i quali, osservando che essa

---

<sup>105</sup> Art. 21, terzo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598: "In mancanza della contabilità separata i costi e gli oneri sostenuti dall'ente, compresi gli interessi passivi ed escluse le minusvalenze di cui al primo comma, sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'ammontare globale di tutti i ricavi e i proventi. Ai fini del rapporto si tiene conto anche delle plusvalenze patrimoniali, delle sopravvenienze attive e dei proventi immobiliari indicati nel secondo comma dell'art. 52 del predetto decreto":

<sup>106</sup> In realtà il Ministero delle finanze, nella Circolare 30 aprile 1977, n. 7/1496, in Rass. trib., 1979, III, 483, affermò che la deducibilità dei costi appare condizionata dalla presenza di attività commerciali. Negli stessi termini si pronunciò con Risoluzione ministeriale 10 marzo 1987, n. 11/273. Nelle note illustrative all'art. 109 T.U.I.R., corrispondente all'art. 21 del D.P.R. n. 598, lo stesso Ministero optò però per una interpretazione opposta: "Il secondo e il terzo comma dell'art. 109 del T.U. modificano la disposizione del vigente terzo comma dettando una nuova e più razionale disciplina della fattispecie ivi prevista. Secondo l'attuale normativa, in mancanza di contabilità separata relativa alle attività produttive di redditi imponibili, i costi e gli oneri sostenuti dall'ente sono deducibili per la parte corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito complessivo imponibile e l'ammontare complessivo dei ricavi e proventi. Essa pertanto consente, nell'ipotesi considerata, la deduzione di tutti i costi e gli oneri sopportati dall'ente nel limite dell'indicato rapporto, indipendentemente dalla loro inerenza ad attività commerciali esercitate e quindi anche in mancanza di queste. Ed in tal senso la norma è stata con fondamento, data la sua formulazione, interpretata in sede applicativa (si vedano le istruzioni al modello di dichiarazione dei redditi 760). ...".

In maniera conforme alla Relazione Ministeriale all'art. 109 riportata anche:

– Risoluzione Ministeriale 10/558 del 12 aprile 1977;

– Risoluzione Ministeriale n. 11/416 del 16 luglio 1980.

Conformemente anche la Commissione tributaria di I grado di Roma, con decisione 20 febbraio 1986: "Se il terzo comma dell'art. 21 avesse voluto la determinazione forfettaria del solo reddito di natura commerciale, avrebbe stabilito un diverso criterio per la determinazione dei costi detraibili: rapporto proporzionale tra i ricavi di natura commerciale e tutti gli altri ricavi e proventi (concorrenti o non alla formazione del reddito complessivo)". Nello stesso senso anche la Commissione tributaria centrale, sez. III, con decisione del del 5 febbraio 1986, n. 1073.

<sup>107</sup> Pettinato, *Statuto, qualifica soggettiva e imposizione proporzionale sugli enti non commerciali: risvolti attuali di antichi problemi*, Boll. trib., n. 22, 1986, 1734 e ss., 1736: "Il primo dubbio tradizionale concerne la possibilità di usare delle deduzione forfettaria in parola (scaturente dall'applicazione al totale dei costi dell'ente di un coefficiente dato dal rapporto tra proventi imponibili e proventi globali) anche quando l'ente non esercita affatto attività commerciali. Secondo noi tale possibilità non dovrebbe spettare: quel terzo comma ci sembra dettato proprio per chi non ha una contabilità separata, e dunque non può dedurre analiticamente costi, ma beninteso a fronte di ricavi commerciali.

avrebbe generato un fenomeno di doppia deduzione di costi, specie con riferimento ai redditi fondiari, già al netto di spese e oneri, ritenevano che la deduzione in parola fosse possibile solo a fronte di ricavi commerciali.

La seconda importante questione al centro del dibattito dottrinale era quella inerente all'interpretazione della locuzione "in mancanza di contabilità separata". Un Autore<sup>108</sup> sostenne in proposito che il legislatore ha inteso dire con tale frase "in assenza di qualsiasi contabilità tenuta ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>109</sup>". La determinazione proporzionale dei costi dovrebbe perciò essere preceduta da una determinazione extracontabile dei proventi imponibili, dei proventi complessivi e dei costi globali. La dottrina prevalente<sup>110</sup> ha però osservato che una siffatta interpretazione svuoterebbe completamente di contenuto la norma racchiusa nell'art. 20 del D.P.R. n. 600 che pone a carico degli enti non commerciali precisi obblighi di natura contabile. Di conseguenza, l'espressione "in mancanza di contabilità separata" va interpretata nel senso di "in presenza di una contabilità unica e complessiva conforme all'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973".

Tale posizione dottrinale è stata condivisa anche dal Ministero delle finanze, il

---

Né ci preoccupano gli altri proventi imponibili, dato che si tratta (redditi di capitale, redditi fondiari, redditi diversi) di voci per le quali la determinazione del netto è soggetta a regole particolari".

Contra, Palazzolo, *La contabilità non separata*, Il fisco, n. 6, 1986, 713 e ss., 713: "Occorre ancora precisare che l'art. 21 sopra citato associa la mancanza di contabilità separata alla deducibilità dei costi e oneri da attribuire alle attività imponibili nel loro complesso, senza alcun riferimento alle attività commerciali eventualmente svolte. Sembrerebbe perciò discutibile l'interpretazione secondo cui la deduzione proporzionale forfetaria di spese spetti soltanto in presenza di redditi commerciali".

Nello stesso senso di Palazzolo, Leo, Monacchi, Schiavo, *op. cit.*, 1123.

<sup>108</sup> Ghiglione, *Obblighi contabili degli enti non commerciali ai fini dell'imposizione diretta*, Dir. e prat. trib., 1985, I, 631. Secondo l'Autore l'unico obbligo contabile a carico degli enti non commerciali riguarda l'istituzione di una contabilità separata, cioè relativa alle sole operazioni commerciali poste in essere dall'ente e l'unica conseguenza derivante dalla mancata tenuta della contabilità separata consiste nella determinazione extracontabile dei proventi imponibili, dei proventi complessivi, nonché dei costi globali, cui applicare la percentuale di detraibilità.

Lo stesso Autore afferma, a p. 637: "Qualora l'ente preferisca invece optare per il sistema di determinazione dei costi deducibili previsto dal terzo comma dell'art. 21, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 non sarà tenuto ad alcun obbligo contabile. Questo perché l'unico obbligo contabile previsto dalle disposizioni in vigore riguardava l'istituzione di una contabilità separata relativa cioè alle sole operazioni commerciali poste in essere dall'ente. Circa il fatto che all'espressione "relativamente alle attività commerciali eventualmente esercitate" contenuta nell'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 vada attribuito il significato di "solamente con riguardo alle attività commerciali eventualmente esercitate" non vi possono essere dubbi perché oltre al significato in lingua italiana dell'avverbio relativamente, soccorrono esprimendosi letteralmente nello stesso senso sia la relazione allo schema del D.P.R. 29 marzo 1975, n. 60, che la stessa Amministrazione finanziaria. Sulla base del presupposto che questo sistema di determinazione dei componenti negativi di reddito è ammesso solo a condizione che manchi la contabilità separata e che la contabilità separata è l'unico adempimento contabile obbligatorio in virtù delle vigenti disposizioni, non si può che dedurre come in tale caso non sussista alcun obbligo contabile".

<sup>109</sup> Vedi infra, nota n. 115.

<sup>110</sup> Palazzolo, *op. cit.*, 713; Fantozzi, *Guida fiscale italiana-Imposte dirette*, Torino, 1980, 416; Pettinato, *Enti non commerciali*, Ed. Buffetti, 1981, 30 e ss.; Dolfin, *op. cit.*, 770.

quale ha più volte affermato<sup>111</sup> che l'ipotesi contemplata nell'art. 21, terzo comma, non è una deroga all'art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, ma presuppone un onere più ampio che comprende anche quello di cui all'art. 20.

#### 5.4.2. La disciplina del T.U.I.R..

In seguito all'emanazione del T.U.I.R. le questioni esposte nel paragrafo precedente sono state risolte.

Infatti, la modifica della normativa previgente si fondò proprio sulla constatazione che per gli enti non commerciali un problema di deducibilità di costi e oneri poteva porsi solo nell'ambito del reddito di impresa, perché degli altri redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo né quelli fondiari, né quelli di capitale consentono la deduzione di spese (oltre a quelle già considerate nella rendita catastale) e solo alcuni redditi diversi sono influenzati negativamente da spese e costi specifici (art. 85 T.U.I.R.). Di conseguenza, il mantenimento della possibilità di dedurre costi non derivanti da attività commerciale era, come riconosciuto dalla Relazione ministeriale all'art. 109 del T.U.I.R.<sup>112</sup>, incoerente ed

---

<sup>111</sup> – Circolare Ministeriale 30 aprile 1977, n. 7/1496, paragrafo 38;

– Risoluzione Ministeriale 5 maggio 1979, n. 9/406: “Il riferimento operato dall'art. 21, terzo comma, all'ipotesi di mancanza di contabilità separata va assunto nel senso di adozione di una regolare contabilità, in linea con la disciplina fiscale, comprensiva di tutte le attività svolte, siano esse istituzionali, ovvero commerciali: in altre parole, l'ipotesi contemplata dall'art. 21, terzo comma, non integra una deroga all'art. 20 del D.P.R. n. 600, realizzandosi di fatto il soddisfacimento di un onere più ampio che ricomprende anche quello imposto dall'art. 20 medesimo”.

– Risoluzione Ministeriale 22 aprile 1985, n. 11/189:”... . Siffatto criterio proporzionale non pertanto assurdo a criterio di carattere generale; difatti esso è applicabile soltanto qualora l'ente non commerciale non volendo adottare una specifica separata contabilità relativamente alle attività commerciali svolte, abbia tenuto una regolare contabilità, aderente alla normativa fiscale, mercè l'adozione delle scritture e dei libri previsti dagli artt. 14, 15 e 16 del D.P.R. n. 600, comprendendovi tutte le attività svolte, siano esse di carattere istituzionale o di carattere commerciale. ....

È d'uopo quindi concludere che gli enti non commerciali, laddove esercitino anche attività commerciali, non possono non soggiacere agli obblighi di contabilità richiamati all'art. 20 del D.P.R. n. 600”.

<sup>112</sup> Vedi al proposito la Relazione ministeriale all'art. 109, già in parte riportata: “... . Una siffatta disciplina (quella dell'art. 21 del D.P.R. n. 598) è però in stridente contrasto con il quadro normativo delineato per gli enti non commerciali (e già, sia pure in termini meno chiari, emergente dal D.P.R. n. 598/1973). Per tali enti un problema di deducibilità di costi ed oneri, al di fuori degli oneri deducibili dal reddito complessivo, può porsi soltanto nell'ambito del reddito di impresa: degli altri redditi di cui possono essere titolari, né quelli fondiari, né quelli di capitale consentono la deduzione di spese (oltre a quelle già considerate nella determinazione del reddito catastale) e solo alcuni redditi diversi sono influenzati negativamente da taluni costi e spese specifiche. Sarebbe perciò un'anomalia del sistema, priva di ogni ragionevole giustificazione, conservare la possibilità per i predetti enti di dedurre costi ed oneri non derivanti da attività commerciali esercitate: si intaccherebbe oltretutto quel principio di assimilazione del regime tributario degli enti non commerciali agli effetti IRPEG a quello delle persone fisiche ai fini IRPEF che, come si è rilevato, ispira la normativa racchiusa nel presente capo”.

in contrasto con il principio di assimilazione del trattamento tributario degli enti non commerciali a quello delle persone fisiche, principio che informa l'intera disciplina oggetto di studio.

Pertanto, l'art. 109, secondo comma, T.U.I.R.<sup>113</sup>, stabilì che, in assenza di contabilità separata, le spese e gli altri componenti negativi risultanti in bilancio sono deducibili per la parte del loro ammontare che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

È quindi evidente che il primo problema ha trovato piena soluzione, poiché, grazie al nuovo rapporto, caratterizzato dalla presenza al numeratore dei soli proventi che concorrono a formare il reddito di impresa, è venuta meno la facoltà di portare in deduzione costi ed oneri non derivanti da attività commerciali esercitate in via sussidiaria. Che prima dell'emanazione del Testo Unico tale facoltà esistesse, è stato peraltro dimostrato al di là di ogni possibile dubbio dall'art. 29, primo comma, del D.P.R. 4 febbraio 1988, n. 42<sup>114</sup>, il quale ha stabilito che il secondo e il terzo comma dell'art. 109 si applicano a partire dal primo periodo di imposta successivo al 31 dicembre 1987, sanzionandone quindi la natura innovativa.

La disciplina introdotta con il T.U. aveva pertanto il pregio di chiarire notevolmente la modalità di deduzione dei costi di un'associazione con contabilità non separata. Tale soluzione tuttavia aveva anche un difetto di fondo, perché sottoponeva al medesimo trattamento costi di natura diversa, quali quelli collegati alle attività commerciali dell'ente, che di per sé avrebbero dovuto essere pienamente deducibili, e quelli sostenuti per lo svolgimento di attività collegate alle finalità istituzionali, per cui l'indeducibilità dovrebbe essere la regola. È evidente, lo si è già visto in precedenza, che un rapporto, quale quello introdotto dall'art. 109, dovrebbe invece essere applicabile alle spese relative ai beni e servizi adibiti in maniera promiscua all'esercizio di attività commerciali e di altre attività perché è difficilmente manipolabile a fini evasivi, essendo composto da quantità economiche certe. Sulla base di tali considerazioni, il legislatore è intervenuto ancora in materia, dettando la nuova versione dell'art. 109, secondo comma, T.U.I.R.<sup>115</sup>, in base alla quale:

<sup>113</sup> Art. 109, secondo comma, T.U.I.R.: "Nella determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali che nel periodo di imposta hanno esercitato attività commerciali senza contabilità separata le spese e gli altri componenti negativi non risultanti in bilancio sono deducibili per la parte del loro ammontare che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e dei proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e i proventi; gli ammortamenti e gli accantonamenti sono assunti nei limiti in cui le disposizioni del capo VI del titolo I ne ammettono la deduzione; per i beni adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività si applicano le disposizioni dell'art. 67, comma 10".

<sup>114</sup> Art. 29, primo comma, D.P.R. 42/1988: "Le disposizioni dell'art. 109, commi 2 e 3, del testo unico si applicano a partire dal primo periodo di imposta successivo al 31 dicembre 1987".

<sup>115</sup> Art. 109, secondo comma, T.U.I.R., così come sostituito dall'art. 14, comma 14, lett. l), L. 24 dicembre 1993, n. 537, a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1993: "Nella determinazione del reddito di impresa degli enti non commerciali che nel periodo di imposta hanno eser-

1) le spese e gli altri componenti negativi risultanti in bilancio che si riferiscono ad attività commerciali sono integralmente deducibili;

2) le spese relative 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 di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi;

3) per gli immobili è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione anche finanziaria per la parte che corrisponde a detto rapporto<sup>116</sup>.

Per quanto riguarda la seconda questione esposta nel paragrafo precedente, il terzo comma dell'art. 109<sup>117</sup> stabilisce che condizioni per la deduzione proporzionale dei costi, di cui al comma 2, sono:

a) la tenuta di una contabilità unica contenente tutti gli elementi necessari e rispondente alle prescrizioni dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973<sup>118</sup>;

---

citato attività commerciali senza contabilità separata sono deducibili le spese e gli altri componenti negativi risultanti in bilancio che si riferiscono ad operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali. 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 di impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi; per gli immobili è deducibile la rendita catastale e il canone di locazione anche finanziaria per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto”.

<sup>116</sup> Sull'argomento vedi Pettinato, *Più rigore ...*, cit., 45.

<sup>117</sup> Art. 109, terzo comma, T.U.I.R.: “Le disposizioni del comma 2 si applicano a condizione che l'ente abbia tenuto, relativamente a tutte le attività esercitate e a tutti i beni posseduti, una contabilità unica contenente tutti gli elementi necessari e rispondente alle prescrizioni dell'art. 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Non si applicano agli enti che relativamente all'attività commerciale esercitata siano ammessi ad uno dei regimi di determinazione del reddito di cui agli articoli 79 e 80 e non abbiano optato per il regime ordinario”.

<sup>118</sup> Art. 22 D.P.R. n. 600/1973: “Tenuta e conservazione delle scritture contabili. Fermo restando quanto stabilito dal codice civile per il libro giornale e per il libro degli inventari e dalle leggi speciali per i libri e registri da esse prescritti, le scritture contabili di cui ai precedenti articoli, ad eccezione delle scritture ausiliarie di cui alla lettera c) e alla lettera d) dell'art. 14 e dei conti individuali di cui al secondo comma dell'art. 21, devono essere tenute a norma dell'art. 2219 e numerate e bollate a norma dell'art. 2215 del codice stesso, in esenzione dai tributi di bollo e di concessioni governative. La numerazione e la bollatura possono essere eseguite anche dagli uffici del registro. Le registrazioni delle scritture cronologiche e delle scritture ausiliarie di magazzino devono essere eseguite non oltre 60 giorni.

Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 c.c. o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dell'art. 2457 del detto codice. Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. L'autorità adita in sede contenziosa può limitare l'obbligo di conservazione alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso.

Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

b) la tenuta della contabilità ordinaria. Se l'ente ha optato per la contabilità semplificata, e quindi per la determinazione del reddito di impresa in base alle regole contenute nell'art. 79 T.U.I.R., non può usufruire della deduzione proporzionale dei costi.

Con riferimento alla disposizione in questione, è opportuno evidenziare che:

- la contabilità deve riferirsi a tutte le attività esercitate e a tutti i beni posseduti dall'ente, contenendo pertanto operazioni normalmente non soggette ad alcuna rilevazione contabile, perché inerenti l'attività istituzionale. Per esempio le quote associative che, ai sensi dell'art. 111, primo comma, T.U.I.R. non costituiscono proventi commerciali devono risultare dal bilancio dell'associazione. Allo stesso modo, sempre a titolo di esempio, i corrispettivi delle prestazioni effettuate nei confronti degli associati che abbiano le caratteristiche di cui all'art. 111, terzo comma, sono rilevate in bilancio; è il caso dei proventi percepiti grazie all'organizzazione di corsi di addestramento nella disciplina sportiva oggetto dell'associazione;

- relativamente al requisito della presenza nella contabilità unica di “tutti gli elementi necessari”, si ritiene, sulla scorta di un'autorevole dottrina<sup>119</sup>, che il significato di tale espressione è che la contabilità deve contenere tutti i dati occorrenti alla formulazione del rapporto. Le rendite catastali, pertanto, non andranno ad influire sullo stesso perché non rilevabili contabilmente;

- la contabilità unica deve essere tenuta in conformità alle regole dell'art. 22 del D.P.R. n. 600; ciò implica l'osservanza di tutti i requisiti formali prescritti per la tenuta della contabilità ordinaria di un'impresa commerciale. Essa deve perciò essere composta da (vedi supra, § 5.2.1):

- libro giornale;
- libro degli inventari;
- scritture ausiliarie;
- scritture di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;
- libri I.V.A..

### 5.4.3. Gli elementi del rapporto.

Si è più volte detto che il numeratore del rapporto da applicare alle spese derivanti da beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività è costituito dai ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito di impresa. Tali componenti positivi sono computati in base alle regole

---

Con decreti del Ministro per le finanze potranno essere determinate modalità semplificative per la tenuta del registro dei beni ammortizzabili e del registro riepilogativo di magazzino, in considerazione delle caratteristiche dei vari settori di attività”.

<sup>119</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 46.

contenute nel capo VI del titolo I del T.U.I.R.. Perciò, se l'ente non commerciale si avvale della facoltà di rateizzazione delle plusvalenze, ai sensi del comma 4 dell'art. 54 T.U.I.R.<sup>120</sup>, deve essere indicata tra i componenti di reddito soltanto la quota imputabile all'esercizio. Parimenti, le sopravvenienze attive accantonate in apposito fondo del passivo ai sensi dell'art. 55, terzo comma, lettera b) del T.U.I.R.<sup>121</sup>, non influiscono sulla formulazione del rapporto perché le stesse non concorrono alla formazione del reddito di impresa.

Per quanto riguarda il denominatore, si ribadisce innanzitutto che esso è composto da tutti i proventi che concorrono a formare il reddito di impresa. Sono perciò compresi in esso, oltre a quelli presenti al numeratore:

a) i redditi fondiari, a meno che non siano rappresentati da rendite catastali, non rilevabili in bilancio;

b) i redditi di capitale;

c) i redditi diversi;

d) i redditi esenti, come le quote associative (art. 111, primo comma) o i proventi derivanti da corsi di addestramento alla pratica sportiva (art. 111, terzo comma).

I redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, come gli interessi su conto corrente bancario o su titoli di Stato, e quelli derivanti dalla gestione di imprese con contabilità separata non vanno inclusi, sulla base delle Istruzioni ministeriali alla compilazione del modello 760, nel denominatore del rapporto.

In merito a quest'ultimo punto, si osserva che l'esclusione dei proventi derivanti da gestione di imprese con contabilità separata è ovvia, dato che l'art. 109, terzo comma, richiede, quale condizione per la deduzione proporzionale dei costi, la tenuta di un'unica contabilità per "tutte le attività esercitate"; se quindi l'associazione svolge un'attività di impresa con contabilità separata non può optare per il regime di determinazione del reddito di impresa in parola.

Non si comprende, invece, sulla scorta di un'autorevole dottrina<sup>122</sup>, il motivo dell'esclusione dei redditi soggetti a ritenuta. Infatti, la Legge richiede come unico criterio rilevante per la costruzione del rapporto l'inclusione del reddito nella contabilità unica e non c'è dubbio che gli interessi su conto corrente bancario o quelli su titoli di Stato risultino dalla stessa.

---

<sup>120</sup> Art. 54, quarto comma, T.U.I.R.: "Le plusvalenze realizzate, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto". Questo comma è stato così sostituito dall'art. 14, comma 3, lett c), della L. 24 dicembre 1993, n. 537 per le plusvalenze realizzate a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1993.

<sup>121</sup> Vedi capitolo terzo, nota n. 190.

<sup>122</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 46.

## 5.5. Determinazione del reddito imponibile in base al regime introdotto dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398.

### 5.5.1. I soggetti.

A questo punto è possibile esaminare le modalità di determinazione del reddito imponibile introdotte dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398, per le associazioni sportive, evidenziando, in via preliminare, che l'insieme delle disposizioni contenute nella Legge citata agisce in deroga alle regole di determinazione del reddito imponibile degli enti non commerciali-associazioni sportive contenute nel T.U.I.R..

Detto questo, bisogna individuare le caratteristiche delle associazioni sportive a cui la normativa è indirizzata. Esse devono (art. 1, primo comma, L. n. 398/1991<sup>123</sup>):

- a) non avere scopo di lucro;
- b) essere affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva;
- c) svolgere attività sportivo-dilettantistica;
- d) aver conseguito nel periodo di imposta precedente proventi di natura commerciale per un importo non superiore a 100 milioni di lire.

Con riferimento al primo requisito richiesto, esso è presente in tutte le associazioni sportive. Infatti, esse non possono perseguire uno scopo di lucro sia per esplicita disposizione legislativa (art. 32, primo comma, D.P.R. 28 marzo 1986, n. 157<sup>124</sup>), sia perché alla forma associazione è connessa la caratteristica del perseguimento di uno scopo di tipo ideale<sup>125</sup>.

Anche il requisito di cui al punto c) è richiesto in modo pleonastico dalla nor-

---

<sup>123</sup> Art. 1, primo comma, L. n. 398/1991: "Le associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo di imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a lire 100 milioni, possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi secondo le disposizioni di cui all'art. 2. L'opzione è esercitata mediante comunicazione a mezzo lettera raccomandata da inviare al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto; essa ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata, fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. I soggetti che intraprendono l'esercizio di attività commerciali esercitano l'opzione nella dichiarazione da presentare ai sensi dell'art. 35 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. L'opzione ha effetto anche ai fini delle imposte sui redditi e di essa deve essere data comunicazione agli uffici delle imposte dirette entro i trenta giorni successivi".

<sup>124</sup> Art. 32, primo comma, D.P.R. 28/3/1986, n. 157: "Le società, le associazioni e gli enti sportivi non hanno scopo di lucro e sono riconosciuti, ai fini sportivi, dal Consiglio Nazionale del Comitato Olimpico Nazionale Italiano o, per delega, dalle federazioni sportive nazionali. Il riconoscimento delle società polisportive è fatto per le singole specialità dello sport praticato".

<sup>125</sup> Vedi al proposito il capitolo n. 5, § 1.

ma in esame, data la sua necessaria presenza in ogni associazione sportiva. Infatti, se il sodalizio svolgesse attività sportivo-professionistica, dovrebbe assumere ai sensi della L. n. 91, la forma giuridica di società per azioni o di società a responsabilità limitata<sup>126</sup>.

Le uniche caratteristiche veramente qualificanti, vere e proprie condizioni per essere ammessi al regime tributario introdotto dalla Legge, sono pertanto le altre due, e cioè l'affiliazione ad una federazione sportiva nazionale o ad un ente di promozione sportiva e il conseguimento di ricavi commerciali per un importo non superiore a 100 milioni di lire. In relazione a quest'ultimo requisito, bisogna ricordare che entro il 30 settembre di ogni anno, tale limite deve essere adeguato con Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, alla variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, relativo all'anno che termina il 31 agosto (art. 1, terzo comma, L. n. 398/1991<sup>127</sup>).

### **5.5.2. Determinazione del reddito imponibile.**

Il reddito imponibile è determinato, in deroga a quanto stabilito nel T.U.I.R. (artt. 108-111), forfettariamente, applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciale il coefficiente di redditività del 6 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali (art. 2, quinto comma, L. n. 398/1991<sup>128</sup>).

Inoltre, l'art. 3<sup>129</sup> stabilisce che le indennità di preparazione e promozione percepite dalle associazioni sportive ammesse al regime in parola non concorrono alla formazione del reddito delle stesse. È opportuno ricordare in questa sede che

---

<sup>126</sup> Vedi art. 10, primo comma, L. 23 marzo 1981, n. 91, riportato nella nota n. 2 del capitolo 2.

<sup>127</sup> Art. 1, terzo comma, L. n. 398/1991: "Entro il 30 settembre di ciascun anno, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, previa deliberazione del Consiglio dei Ministri, si procede alla ricognizione del valore percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati relativo al periodo di dodici mesi terminante il 31 agosto di ciascun anno rispetto al valore medio del medesimo indice rilevato con riferimento allo stesso periodo dell'anno precedente. Con il medesimo decreto si stabilisce l'adeguamento del limite di 100 milioni di cui ai commi 1 e 2 nella stessa misura della variazione percentuale del valore medio dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati".

Il limite è stato elevato per il 1992 a 105,3 milioni e a 110 milioni per il 1993 con D.P.C.M. 14 dicembre 1993, in G.U. 22 dicembre 1993, n. 299.

<sup>128</sup> Art. 2, quinto comma, L. n. 398/1991: "In deroga alle disposizioni contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'art. 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 6 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali".

<sup>129</sup> Art. 3 L. n. 398/1991: "L'indennità di preparazione e promozione di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91, percepita dai soggetti di cui all'art. 1, non concorre alla determinazione dei redditi dei soggetti stessi".

l'indennità di preparazione e promozione dell'atleta professionista è una somma di denaro versata alla società titolare del vecchio contratto scaduto dalla società con la quale l'atleta ha stipulato un nuovo contratto, a titolo di risarcimento delle spese sostenute per aver mantenuto lo sportivo in piena efficienza fisica (art. 6 L. n. 91/1981<sup>130</sup>). Essa è percepita dalle associazioni sportive dilettantistiche quando un loro tesserato diventa professionista, stipulando un contratto con una società sportiva di capitali (art. 6, secondo comma, L. n. 91/1981<sup>131</sup>). Individuata la fattispecie alla quale l'art. 3 si riferisce, se ne rinvia l'esame al prossimo capitolo, dedicato all'analisi dei proventi e costi tipici di un'associazione sportiva.

### **5.5.3. Adempimenti e obblighi contabili richiesti dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398.**

L'opzione per il regime forfettario in questione deve essere esercitata mediante comunicazione a mezzo lettera raccomandata da inviare al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto ed ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata fino a revoca e, in ogni caso, per almeno un triennio. Tale opzione ha effetto anche ai fini dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi e l'associazione sportiva deve darne comunicazione nei trenta giorni successivi al competente ufficio delle imposte dirette. Se i soggetti ammessi al regime in parola superano nel corso dell'esercizio i cento milioni di ricavi, le disposizioni della L. n. 398 non si applicano più a partire dal mese successivo a quello in cui il limite è superato (art. 1, secondo comma<sup>132</sup>).

Per quanto riguarda gli obblighi contabili, la L. n. 398/1991 è ampiamente esonerativa perché tutti gli obblighi contabili previsti dal D.P.R. n. 600/1973 non sono richiesti alle associazioni sportive ammesse (art. 2, primo e secondo comma<sup>133</sup>). Prima dell'emanazione della legge in questione, i sodalizi dilettantistici

---

<sup>130</sup> Vedi nota n. 142, capitolo terzo.

<sup>131</sup> Art. 6, secondo comma, L. n. 91/1981: "Nel caso di primo contratto, l'indennità prevista nel comma precedente può essere dovuta alla società o alla associazione sportiva presso la quale l'atleta ha svolto la sua ultima attività dilettantistica".

<sup>132</sup> Art. 1, secondo comma, L. n. 398/1991: "Nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui al comma 1 e che nel corso del periodo di imposta hanno superato il limite di lire 100 milioni, cessano di applicarsi le disposizioni della presente legge con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato".

<sup>133</sup> Art. 2, primo e secondo comma, L. n. 398/1991: "I soggetti di cui all'art. 1 che hanno esercitato l'opzione sono esonerati dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritti dagli articoli 14, 15, 16, 18 e 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni. Sono, altresì, esonerati dagli obblighi di cui al titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

I soggetti che fruiscono dell'esonerazione devono annotare nella distinta di incasso o nella dichiarazione di incasso previste, rispettivamente, dagli artt. 8 e 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, opportunamente integrate, qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali".

con proventi commerciali inferiori a 100 milioni di lire potevano optare per la tenuta della contabilità semplificata ex art. 18 del D.P.R. n. 600/1973. Oggi, se essi decidono di adottare il regime ex L. n. 398, e non si vede perché non dovrebbero farlo, sono obbligati solamente ad annotare i proventi commerciali conseguiti nella distinta di incasso o nella dichiarazione di incasso, previste rispettivamente dagli artt. 8 e 13 del D.P.R. n. 640/1972<sup>134</sup>.

Gli obblighi contabili sono perciò praticamente azzerati, dato che la distinta di incasso deve essere tenuta obbligatoriamente ai fini dell'imposta sugli spettacoli.

La L. n. 398 ha introdotto un regime agevolativo anche ai fini dell'I.V.A., regime che sarà oggetto di trattazione nel capitolo 9.

Esposta la disciplina normativa, è opportuno osservare che le regole ampiamente agevolative introdotte trovano la loro giustificazione nella considerazione che le piccole associazioni sportive svolgono un rilevante ruolo di aggregazione sociale, basandosi sull'opera gratuita e volontaria di appassionati e costituendo spesso l'unico punto di riferimento per chi voglia praticare dello sport.

## **6. GLI ONERI DEDUCIBILI DAL REDDITO COMPLESSIVO E GLI ONERI DETRAIBILI DALL'IMPOSTA LORDA.**

Terminata l'analisi dei singoli redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, è necessario concentrare l'attenzione sugli oneri deducibili dallo stesso. Essi agiscono come elementi sottrattivi del reddito complessivo al fine di determinare la base imponibile, tanto che un Autore<sup>135</sup> ha osservato, proprio con riferimento alle deduzioni in parola, che il presupposto di imposizione degli enti non commerciali è costituito dalla disponibilità di un reddito residuale netto determinato secondo gli specifici criteri di legge. Inoltre, l'applicazione agli enti non commerciali delle disposizioni sugli oneri deducibili previste per le persone fisiche è un altro esempio di quel processo di assimilazione più volte evidenziato.

In proposito, l'art. 110 del T.U.I.R.<sup>136</sup> dispone che gli oneri indicati alle lettere a), f) e g) del comma 1 dell'art. 10 del T.U.I.R.<sup>137</sup> sono deducibili dal reddito complessivo degli enti non commerciali, a condizione che:

<sup>134</sup> Vedi nota n. 15 e 16 del capitolo quarto.

<sup>135</sup> Potito, *Il sistema delle imposte dirette*, Ed. Giuffrè, Milano, 1989, 283.

<sup>136</sup> Art. 110 T.U.I.R., così come sostituito dall'art. 2, comma 1, del D.L. 31 marzo 1994, n. 222: "Oneri deducibili. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione del reddito di impresa che concorre a formarlo gli oneri indicati alle lettere a), f) e g) del comma 1 dell'art. 10. Per l'imposta di cui all'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, la deduzione è ammessa, per quote costanti, nell'esercizio in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi. In caso di rimborso degli oneri dedotti ai sensi del presente articolo, le somme corrispondenti concorrono a formare il reddito complessivo del periodo di imposta nel quale l'ente ha conseguito il rimborso".

<sup>137</sup> Art. 10, primo comma, T.U.I.R., lettere a, f, g, così come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. a) del D.L. 6 dicembre 1993, n. 503, non convertito in legge e successivamente dai DD.LL. 4 febbraio

- a) siano sostenuti nel periodo di imposta;
- b) non siano deducibili dal reddito di impresa.

Inoltre, è ammessa anche la deduzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili decennale, a quote costanti nello stesso esercizio in cui avviene il pagamento e nei quattro successivi<sup>138</sup>.

Infine, nel caso di rimborso degli oneri dedotti ai sensi dell'art. 110 del Testo Unico, le somme corrispondenti concorrono a formare il reddito complessivo del periodo di imposta in cui avviene lo sgravio o il rimborso.

Non si effettua in questa sede un'analisi dei singoli oneri deducibili di cui all'art. 10, lettere a), f), g), sia perché esiste una vasta letteratura in argomento, sia perché molti di essi non sono sostenuti dalle associazioni sportive. Basta pensare, per esempio, alle somme erogate ai dipendenti per funzioni elettorali.

Per quanto riguarda gli oneri detraibili dall'imposta lorda, l'art. 3, comma 1, del D.L. 31 marzo 1994, n. 222 ha inserito nel T.U. l'articolo 110 bis<sup>139</sup>, in base al quale dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 22 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h) e i) dell'art. 13 bis, comma 1, T.U.I.R.<sup>140</sup>.

---

1994, n. 90 e 31 marzo 1994, n. 222, in vigore dal periodo di imposta in corso alla data del 8 dicembre 1993: "Oneri deducibili. Dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo e purché risultino da idonea documentazione allegata alla dichiarazione dei redditi, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente: a) i canoni, livelli, censi ed altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, compresi i contributi ai consorzi obbligatori per legge o in dipendenza di provvedimenti della pubblica amministrazione; sono in ogni caso esclusi i contributi agricoli unificati; f) le somme corrisposte ai dipendenti, chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali, in ottemperanza alle disposizioni dell'art. 119 del D.P.R. 30 marzo 1957, n. 361. e dell'art. 1 della L. 30 aprile 1981, n. 178; g) i contributi, le donazioni e le oblazioni erogati in favore delle organizzazioni non governative idonee ai sensi dell'art. 28 della L. 26 febbraio 1987, n. 49, per un importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato".

<sup>138</sup> La norma in esame, fino al 1990, prevedeva la possibilità di dedurre l'I.N.V.I.M. decennale nello stesso esercizio in cui avveniva il pagamento. La deduzione a quote costanti in cinque esercizi è stata introdotta dall'art. 1, comma 6, del D.L. 1 ottobre 1991, n. 307, convertito con modificazioni nella L. 29 novembre 1991, n. 377, con effetto dall'anno 1991".

<sup>139</sup> Art. 110 bis, T.U.I.R.: "Dall'imposta lorda si detrae, fino alla concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 22 per cento degli oneri indicati alle lettere a), g), h), i) del comma 1 dell'art. 13 bis. La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo. In caso di rimborso degli oneri per i quali si è usufruito della detrazione l'imposta dovuta per il periodo nel quale l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 22 per cento dell'onere rimborsato". L'aliquota della detrazione è stata ridotta dal 27 per cento al 22 per cento dall'art. 18 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41.

<sup>140</sup> Art. 13 bis, primo comma, lett. a), g), h), i), T.U.I.R.: "Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 22 per cento dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo:

a) gli interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non re-

La detrazione spetta a condizione che i predetti oneri non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo. In caso di rimborso, inoltre, degli oneri per cui si è usufruito della detrazione, l'imposta dovuta nel periodo in cui l'ente ha ottenuto il rimborso è aumentata di un importo pari al 22 per cento dell'onere rimborsato.

Anche dei singoli oneri detraibili non si effettua una puntuale analisi, soprattutto in considerazione del fatto che la possibilità che essi siano sostenuti dalle associazioni sportive è puramente teorica.

Si è così terminata l'analisi della determinazione del reddito imponibile di un ente non commerciale-associazione sportiva. Nel prossimo capitolo se ne esamineranno da un punto di vista tributario i principali proventi e costi.

---

sidenti in dipendenza di prestiti o mutui agrari di ogni specie, nei limiti dei redditi dei terreni dichiarati;

g) le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi della L. 1 giugno 1939, n. 1089, e del D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico. ... ;

h) le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'art. 1 della L. 1 giugno 1939, n. 1089, e nel D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre o di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari. ... ;

i) le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito complessivo dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro e potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo. Le erogazioni non utilizzate per tali finalità dal percipiente entro il termine di due anni dalla data del ricevimento affluiscono, nella loro totalità, all'entrata dello Stato".

L'aliquota della detrazione è stata ridotta dal 27 per cento al 22 per cento dall'art. 18 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41.

## CAPITOLO 8

# TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEI PROVENTI E COSTI TIPICI DI UNA ASSOCIAZIONE SPORTIVA.

### 1. PREMESSA.

Questo capitolo è dedicato all'analisi dei proventi e dei costi tipici di un'associazione sportiva, al fine di delineare con chiarezza il confine tra attività istituzionale, volta alla diffusione della pratica sportiva e attività commerciale, svolta in via sussidiaria e strumentale alla prima.

Esso è perciò il completamento di quello precedente, ne è l'ideale continuazione, dato che nelle prossime pagine i proventi e i costi tipici dei sodalizi sportivi saranno esaminati alla luce dei principi illustrati nel capitolo settimo. Si distingueranno così proventi istituzionali e proventi commerciali, spese attinenti alla sfera istituzionale e spese deducibili dal reddito di impresa.

### 2. PROVENTI DI NATURA ISTITUZIONALE DI UNA ASSOCIAZIONE SPORTIVA.

#### 2.1. Quote associative e somme versate dagli associati

Si è già detto nel capitolo precedente che le quote associative non concorrono alla formazione del reddito complessivo delle associazioni sportive in base all'art. 111, primo comma, T.U.I.R.<sup>1</sup>.

Parimenti, le somme versate dagli associati per prestazioni di servizi o cessioni di beni effettuate dall'associazione in conformità alle finalità istituzionali, non sono da ricondurre tra i proventi commerciali, sulla scorta dell'art. 111, terzo comma, T.U.I.R.<sup>2</sup>. Un esempio in questo senso è rappresentato dalle quote di

---

<sup>1</sup> Vedi nota n. 64 del capitolo settimo. La parte finale del comma in questione afferma che "Le somme versate dagli associati e partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo".

<sup>2</sup> Vedi la nota n. 68 del capitolo settimo.

iscrizione ad un torneo (di tennis, golf, ecc.) organizzato da un circolo e regolarmente autorizzato dalla federazione. Anche le quote pagate da associati di altri circoli affiliati alla federazione non concorrono alla formazione del reddito complessivo, perché la norma in oggetto (terzo comma dell'art. 111) sancisce che le prestazioni effettuate in conformità alle finalità istituzionali nei confronti di questi soggetti sono non commerciali<sup>3</sup>.

## 2.2. Proventi da attività didattiche

Per quanto riguarda i proventi di attività didattiche, cioè dei corsi di addestramento alla pratica sportiva organizzati dall'associazione, si ritiene che anch'essi rientrino nella fattispecie descritta dal terzo comma dell'art. 111, se a beneficiarne sono gli associati.

Bisogna ricordare, però, che, nella maggior parte dei casi, tali prestazioni sono rese nei confronti di minori, la qualificazione dei quali come associati è opinabile, considerato che per concludere un contratto è necessaria la capacità d'agire, capacità che si acquisisce al compimento del diciottesimo anno di età (art. 2 c.c.<sup>4</sup>). Ritenendo che un minore non possa assumere la qualifica di associato, un Autore<sup>5</sup> ha interpretato la norma di cui all'art. 111, terzo comma, in maniera estensiva, nel senso cioè che se il titolare della patria potestà, il quale paga il corrispettivo della prestazione, è un associato, allora il corrispettivo è non commerciale, altrimenti, concorre alla formazione del reddito complessivo.

Si ritiene tale tesi non condivisibile. Un minore può diventare associato di un sodalizio sportivo; naturalmente l'adesione all'associazione è effettuata in suo nome e per suo conto da chi esercita la patria potestà. A riprova di questo fatto

---

<sup>3</sup> Vedi De Caro, *Guida all'organizzazione amministrativa e fiscale di un circolo di tennis*, a cura della Federazione Italiana Tennis, 1988, 28; Perrone, *Società e associazioni sportive nelle imposte dirette e nell'I.V.A.*, Ed. Buffetti, 1990, 54.

<sup>4</sup> Art. 2, primo comma, c.c.: "Maggiore età. Capacità di agire. La maggiore età è fissata al compimento del diciottesimo anno. Con la maggiore età si acquista la capacità di compiere tutti gli atti per i quali non sia stabilita un'età diversa".

<sup>5</sup> Caira, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 ore, 1991, 219: "Invero, sorgono perplessità sulla soggettività giuridica e tributaria di chi riceve la prestazione. Infatti le scuole-calcio, così come per la maggior parte delle discipline sportive, sono dirette all'istruzione del fanciullo ed è opinabile che questi possa essere considerato giuridicamente socio o associato dell'associazione sportiva così come inteso dalle norme sopra citate. ... .

Tuttavia è da ritenere difendibile la tesi che il corrispettivo della prestazione, stante la minore età dell'allievo, pur essendo la prestazione resa all'allievo stesso, viene pagato dal genitore dell'allievo per cui si potrebbe sostenere che basterebbe che il socio o associato sia colui che è chiamato a pagare il corrispettivo per la prestazione fornita all'allievo in quanto titolare della patria potestà. Se rafforzata dal tesseramento nella qualità di socio familiare del giovane frequentatore della scuola, la tesi appare abbastanza fondata essendo rispettato il dettato normativo, seppure con un'interpretazione per certi versi estensiva, fermo restando che non possono essere posti in essere comportamenti elusivi della legge".

stanno le numerose associazioni sportive esistenti nella realtà che annoverano tra gli associati dei minori<sup>6</sup>. Di conseguenza, i proventi derivanti da attività didattiche svolte nei confronti di persone che non hanno ancora compiuto il diciottesimo anno di età non concorrono alla formazione del reddito, purché gli stessi siano associati.

D'altra parte, la questione non è molto rilevante perché anche i proventi di corsi di addestramento svolti nei confronti di terzi sono, nella maggior parte dei casi, non commerciali, considerato che rientrano nella fattispecie regolata dall'art. 108, primo comma, T.U.I.R.<sup>7</sup>, secondo il quale non sono attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c.:

- rese in conformità alle finalità istituzionali;
- senza specifica organizzazione;
- verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Infatti, l'attività didattica non è riconducibile a quelle previste nell'art. 2195 c.c., come riconosciuto anche dall'Amministrazione finanziaria con Circolare n. 7/1496 del 30 aprile 1976 e nelle Istruzioni alla compilazione del Modello 740<sup>8</sup>. Inoltre:

- il requisito della conformità alle finalità istituzionali è sicuramente presente;
- quello dell'assenza di organizzazione specifica<sup>9</sup> quasi sempre, perché di solito l'associazione utilizza per i corsi di addestramento gli stessi impianti che ha abitualmente a disposizione. Tuttavia, se l'associazione utilizza degli impianti, im-

---

<sup>6</sup> Per esempio l'Associazione Italiana Arbitri annovera tra i suoi associati anche dei minori, dato che per diventare arbitro di calcio è sufficiente aver compiuto il quindicesimo anno di età. Infatti, il Regolamento dell'A.I.A. (art. 33, comma primo), così dispone: "La qualifica di arbitro effettivo si consegue con il superamento di un esame a seguito di un corso, indetto ed organizzato secondo le modalità previste dal presente Regolamento, al quale possono essere ammessi tutti i giovani aventi i seguenti requisiti:

a) abbiano compiuto il quindicesimo anno di età e non abbiano maturato il trentacinquesimo alla data di inizio dei corsi (per i minori di diciotto anni necessita dichiarazione di assenso di chi esercita la potestà); ...".

Gli associati minorenni possono esercitare il diritto di voto in assemblea al pari degli altri.

<sup>7</sup> Vedi nota n. 2 del capitolo settimo.

<sup>8</sup> Caira, *op. cit.*, 220: "L'attività didattica non è riconducibile tra quelle espressamente previste dall'art. 2195 c.c.. Riteniamo di poterlo tranquillamente affermare sia sulla base della Circolare del Ministero delle Finanze n. 7/1496 del 30 aprile 1976 la quale ha individuato, in via esemplificativa l'inclusione delle prestazioni didattiche tra le attività commerciali, ricorrendone il presupposto dell'organizzazione, sia sulla base della modulistica della Dichiarazione dei redditi (vedasi istruzioni per la compilazione del quadro 740/F) nella quale viene esplicitamente affermato che "sono considerati imprenditori commerciali anche coloro che organizzano e gestiscono, a proprio rischio e con l'impiego di lavoro altrui, attività consistenti nella prestazione a terzi di servizi di qualsiasi genere, ancorché non rientranti tra le attività commerciali nel senso del codice civile (per esempio prestazioni didattiche, sanitarie, di cure estetiche, di laboratorio e simili)".

<sup>9</sup> Vedi Caira, *op. cit.*, 221.

Sulla differenza tra specifica organizzazione e organizzazione in forma di impresa vedi capitolo settimo, paragrafo 4.2..

bili o attrezzature ad hoc per il corso di addestramento alla pratica sportiva, i proventi conseguiti sono da considerarsi senza dubbio ricavi ex art. 53 T.U.I.R.<sup>10 11</sup>;

• anche i corrispettivi sono generalmente inferiori ai costi di diretta imputazione<sup>12</sup>. Comunque, nel caso sia evidente che l'associazione incamera un rilevante margine di guadagno grazie all'attività didattica resa a terzi, la stessa deve essere ricondotta tra le attività produttive di reddito di impresa.

In definitiva, quindi, i proventi da attività didattica non concorrono alla formazione del reddito:

- sempre, quando derivano da corsi organizzati per gli associati;
- nella maggior parte dei casi, quando derivano da corsi organizzati nei confronti di terzi.

Sono invece proventi commerciali quelli derivanti da corsi organizzati nei confronti di terzi, se ricorre almeno una delle due condizioni seguenti:

- a) presenza di un'organizzazione specifica (impianti e strutture ad hoc);
- b) conseguimento di un guadagno.

### **2.3. Contributi erogati per il realizzo delle finalità istituzionali.**

I contributi sono delle somme di denaro alle quali è stato impresso dall'ente erogante un vincolo di destinazione che obbliga il soggetto percipiente ad impiegarli per il perseguimento del fine prestabilito da chi li ha versati<sup>13</sup>. Nel capitolo terzo, a cui si rinvia, si è sostenuto che alla base di un contributo versato da un privato c'è sempre un contratto di donazione (art. 769 c.c.<sup>14</sup>) e più precisamente di donazione modale (art. 793 c.c.<sup>15</sup>), dato che il vincolo di destinazione impresso alle somme versate è, da un punto di vista giuridico, assimilabile all'onere che contraddistingue il contratto citato<sup>16</sup>.

<sup>10</sup> L'art. 53 del Testo Unico è riportato nella nota n. 23 del capitolo terzo.

<sup>11</sup> Perrone, *Società e associazioni sportive nelle imposte dirette e nell'I.V.A.*, Ed. Buffetti, 1990, 53: "In quanto la società sportiva si serva di attrezzature idonee e ponga in essere una specifica organizzazione di beni e di persone, l'attività di prestazione di servizi didattici rappresenta un'attività commerciale anche se posta in essere da un'associazione sportiva non commerciale". Così anche Mazzarelli, *Le imposte sul reddito e le attività sportive*, Relazione al convegno IPSOA su Sport, Industria, Fisco, La riforma del diritto dello sport, 173.

<sup>12</sup> In merito al concetto di corrispettivo non eccedente i costi di diretta imputazione si veda la nota n. 58 del capitolo settimo.

<sup>13</sup> Non esiste una definizione legislativa della nozione di contributo. Al fine di giungere ad una definizione si è fatto riferimento nel terzo capitolo alla tesi della Commissione tributaria di I grado di Torino (decisione 20 marzo 1987, n. 3803), secondo la quale il carattere discriminante tra contributi e liberalità sta nel vincolo di destinazione impresso ai primi e non alle seconde. Vedi al proposito la nota n. 175 del capitolo terzo.

<sup>14</sup> Vedi nota n. 177 del capitolo terzo.

<sup>15</sup> Vedi nota n. 178 del capitolo terzo.

<sup>16</sup> I motivi che spingono ad individuare nella corresponsione di un contributo un contratto di donazione sono elencati nel paragrafo 8.1 del capitolo terzo, a cui si rinvia.

Conseguenza di una tale posizione è che le associazioni sportive non riconosciute non possono accettare i contributi ad esse erogati da privati, tra cui ci sono anche le federazioni sportive nazionali<sup>17</sup>; al fine di incamerarli esse devono chiedere il riconoscimento governativo entro un anno dal giorno in cui l'associazione, quale donatario, è venuta a conoscenza della proposta di donazione (art. 786 c.c.<sup>18</sup>).

Detto questo, è possibile inquadrare da un punto di vista tributario i contributi erogati per il perseguimento di finalità istituzionali ed effettivamente impiegati nelle attività espletate per il conseguimento di detti fini. Essi non concorrono alla formazione del reddito imponibile perché sono riconducibili ai ricavi ex art. 53, lettera e), T.U.I.R. solo quelli versati a fronte di attività di impresa.

Per quanto riguarda i contributi erogati dal C.O.N.I. e da altri enti pubblici, va detto che alla base degli stessi c'è sempre una norma di legge o una norma statutaria; non sussistono quindi problemi per l'incasso degli stessi da parte delle associazioni sportive non riconosciute.

Da un punto di vista tributario, non c'è dubbio che detti contributi, in quanto diretti al raggiungimento delle finalità istituzionali dei sodalizi sportivi, siano proventi non commerciali. Come tali, su di essi non si applica nemmeno la ritenuta d'acconto del 4 per cento, di cui all'art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973<sup>19</sup>. Infatti, condizioni per l'effettuazione della ritenuta sono:

- a) l'ente erogatore deve essere un ente pubblico;
- b) il soggetto percipiente deve essere un'impresa;
- c) i contributi devono essere erogati in conto esercizio; quelli versati per l'acquisto di beni strumentali non sono soggetti a ritenuta.

Risulta evidente che la condizione sub b) non possa verificarsi perché i contributi C.O.N.I. sono finalizzati al perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente<sup>20</sup>.

<sup>17</sup> Sulla natura giuridica delle federazioni sportive nazionali vedi il capitolo primo, paragrafo terzo.

<sup>18</sup> La norma è riportata nella nota n. 48 del capitolo quinto.

<sup>19</sup> La norma è riportata nella nota n. 194 del capitolo terzo.

<sup>20</sup> Tale è anche la posizione della Amministrazione finanziaria, la quale ha sostenuto tale tesi con:

– Risoluzione Ministeriale n. 11/606 del 25 agosto 1989;

– Risoluzione Ministeriale n. 11/803 del 10 agosto 1990;

– Risoluzione Ministeriale n. 8/1357189 del 15 marzo 1991.

R.M. 11/606: "... Questa Direzione Generale ha costantemente espresso l'avviso che ai fini dell'applicazione della ritenuta di cui all'art. 28 secondo comma, D.P.R. n. 600 citato, l'espressione imprese adoperata dal legislatore tributario nella medesima disposizione, non deve essere assunta in senso restrittivo, vale a dire riferibile alle sole aziende industriali e commerciali, ma, come più volte affermato dalla scrivente (cfr. RR.MM. n. 8/531 del 8 maggio 1980; n. 11/027 del 11 gennaio 1988), riferibile a tutti indistintamente i soggetti passivi di imposta, che svolgano, anche occasionalmente, attività produttive di reddito di impresa, secondo la nozione fornita dall'art. 51 del T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, che richiama l'art. 2195 c.c.. Si osserva che le associazioni, gli enti e i consorzi beneficiari del contributo, pur svolgendo in genere un'attività di natura istituzionale non commerciale, tuttavia possono svolgere un'attività suscettibile di corrispettivi aventi natura commerciale. ...

L'individuazione di fonti di reddito va dunque fatta con riguardo al contenuto reale dell'attività og-

### 3. PROVENTI COMMERCIALI DI UN'ASSOCIAZIONE SPORTIVA.

#### 3.1. Somme versate da associati a fronte di operazioni commerciali.

Le somme versate da associati a fronte di specifiche prestazioni non rientranti tra le attività istituzionali dell'ente concorrono alla formazione del reddito complessivo come:

- redditi di impresa, se le operazioni sono effettuate in modo abituale;
- redditi diversi, se le operazioni sono effettuate occasionalmente<sup>21</sup>.

Un tipico esempio è rappresentato dalle quote di iscrizione a corsi di addestramento a una pratica sportiva diversa da quella istituzionale<sup>22</sup>.

Per quanto riguarda poi l'inquadramento di detti proventi nell'ambito del reddito di impresa, essi sono riconducibili ai ricavi ex art. 53, lettera a), T.U.I.R.<sup>23</sup> e, derivando da prestazioni di servizi, concorrono alla formazione del reddito nel periodo di imposta in cui le prestazioni sono ultimate<sup>24</sup>.

#### 3.2. Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita.

La cessione di beni nuovi prodotti per la vendita da parte di un'associazione sportiva rientra tra quelle attività che il legislatore, in virtù di una presunzione iuris et de iure, considera in ogni caso commerciali (art. 111, quarto comma, T.U.I.R.<sup>25</sup>). L'eccezione alla regola indicata è costituita dalla vendita, anche a ter-

---

gettivamente svolta, senza considerare la natura dell'ente che la pone in essere o l'eventualità che lo stesso non persegua fini di lucro.

Pertanto deve essere applicata la ritenuta di cui al secondo comma del citato art. 28 del D.P.R. n. 600 del 1973 nelle ipotesi in cui i contributi sono e vengono destinati all'attività commerciale che occasionalmente l'ente non commerciale svolge.

Da ciò consegue che se il contributo viene erogato per l'attività di natura non commerciale, lo stesso non va assoggettato alla ritenuta del 4 per cento. ... “.

Tale orientamento è stato confermato anche dal C.O.N.I. con Circolare n. 448 del 26 luglio 1988.

<sup>21</sup> Le prestazioni esaminate nel testo rientrano nell'art. 111, secondo comma, T.U.I.R., il quale nell'ultimo periodo afferma che i corrispettivi derivanti da prestazioni effettuate nei confronti degli associati concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità. Il comma è riportato integralmente nella nota n. 66 del capitolo settimo.

<sup>22</sup> *Aspetti tributari della pallacanestro di serie A*, a cura della Commissione studi fiscali della Lega, 1988, 19: “Le somme versate dai soci, associati a fronte di operazioni commerciali sono costituite dalle somme che soci, associati corrispondono all'associazione per specifiche prestazioni ricevute non rientranti nell'attività istituzionale dell'associazione quale, ad esempio, l'organizzazione di corsi di ginnastica pre-sciistica od altre discipline che non siano il basket”.

<sup>23</sup> Vedi nota n. 23 capitolo terzo.

<sup>24</sup> Vedi art. 75, secondo comma, lettera b), T.U.I.R., interamente riportato nella nota n. 25 del capitolo terzo.

<sup>25</sup> La norma è riportata integralmente nella nota n. 74 del capitolo settimo.

zi, di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (art. 111, terzo comma, T.U.I.R.). I proventi derivanti da tali operazioni sono riconducibili ai ricavi ex art. 53, lettera a), T.U.I.R. e concorrono alla formazione del reddito di impresa dell'esercizio in cui i beni ceduti sono consegnati o spediti<sup>26</sup>.

Nella realtà delle associazioni sportive fattispecie come quelle descritte si verificano, per esempio, nei circoli tennistici o golfistici, dove spesso è praticata la vendita di racchette, palline, mazze, abbigliamento sportivo<sup>27</sup>.

### 3.3. Introiti da gare.

Nella vita dei sodalizi sportivi gli introiti derivanti dall'organizzazione di manifestazioni sportive a pagamento ricoprono un ruolo centrale. Indubbiamente, essi sono riconducibili ai ricavi ex art. 53, lettera a), del T.U.I.R., in quanto corrispettivi delle prestazioni di servizio alla cui produzione è diretta l'attività di impresa dell'associazione sportiva. Se, tuttavia, l'allestimento di manifestazioni sportive a pagamento è effettuato in maniera sporadica e non ripetitiva, i proventi in questione vanno considerati redditi diversi<sup>28</sup>.

Gli incassi derivanti dalla vendita dei biglietti o degli abbonamenti, derivando da prestazioni di servizi, concorrono alla formazione del reddito del periodo di imposta in cui le relative prestazioni sono ultimate.

Infine, non resta che dire che anche l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto la natura imprenditoriale dell'attività di allestimento di spettacoli sportivi e il conseguente inquadramento tributario dei proventi che ne derivano tra i ricavi (Risoluzione Ministeriale n. 11/888 del 21 novembre 1986<sup>29</sup>).

### 3.4. Introiti pubblicitari.

Gli introiti pubblicitari derivano dalla vendita di spazi situati nei pressi del luogo in cui si svolge la manifestazione sportiva (campo per destinazione, traguardo) o dalla trasmissione di messaggi fonici durante lo svolgimento della manifestazione sportiva.

---

<sup>26</sup> La determinazione dell'esercizio di competenza è sancita dall'art. 75, secondo comma, lettera a), del T.U.I.R., riportato integralmente nella nota n. 25 del capitolo terzo.

<sup>27</sup> De Caro, *op. cit.*, 21.

Anche nelle sezioni dell'Associazione Italiana Arbitri si vende materiale necessario per l'attività, come fischietti, taccuini, ecc..

<sup>28</sup> Vedi nota n. 47 del capitolo settimo in cui è riportato l'art. 81 del T.U.I.R. che, alla lettera i), sancisce che le attività commerciali non esercitate abitualmente sono produttive di redditi diversi. Vedi inoltre anche il paragrafo 3.3 dello stesso capitolo settimo.

<sup>29</sup> La Risoluzione Ministeriale n. 11/888 del 26 novembre 1986 è integralmente riportata nella nota n. 30, alla quale si rinvia.

L'attività che origina tali proventi rientra tra quelle oggettivamente commerciali ai sensi dell'art. 111, quarto comma, T.U.I.R.. È quasi superfluo perciò osservare che essi rientrano tra i ricavi, di cui all'art. 53, lettera a), T.U.I.R., concorrendo, come tali, alla formazione del reddito di impresa dell'associazione sportiva.

### 3.5. Proventi da sponsorizzazione.

Il fenomeno sponsorizzazione è molto diffuso anche nel mondo dello sport dilettantistico, tanto che gli introiti derivanti dalla stessa sono, tra quelli pubblicitari, i più rilevanti in termini quantitativi. Rinviando al capitolo terzo per l'inquadramento civilistico dei contratti di sponsorizzazione e per il trattamento tributario dei proventi che da essi derivano, in questa sede è sufficiente ribadire che gli introiti da sponsorizzazione concorrono alla formazione del reddito di impresa della associazione sportiva come ricavi ex art. 53, lettera a), poiché essi rappresentano senza ombra di dubbio una forma di sfruttamento economico della prestazione di servizi alla cui produzione è diretta l'attività di impresa, vale a dire lo spettacolo sportivo. Anche l'Amministrazione finanziaria, con Risoluzione Ministeriale n. 11/888 del 26 novembre 1986 ha condiviso questa posizione<sup>30</sup>.

Infine, va evidenziato che si è nell'ambito della sponsorizzazione se i proventi percepiti dall'associazione sportiva sono il corrispettivo di una serie di prestazioni rese da quest'ultima a favore dello sponsor. In altri termini, i proventi in questione concorrono alla formazione del reddito di impresa come ricavi se deri-

---

<sup>30</sup> Risoluzione Ministeriale n. 11/888 del 21 novembre 1986: "Con istanza del 19 agosto 1986, la Federazione Italiana Pallacanestro chiede di conoscere come debbano essere considerate ai fini fiscali le entrate derivanti alle associazioni sportive alla stessa affiliate dalle sponsorizzazioni e dalle organizzazioni di partite. La federazione istante, nel far presente che i suddetti introiti sono utilizzati per la copertura delle perdite che le associazioni medesime, le quali rientrano tra i soggetti di cui all'art. 2, lett. c), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, sopportano per lo svolgimento dell'attività istituzionale "che è quella di praticare, diffondere e sviluppare il gioco della pallacanestro nel rispetto dei regolamenti" della Federazione stessa, ritiene che, nella fattispecie sia applicabile il principio fissato con la Risoluzione n. 11/836 emessa dalla scrivente in data 21 settembre 1981 che "con riferimento ad un'Azienda autonoma di soggiorno ha escluso dalla determinazione del reddito imponibile ai fini IRPEG i contributi ricevuti in conto esercizio a copertura delle perdite dell'attività istituzionale dell'ente e non impiegati per lo svolgimento di un'attività commerciale".

Al riguardo si osserva preliminarmente che con la citata risoluzione n. 11/836 del 1981, questa Direzione generale ha chiarito che i contributi in conto esercizio concessi dalla Regione ad un ente non commerciale concorrono alla determinazione del reddito di impresa dell'ente stesso "per la parte eventualmente impiegata nell'esercizio di attività commerciali assoggettabili a tassazione ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 598 del 1973. La predetta risoluzione si riferisce ad una fattispecie diversa da quella proposta, riguardando contributi concessi alla Regione per il funzionamento di un ente avente finalità e caratteristiche di prevalente interesse pubblico, contributi che, comunque, se volti alla copertura di perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali, concorrono alla determinazione del reddito dell'ente.

L'attività espletata dalle associazioni aderenti alla Federazione Italiana Pallacanestro, anche se volta istituzionalmente alla pratica, alla diffusione e allo sviluppo del gioco della pallacanestro assume, in

vano da un contratto sinallagmatico o, come dice il codice civile, a prestazioni corrispettive<sup>31</sup>.

D'altra parte, se in capo al sodalizio sportivo non sussiste alcun obbligo contrattuale, gli introiti devono considerarsi liberalità e, come tali:

- concorrono alla formazione del reddito come sopravvenienze attive ex art. 55, terzo comma, lettera b), T.U.I.R.<sup>32</sup>, se sono impiegati nell'esercizio di attività commerciali;
- non concorrono alla formazione del reddito di impresa, se l'associazione sportiva li utilizza in attività espletate per il conseguimento dei fini istituzionali.

### **3.6. Proventi derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva.**

I proventi derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva sono da ricondurre ai ricavi di cui all'art. 53, lettera a), del Testo Unico, in quanto forma di sfruttamento dello spettacolo sportivo, alla cui produzione è diretta l'attività di impresa dell'associazione sportiva.

Anche l'Amministrazione finanziaria è dello stesso avviso, avendo affermato, nella pluri-citata Risoluzione n. 11/888 del 1986, che tutti i proventi accessori all'attività spettacolistica, fra cui sono compresi quelli derivanti dalla cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva, sono commerciali.

### **3.7. Proventi per la cessione del diritto di utilizzazione degli atleti.**

La L. 23 marzo 1981, n. 91 (art. 2<sup>33</sup>) ha definito gli atleti professionisti come quelli che:

---

alcune manifestazioni, i connotati dell'attività commerciale qual è, senza ombra di dubbio, quella spettacolistica, i cui introiti – e nella fattispecie, principalmente, quelli derivanti dalla vendita dei biglietti di ingresso alle gare organizzate, i proventi di natura pubblicitaria e quelli derivanti dalla sponsorizzazione, peraltro strettamente connessi, proprio ai fini che lo sponsor si prefigge, allo svolgimento delle gare durante le quali, specie se di livello tecnico maggiore, il messaggio pubblicitario assume proporzioni notevoli – non possono che assumere il corrispettivo dell'attività commerciale svolta e quindi concorrere alla determinazione del reddito di impresa dell'associazione.

Per completezza di trattazione si osserva che identica sorte seguono i proventi per l'eventuale cessione dei diritti radiotelevisivi per la trasmissione delle gare in argomento nonché tutti i proventi di qualsiasi genere accessori all'attività spettacolistica.

Come peraltro ha rilevato la Federazione nell'istanza prodotta, le associazioni affiliate devono, per le attività che, pur se strumentali al perseguimento dei fini istituzionali, hanno oggettivamente natura commerciale, adempiere agli obblighi di natura contabile connessi allo svolgimento di dette attività secondo quanto disposto dall'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600".

<sup>31</sup> Si vedano in proposito i paragrafi 6.3.4 e 6.3.6 del capitolo terzo.

Perrone, *op. cit.*, 52: "Si ha un contratto di sponsorizzazione quando la società sportiva si obbliga, a fronte di un corrispettivo, a fornire prestazioni di carattere pubblicitario. Si tratta pertanto di un'attività commerciale che anche se posta in essere da un'associazione non riconosciuta dilettantistica (ente non commerciale) ed in via occasionale rientra tra i componenti positivi del reddito di impresa ai fini I.R.P.E.G.".

<sup>32</sup> Vedi nota n. 190 del capitolo terzo.

<sup>33</sup> L'art. 2 è riportato nella nota n. 4 del secondo capitolo.

- a) svolgono l'attività sportiva in modo continuativo;
- b) a titolo oneroso;
- c) hanno conseguito tale qualifica dalle federazioni sportive nazionali competenti.

Fino al 1981, essi erano legati da un vincolo a tempo indeterminato alle società sportive, vincolo che giuridicamente era inquadrabile tra i beni immateriali<sup>34</sup>. La L. 23 marzo 1981, n. 91 lo ha abolito, trasformando gli atleti in normali lavoratori, subordinati o autonomi.

Per quanto riguarda gli sportivi dilettanti, il vincolo è invece ancora in vita; l'art. 38 del Regolamento della Lega Nazionale Dilettanti<sup>35</sup>, per esempio, lo afferma a chiare lettere. Le associazioni sportive hanno perciò un vero e proprio diritto di esclusiva sulle prestazioni dell'atleta, il quale non potrà trasferirsi ad altro sodalizio senza il consenso di quello a cui è legato.

Pertanto, la cessione del vincolo in questione, indubbiamente bene relativo all'impresa spettacolistica esercitata dall'associazione, dovrebbe provocare l'insorgenza in capo al soggetto cedente di plusvalenze ex art. 54 T.U.I.R.<sup>36</sup> o di minusvalenze ex art. 66, primo comma, T.U.I.R.<sup>37</sup>.

Tuttavia, il C.O.N.I. ha sostenuto, con nota n. 004592 del 6 giugno 1983<sup>38</sup>, che

<sup>34</sup> Si rimanda in proposito al capitolo terzo, paragrafi 7.1, 7.2, 7.3.

<sup>35</sup> Art. 38, secondo comma, del Regolamento della Lega Nazionale Dilettanti: "Il tesseramento e il vincolo. ... . All'atto del tesseramento i calciatori "non professionisti" e "giovani dilettanti" assumono con la società un vincolo a tempo indeterminato. I casi di scioglimento del vincolo sono previsti dalle norme interne della F.I.G.C.".

<sup>36</sup> L'art. 54, primo comma, è riportato nella nota n. 169 del capitolo terzo.

<sup>37</sup> Art. 66, primo comma, T.U.I.R.: "Le minusvalenze dei beni relativi all'impresa diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 53, determinate con gli stessi criteri stabiliti per la determinazione delle plusvalenze, sono deducibili se sono realizzate ai sensi delle lettere a) e b) dell'art. 54".

<sup>38</sup> Nota n. 004592 del 6 giugno 1983 del C.O.N.I.: "Il D.P.R. 30 dicembre 1982, n. 954, ha notevolmente ampliato, come è noto, il campo di applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e nell'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598 applicabile alle associazioni sportive per quanto concerne, rispettivamente, l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta sul reddito delle persone giuridiche. Infatti la previsione ai fini I.V.A. e I.R.P.E.G. di cui ai citati artt. 4 e 20 che non consideravano effettuate nell'esercizio di attività commerciale le sole operazioni poste in essere dall'associazione nei confronti dei propri associati, è stata, tra l'altro, estesa con il detto D.P.R. n. 954 del 1982 anche alle cessioni e prestazioni di servizi effettuate dalle associazioni sportive in conformità alle proprie finalità istituzionali, nei riguardi di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale.

Stante l'ampia formulazione delle norme citate, è pacificamente da ritenere che le somme connesse ai trasferimenti del diritto di utilizzare le prestazioni degli atleti non sono imponibili né ai fini I.V.A., né ai fini I.R.P.E.G., quando i trasferimenti sono effettuati tra associazioni affiliate alle federazioni sportive. ... per quanto concerne l'I.R.P.E.G. le somme introitate dalle associazioni che cedono il diritto di utilizzazione dell'atleta non concorrono a formare il proprio reddito complessivo eventualmente soggetto a tale tributo, mentre le somme corrisposte per l'acquisto del diritto stesso non sono deducibili dal proprio eventuale reddito.

Va precisato infine che quanto finora esposto non trova applicazione se nei rapporti di cui trattasi intervengono società commerciali (S.p.A., s.r.l., ecc.). In tali casi, anche se uno solo dei soggetti del rapporto sia una società commerciale, trovano applicazione le comuni disposizioni dell'I.V.A. e dell'I.R.P.E.G.".

la cessione del diritto di esclusiva sulle prestazioni dello sportivo dilettante può essere ricondotta all'art. 111, terzo comma, T.U.I.R. nella parte in cui afferma che non sono commerciali le cessioni di beni effettuate, dietro pagamento di corrispettivi in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti di associazioni svolgenti la medesima attività e appartenenti alla stessa organizzazione.

La posizione illustrata non è condivisibile perché le operazioni in questione sembrano avere le caratteristiche tipiche della commercialità. A conferma di quanto affermato sta l'art. 4 della L. 16 dicembre 1991, n. 398<sup>39</sup>, il quale afferma che le cessioni di diritti alle prestazioni sportive degli atleti sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 9 per cento. L'assoggettamento dei trasferimenti di atleti dilettanti all'I.V.A. indica chiaramente che tali operazioni sono cessioni di beni svolte nell'esercizio dell'impresa e che ad esse non si applica il quarto comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633<sup>40</sup>, in base al quale non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali (e quindi non sono soggette ad I.V.A.) le cessioni di beni effettuate in conformità alle finalità istituzionali nei confronti di associazioni che svolgono la stessa attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale. Di conseguenza, in seguito all'emanazione della disposizione in questione si ha la certezza che i proventi derivanti da esse sono commerciali, che non è applicabile l'art. 111, terzo comma e che la cessione del diritto di esclusiva sulle prestazioni dell'atleta genera in capo al soggetto percipiente l'insorgenza di plusvalenze o minusvalenze patrimoniali.

Ricapitolando, l'assoggettamento per legge ad I.V.A. delle cessioni del vincolo sportivo, implica che:

a) l'attività in questione è considerata dal legislatore commerciale;

b) come in ambito I.V.A. non è applicabile l'art. 4, quarto comma, D.P.R. 633/1972, così ai fini I.R.P.E.G. non è applicabile la speculare disposizione contenuta nell'art. 111, terzo comma, T.U.I.R.; in altri termini, se la cessione del vincolo sportivo è attività commerciale ai fini I.V.A., non si vede perché non lo dovrebbe essere ai fini I.R.P.E.G.;

---

<sup>39</sup> Art. 4, L. 16 dicembre 1991, n. 398: "Le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive di cui alla presente legge sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 9 per cento".

<sup>40</sup> Art. 4, quarto comma, D.P.R. n. 633/1972: "Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati e partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che, per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali".

c) la cessione del vincolo sportivo, bene relativo all'impresa spettacolistica, genera plusvalenze o minusvalenze<sup>41</sup>. Pertanto, la differenza positiva tra il corrispettivo incassato e il costo di acquisto del cartellino non ammortizzato concorrerà alla formazione del reddito, a scelta del contribuente:

– o interamente nell'esercizio in cui avviene la cessione;

– o a quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto (art. 54, quarto comma, T.U.I.R.<sup>42</sup>). Va ricordato comunque che in seguito all'introduzione della nuova formulazione dell'art. 54, quarto comma, T.U.I.R. da parte dell'art. 14, comma 3, lett. c), della L. 24 dicembre 1993, n. 537, la tassazione può essere dilazionata in più esercizi a condizione che il bene ceduto sia stato posseduto per un periodo non inferiore a tre anni. È evidente pertanto che al fine di usufruire del più conveniente regime la società deve detenere il cartellino dell'atleta, rappresentativo del vincolo sportivo, da almeno tre stagioni sportive.

A questo punto va detto che finora si è esaminato il caso del trasferimento di atleta tra due associazioni sportive dilettantistiche; diversa è invece la situazione se il trasferimento avviene tra un sodalizio dilettantistico e uno professionistico. Infatti, la società con cui l'atleta stipula il primo contratto da professionista deve versare all'associazione sportiva proprietaria del cartellino un'indennità di preparazione e promozione, la cui misura è fissata dalla federazione sportiva nazionale competente, a titolo di risarcimento delle spese sostenute per aver mantenuto l'atleta in piena efficienza fisica (art. 6, secondo comma, L. n. 91/1981<sup>43</sup>).

L'indennità in questione rientra sicuramente tra i proventi commerciali e, più precisamente, essendo un ricavo a fronte di costi dedotti in bilancio in precedenti esercizi, tra le sopravvenienze attive di cui al primo comma dell'art. 55 del Testo Unico.

Bisogna però ricordare che la L. 16 dicembre 1991, n. 398 ha riconosciuto alle associazioni sportive minori il beneficio dell'esclusione dalla base imponibile dell'indennità di preparazione e promozione dell'atleta (art. 3<sup>44</sup>). Pertanto, se l'as-

<sup>41</sup> Caira, *op. cit.*, 223, conviene con quanto sostenuto nel testo, ritenendo che i proventi derivanti dalla cessione dei diritti di utilizzazione delle prestazioni dell'atleta concorrano alla formazione del reddito: "Come è stato precedentemente esposto l'Amministrazione finanziaria è ormai orientata, anche sulla base della giurisprudenza venutasi a formare in materia, a considerare il vincolo sportivo e quindi il diritto alla prestazione sportiva dell'atleta, un bene per l'associazione sportiva che ne ha titolo rientrante tra quelli di cui all'art. 54, comma primo T.U.I.R.. Ne consegue che la disciplina delle plusvalenze è sottratta a quella prevista dall'art. 111 T.U.I.R., che attaglia, invece, se del caso, soltanto al provento inteso come corrispettivo (proventi da prestiti, indennità di preparazione e promozione), fermo restando che la cessione o l'acquisizione del diritto in questione venga effettuata in conformità alle finalità istituzionali".

<sup>42</sup> Art. 54, quarto comma, T.U.I.R. così come sostituito dall'art. 14, comma 3, lett. c), della L. 24 dicembre 1993, n. 537: "Le plusvalenze realizzate, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto".

<sup>43</sup> Vedi nota n. 131 del capitolo settimo.

<sup>44</sup> Vedi nota n. 129 del capitolo settimo.

sociazione sportiva ha conseguito nel periodo di imposta precedente proventi commerciali non superiori a 100 milioni di lire, la somma percepita a titolo di indennità non concorre alla formazione del reddito imponibile a cui applicare il coefficiente di redditività del 6 per cento<sup>45</sup>.

### 3.8. Proventi derivanti dalla gestione diretta di bar e ristoranti.

La gestione diretta di un ristorante rientra tra le attività che il legislatore considera, in virtù di una presunzione assoluta, commerciali. Infatti, nell'elencazione di cui all'art. 111, quarto comma, T.U.I.R. sono presenti sia le somministrazioni di pasti, sia la gestione di mense. Gli introiti in questione concorrono perciò alla formazione del reddito complessivo come redditi di impresa.

Per quanto riguarda la gestione di bar interno, non opera alcuna presunzione di commercialità<sup>46</sup>. Tuttavia, si ritiene, in accordo con la dottrina prevalente<sup>47</sup>, che la gestione di un bar non possa essere considerata attività conforme alle finalità istituzionali. Di conseguenza, i proventi che da essa derivano non sono riconducibili

<sup>45</sup> Per quello che riguarda la disciplina agevolativa introdotta dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398, si rimanda al paragrafo 5.5 del capitolo 7.

<sup>46</sup> Il Ministero delle finanze ha riconosciuto questo fatto con la Circolare 3 agosto 1979, n. 25, la quale ha escluso la gestione di bar da quelle attività ritenute "ope legis" commerciali, quali la gestione di spacci aziendali e di mense e la somministrazione di pasti".

<sup>47</sup> Caira, *op. cit.*, 80: "È da ritenere che la locuzione "in conformità alle finalità istituzionali" adottata dal Legislatore nelle disposizioni recate dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'art. 111 del T.U.I.R., non può assumere un significato generalizzato con riferimento a tutte le attività indicate negli statuti o negli atti costitutivi degli enti di tipo associativo, ma deve intendersi riferita esclusivamente alle attività che si pongono in stretta e necessaria connessione con le finalità tipiche perseguibili dagli enti in questione. Inoltre il termine "in conformità" contenuto nelle suddette disposizioni, deve essere inteso nel senso che il trattamento agevolato si rende applicabile soltanto alle attività che direttamente realizzano i fini dell'ente, escludendo le altre attività che si pongono in funzione sussidiaria o indiretta nel perseguimento dei fini propri dell'ente. In definitiva è da ritenere che la locuzione legislativa vada interpretata nel senso di limitarne l'applicazione alle prestazioni rese dagli enti associativi ai propri associati in conformità alle finalità istituzionali, sempreché trattasi di attività intesa esclusivamente all'effettivo e diretto perseguimento dei fini associativi degli enti medesimi. È indubbio che la preparazione della tazzina di caffè non presenta una connessione immediata con i fini dell'associazione sportiva, cosicché l'attività di gestione diretta del bar sociale, anche se rivolta ai soli soci, dovrebbe costituire esercizio di impresa e quindi essere assoggettata ad I.V.A.".

Vedi inoltre anche il quesito "*Imponibili i proventi del bar interno al club*", in *Il fisco*, n. 16, 1987, 2623: "La gestione di un bar interno si configura, tributariamente parlando, come un'attività commerciale ... a nulla influendo che la suddetta attività sia resa ad esclusivo beneficio del cosiddetto corpo sociale ..."

Infine, Vinci, Gagliardi, *Enti non commerciali e fisco*, IPSOA, 1988, 78: "Si è del parere che l'espressione "in conformità alle finalità istituzionali" vada intesa nel senso che solo operazioni conformi alle finalità tipiche dell'associazione possono venire beneficate e non anche le operazioni accessorie e strumentali. Così se un'associazione musicale con un conservatorio aperto ai propri soci riscuote i corrispettivi per l'ingresso ad un concerto da essa organizzato, le somme introitate non concorrono alla formazione dell'imponibile, ma non altrettanto potrà dirsi per eventuali introiti da servizio bar".

all'art. 111, terzo comma, T.U.I.R. secondo il quale non sono commerciali le attività svolte in conformità alle finalità istituzionali nei confronti degli associati.

Infatti, un'attività è conforme alle finalità istituzionali se è in necessaria e diretta connessione con esse. La gestione di un bar interno all'associazione, anche quando alle consumazioni sono ammessi solo gli associati, è in funzione sussidiaria o indiretta al perseguimento dei fini propri dell'ente e pertanto gli introiti che ne derivano concorrono alla formazione del reddito imponibile dell'associazione come redditi di impresa.

### **3.9. Introiti derivanti dalla locazione a terzi di locali e attrezzature.**

Molto spesso il bar o il ristorante presente all'interno dell'impianto sportivo o nella sede sociale non è gestito direttamente, ma è concesso in locazione a terzi. Possono verificarsi due casi:

a) il locale è concesso in locazione già fornito di tutte le attrezzature necessarie per la gestione di un'attività di ristorante o di bar;

b) il locale è concesso in locazione allo "stato naturale", cioè senza alcuna attrezzatura di bar.

La locazione di locali già attrezzati per la gestione di bar è produttiva di redditi diversi. Si tratta, infatti, di corrispettivi di un affitto d'azienda, imponibili ai sensi dell'art. 81, lettera h, del Testo Unico<sup>48</sup>.

Per quanto riguarda il caso sub b) i proventi concorrono alla formazione del reddito come redditi fondiari<sup>49</sup> e sono quindi determinati catastalmente secondo le disposizioni contenute nel capo II del titolo I del T.U.I.R.. Più precisamente, se il canone di locazione, ridotto forfettariamente del 10 per cento, nonché fino ad un ulteriore 15 per cento a titolo di spesa di manutenzione o di riparazione debitamente documentata, è superiore alla tariffa d'estimo catastale, il reddito è determinato in misura pari a quella del canone stesso al netto delle citate spese<sup>50</sup>.

Infine, bisogna ricordare che spesso la gestione del bar interno è affidata a terzi sulla base di un contratto di comodato (art. 1803 c.c.<sup>51</sup>), il quale, essendo a titolo gratuito, non fa sorgere alcun provento in capo all'associazione sportiva<sup>52</sup>.

---

<sup>48</sup> Vedi nota n. 47 del capitolo settimo. il locale già attrezzato è sicuramente un'azienda in senso giuridico (art. 2555 c.c.), cioè un insieme di beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio di un'impresa.

<sup>49</sup> Perrone, *op. cit.*, 56.

<sup>50</sup> Vedi paragrafo 3.1. del capitolo settimo e l'art. 34, comma 4 bis, T.U.I.R., riportato nella nota n. 28 dello stesso capitolo. Tale norma è stata introdotta dall'art. 11 della L. 30 dicembre 1991, n. 413.

<sup>51</sup> Art. 1803 c.c.: "Nozione. Il comodato è il contratto con il quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta.

Il comodato è essenzialmente gratuito".

<sup>52</sup> Caira, *Il fisco in sezione*, in L'arbitro, giugno 1992, 10, consiglia tale soluzione alle sezioni dell'Associazione Italiana Arbitri: "Per l'esercizio del bar interno possono soccorrere le disposizioni re-

## **4. SPESE TIPICHE DI UNA ASSOCIAZIONE SPORTIVA.**

### **4.1. La distinzione tra spese istituzionali e spese commerciali.**

Esaminati da un punto di vista tributario i proventi tipicamente conseguiti dalle associazioni sportive, è il momento di analizzare le spese da esse sostenute, distinguendole tra quelle attinenti alla sfera istituzionale, indeducibili dal reddito di impresa, e quelle commerciali, componenti negativi della categoria di reddito citata.

A proposito di questa distinzione, va detto che essa è necessaria e rilevante per le associazioni sportive che hanno adottato un sistema di determinazione del reddito basato sulla redazione di una contabilità separata, la quale rileva i soli fatti attinenti all'attività commerciale esercitata. Infatti, se il sodalizio ha optato per la deduzione proporzionale dei costi ex art. 109, secondo comma, T.U.I.R.<sup>53</sup>, le spese da dedurre dai proventi commerciali sono determinate applicando il rapporto tra proventi che concorrono a formare il reddito di impresa e totalità dei proventi a tutti i costi sostenuti dall'ente, purché risultanti in bilancio.

Se poi l'associazione sportiva è stata ammessa al regime di determinazione del reddito imponibile introdotto dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398<sup>54</sup>, il problema non si pone neppure dato che non è necessaria una quantificazione delle spese. Il reddito imponibile, infatti, è determinato forfettariamente, applicando ai proventi commerciali conseguiti (che non devono essere superiori a 100 milioni di lire) un coefficiente di redditività del 6 per cento.

### **4.2. Costi attinenti all'attività istituzionale.**

Il fine istituzionale di un'associazione sportiva è la diffusione e promozione di una disciplina sportiva. Tutti i costi sostenuti in vista di tale obiettivo sono da considerare istituzionali e, come tali, sono indeducibili dal reddito di impresa, in

---

cate dagli artt. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 e 111 del T.U.I.R., sempre che l'attività venga svolta nei confronti dei propri associati e se e in quanto detta attività sia riconducibile all'attuazione di compiti statutariamente previsti dalle sezioni stesse. La non commercialità di dette attività è comunque alquanto discutibile e sull'argomento la tesi dell'Amministrazione finanziaria è tutt'altro che pacifica. Sarebbe pertanto meglio affidare ad un gestore, e gratuitamente, il bar fissando, magari, i prezzi massimi delle consumazioni con apposito contratto di gestione”.

<sup>53</sup> L'art. 109, secondo comma, T.U.I.R. è riportato nella nota n. 115 del capitolo settimo. La determinazione del reddito di impresa di un'associazione sportiva in base a contabilità ordinaria e non separata è stata esaminata nel paragrafo 5.4 del capitolo settimo a cui si rinvia.

<sup>54</sup> Si veda al proposito l'art. 1 della L. n. 398/1991, riportato nella nota n. 123 del capitolo settimo. La determinazione del reddito imponibile ex L. n. 398 è stata esaminata nel paragrafo 5.5 del capitolo settimo.

quanto non inerenti ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito di impresa (art. 75, quinto comma, T.U.I.R.<sup>55</sup>).

Per fare un esempio, rientrano in questa categoria i costi sostenuti per l'organizzazione di corsi di addestramento alla pratica sportiva<sup>56</sup> e le spese di luce, acqua, riscaldamento, pulizia dei locali, manutenzione degli spogliatoi, ecc., necessarie per il funzionamento dell'associazione sportiva e quindi per il perseguimento delle finalità suddette<sup>57</sup>.

### **4.3. Costi inerenti all'attività commerciale.**

#### **4.3.1. Compensi ad atleti e tecnici e costi per l'acquisizione di beni e servizi imputabili all'attività commerciale.**

Gli atleti, i tecnici, gli allenatori che svolgono la loro attività sportiva all'interno di un'associazione sono dilettanti<sup>58</sup>. Essi, cioè, esercitano la pratica sportiva gratuitamente, ottenendo dall'associazione sotto la cui bandiera militano solamente dei rimborsi spese, delle indennità, dei premi<sup>59</sup>.

---

<sup>55</sup> Il principio dell'inerenza è sancito dal quinto comma dell'art. 75 del T.U.I.R., riportato nella nota n. 70 del capitolo terzo.

<sup>56</sup> *Aspetti tributari della pallacanestro di serie A*, cit., 20: "... Costi per l'acquisizione di beni e servizi direttamente imputabili all'attività istituzionale: sono costituiti dalle spese che l'associazione sostiene per il conseguimento del fine istituzionale costituito dalla promozione dello sport della pallacanestro. I costi che derivano sono tipicamente relativi all'allestimento di costi per l'avviamento di giovani a tale sport ed a tutta l'attività connessa".

<sup>57</sup> Sono le spese sostenute per il mantenimento delle strutture necessarie al perseguimento dei fini istituzionali dell'ente. Un tipico esempio è rappresentato dai costi di manutenzione ordinaria o straordinaria degli spogliatoi o dalle spese sostenute per le prestazioni di lavoro subordinato degli addetti alla pulizia dei locali della associazione. Tali costi sono imputabili all'attività istituzionale dell'associazione.

<sup>58</sup> Non esiste una definizione normativa a livello di diritto statale di sportivo dilettante; occorre pertanto rifarsi alla definizione di sportivo professionista, di cui all'art. 2 della L. 23 marzo 1981, n. 91, secondo la quale sono professionisti gli atleti che prestano l'attività sportiva in modo continuo, a titolo oneroso e sono riconosciuti tali dalle federazioni competenti. L'atleta dilettante, per converso, svolgerà la sua attività a titolo gratuito, in modo non continuativo e dovrà essere qualificato come tale dalla federazione sportiva. In realtà, in molti sport esistono atleti che sono solo formalmente dilettanti, dato che percepiscono emolumenti sostanziosi (a volte di svariate decine di milioni a stagione) e prestano l'attività in modo continuativo. È sufficiente pensare ai giocatori di calcio del Campionato Nazionale Dilettanti.

Per quanto riguarda l'ordinamento sportivo sono atleti dilettanti tutti coloro che svolgono la loro attività sportiva a favore di un gruppo o di un ente sportivo con il quale viene ad instaurarsi un rapporto di collaborazione volontaristica senza alcun obbligo di natura previdenziale.

<sup>59</sup> Il trattamento tributario in capo ai soggetti percipienti degli emolumenti a dilettanti a titolo di indennità, rimborsi spese e premi è regolato dalla L. 25 marzo 1986, n. 80. Su tale Legge vedi E. Cairra, *Società e associazioni sportive*, cit., p. 158 e ss..

Tra i rimborsi spese inerenti all'attività spettacolistico imprenditoriale vanno ricompresi anche quelli erogati per le sedute di allenamento degli atleti.

Tali costi sono sicuramente commerciali perché si tratta di spese sostenute per lo svolgimento dell'attività spettacolistico-imprenditoriale dell'associazione sportiva. Essi, pertanto, concorrono alla formazione del reddito di impresa dell'ente nell'esercizio in cui le relative prestazioni sono ultimate<sup>60</sup>.

Tuttavia, non sempre tali compensi sono inerenti all'attività imprenditoriale esercitata dall'associazione sportiva. È il caso, per esempio, dei rimborsi spese-indennità di trasferta erogati ai propri atleti per la partecipazione a manifestazioni agonistiche che non hanno nulla a che fare con l'attività imprenditoriale esercitata<sup>61</sup>. In quanto inerenti all'attività istituzionale, tali costi non concorrono alla formazione del reddito di impresa.

Oltre ai rimborsi spese e alle indennità di trasferta erogati agli atleti, l'associazione sportiva sostiene altri costi strettamente inerenti alla produzione dello spettacolo sportivo. A titolo di esempio, vanno ricordate le spese sostenute per l'effettuazione delle trasferte.

Anche le spese in questione sono deducibili dal reddito di impresa nell'esercizio in cui i beni sono stati consegnati o le prestazioni di servizi ultimate<sup>62</sup>.

#### **4.3.2. Costi per l'acquisizione del diritto di utilizzazione degli atleti.**

Si è visto precedentemente (§ 3.7) che la cessione del diritto di utilizzazione esclusiva sulle prestazioni di un atleta dilettante (vincolo sportivo) produce in capo alla società cedente una plusvalenza ex art. 54 o una minusvalenza ex art. 66, primo comma, T.U.I.R..

Per quanto riguarda i costi sostenuti dalla associazione sportiva che acquisisce il diritto di esclusiva sulle prestazioni dell'atleta dilettante, bene immateriale relativo all'impresa spettacolistica, essi sono inquadrabili nell'art. 68 T.U.I.R.<sup>63</sup> che

<sup>60</sup> Vedi art. 75, secondo comma, lettera b), T.U.I.R., riportato nella nota n. 25 del capitolo terzo.

<sup>61</sup> Basta pensare al proposito ai circoli tennistici che non svolgono alcuna attività spettacolistica: questi circoli svolgono svariate competizioni agonistiche di squadra, quali "under 12, 14, 16", "Coppa Italia", ecc., ed erogano ai propri atleti che li rappresentano dei piccoli compensi per far fronte alle spese di vitto, alloggio, trasferimento, sostenute nel corso di queste competizioni. Ciò vale anche per quelle associazioni che svolgono attività spettacolistica: dette associazioni, infatti, partecipano, con squadre minori (le giovanili), a competizioni agonistiche che non sono organizzate in forma di attività imprenditoriale agonistiche.

<sup>62</sup> Vedi art. 75, secondo comma, T.U.I.R., riportato nella nota n. 25 del capitolo terzo.

<sup>63</sup> Art. 68 T.U.I.R.: "Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei marchi di impresa e dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisiti in campo industriale, commerciale e scientifico sono deducibili in misura non superiore ad un terzo del costo.

Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo di bilancio sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore ad un quinto del valore stesso.

Si applica la disposizione del comma 9 dell'art. 67".

contiene per l'appunto la disciplina dell'ammortamento dei beni immateriali.

Pertanto, il costo in parola, rappresentativo di un bene immateriale, sarà iscritto in attivo di bilancio e ammortizzato in relazione alla durata prevista della vita sportiva dell'atleta.

Non si tratta perciò, lo si ribadisce, di una cessione di beni effettuata in conformità alle finalità istituzionali nei confronti di associazioni che svolgono la stessa attività e fanno parte di una medesima organizzazione nazionale e di conseguenza i costi sostenuti per l'acquisizione del vincolo sono deducibili dal reddito di impresa.

### **4.3.3. Costi amministrativi.**

Si tratta delle spese sostenute per la gestione amministrativa della associazione sportiva. Di esse fanno parte gli stipendi degli impiegati<sup>64</sup>, le spese della gestione contabile, i costi per iscrivere il sodalizio al campionato.

Nel caso in cui l'associazione sportiva svolga un'attività spettacolistica imprenditoriale, i costi in questione assumono la configurazione di costi comuni, dato che si riferiscono indistintamente all'attività commerciale e a quella istituzionale. Diventa quindi importante, come si è rilevato nel capitolo settimo, individuare un criterio di ripartizione dei costi tra le due attività. L'Amministrazione finanziaria ha sostenuto la necessità di adottare un criterio di imputazione proporzionale<sup>65</sup> e la dottrina prevalente<sup>66</sup> ha ritenuto che questo principio sia rispettato se i costi vengono imputati alle due attività sulla base del rapporto tra i proventi che concorrono alla formazione del reddito di impresa e tutti i proventi dell'associazione sportiva. Il legislatore, lo si è già visto, ha confermato la validità di tale meccanismo di calcolo imponendo agli enti non commerciali senza contabilità separata di utilizzarlo al fine di determinare la quota di spese promiscue da dedurre dal reddito di impresa (art. 109, secondo comma, T.U.I.R., così come modificato dall'art. 14, comma 3, lett. 1), L. 24 dicembre 1993, n. 537<sup>67</sup>). Di fronte allo stesso problema, pertanto, anche gli enti con contabilità separata dovranno utilizzare il rapporto in questione.

Per quanto riguarda l'esercizio in cui detti costi sono deducibili è sempre valida la regola enunciata dall'art. 75, secondo comma, lettera b), T.U.I.R., sulla base della quale essi sono deducibili nell'esercizio in cui le relative prestazioni sono ultimate.

---

<sup>64</sup> In effetti, gli impiegati di un'associazione sportiva svolgono sia attività connesse alla sfera istituzionale (pratiche per l'iscrizione di giovani ad un corso di addestramento alla pratica sportiva), sia attività connesse all'esercizio dell'impresa (pratiche amministrative relative alla squadra).

<sup>65</sup> Vedi Risoluzione Ministeriale n. 11/189 del 22 aprile 1985, riportata nella nota n. 90 del capitolo settimo.

<sup>66</sup> Vedi nota n. 91 del capitolo settimo, nonché il paragrafo 5.2.2 dello stesso capitolo.

<sup>67</sup> Vedi nota n. 115 del capitolo settimo.

#### 4.3.4. Ammortamenti.

Si tratta delle quote di ammortamento dei beni utilizzati nell'esercizio dell'impresa. Un esempio è rappresentato dal pullman di proprietà dell'associazione utilizzato esclusivamente per le trasferte. Esso è sicuramente un bene strumentale per l'esercizio dell'impresa spettacolistica e, come tale è ammortizzabile ai sensi dell'art. 67 del T.U.I.R.<sup>68</sup>.

Oltre ai beni utilizzati esclusivamente per l'attività commerciale, l'associazione sportiva acquista o ha a disposizione dei beni che utilizza sia per l'attività commerciale che per l'attività istituzionale. Un tipico esempio è costituito dagli impianti sportivi di proprietà dell'associazione, utilizzati sia per spettacoli sportivi a pagamento che per l'attività istituzionale o dai beni mobili (macchine da scrivere, computer, ecc.) utilizzati dall'ufficio amministrativo di un'associazione sportiva svolgente attività spettacolistica.

A tali beni si applica l'art. 67, comma 10, T.U.I.R.<sup>69</sup>, in base al quale:

- a) le spese relative all'acquisto di beni mobili ad utilizzo promiscuo di costo non superiore ad un milione di lire sono deducibili nella misura del 50 per cento;
- b) le spese relative all'acquisto di beni mobili ad utilizzo promiscuo di costo superiore ad un milione di lire sono ammortizzabili nella misura del 50 per cento;
- c) per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita catastale o del canone di locazione, anche finanziaria, a condizione che l'associazione non disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa.

---

<sup>68</sup> Art. 67, primo e secondo comma, T.U.I.R.: "Ammortamento dei beni materiali. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

La deduzione è rimessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi".

<sup>69</sup> L'art. 67, comma 10, del T.U.I.R. è riportato nella nota n. 92 del capitolo settimo.

## CAPITOLO 9

# ASSOCIAZIONI SPORTIVE E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.

## 1. ENTI NON COMMERCIALI E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.

### 1.1. Qualificazione delle associazioni sportive ai fini I.V.A..

Dopo aver esaminato il trattamento tributario delle associazioni sportive ai fini delle imposte sui redditi, bisogna analizzare gli aspetti connessi all'imposta sul valore aggiunto.

In primo luogo, va descritto il trattamento tributario ai fini I.V.A. di un generico ente non commerciale. Al proposito, l'art. 4, quarto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>1</sup>, stabilisce che, per gli enti pubblici e privati, compresi i con-

---

<sup>1</sup> Art. 4, quarto comma, D.P.R. n. 633/1972: "Per gli enti indicati al n. 2) del secondo comma, che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. Si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati e partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che, per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi dell'art. 36 del codice civile, la disposizione si applica nei confronti degli associati o partecipanti minori di età e, per i maggiorenni, a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e la modificazione dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale, se questo non è destinato a finalità di interesse generale". L'ultimo periodo è stato aggiunto dall'art. 14, comma 8, lett. a), della L. 24 dicembre 1993, n. 537, a partire dal 1 gennaio 1994.

Il secondo comma dello stesso articolo, al quale si fa riferimento nella disposizione sopra riportata, recita: "Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo o in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limita-

sorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa, e quindi sono soggette ad I.V.A., solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Esposta la disciplina normativa, bisogna subito osservare che la definizione di ente non commerciale presente nella normativa I.V.A. è molto simile a quella dettata dall'art. 87 del T.U.I.R.<sup>2</sup>, anche se non perfettamente coincidente. Infatti, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto si considerano appartenenti alla categoria anche le società semplici, che non sono neppure soggette ad imposta sul reddito delle persone giuridiche<sup>3</sup>.

Inoltre, nel D.P.R. n. 633 non è riprodotta la norma vigente per l'I.R.P.E.G. (art. 87, ultimo comma, T.U.I.R.<sup>4</sup>), secondo la quale l'oggetto dell'ente è determinato in base alle risultanze dell'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata. Questo fatto ha indotto un Autore<sup>5</sup> a sostenere che in ambito I.V.A. non si pone il problema, già analizzato nel capitolo sesto, del contrasto, in caso di difformità, tra la forma e la sostanza, problema che l'Autore risolve optando per la prevalenza della previsione statutaria sulla realtà di fatto<sup>6</sup>. Ai fini I.V.A., pertanto, l'attività effettivamente esercitata è determinante per stabilire l'oggetto principale e la previsione statutaria parrebbe non avere altra importanza se non quella di elemento che può concorrere alla valutazione dell'attività dell'ente.

Tale tesi non sembra del tutto condivisibile. Le modalità di individuazione del-

---

ta, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 c.c. e dalle società di fatto;

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

<sup>2</sup> L'art. 87 del T.U.I.R. è riportato nella nota n. 6 del capitolo sesto. Gli enti non commerciali sono definiti (lettera c, primo comma) come “gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali; ...”.

Il secondo comma dello stesso articolo dispone inoltre: “Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicati nell'art. 5”.

<sup>3</sup> Vedi Pettinato, *Enti non commerciali*, Ed. Buffetti, 1981, 219.

<sup>4</sup> Art. 87, quarto comma, T.U.I.R.: “L'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata”.

<sup>5</sup> Perrone, *Società e associazioni sportive nelle imposte dirette e nell'I.V.A.*, Ed. Buffetti, 1990, 133.

<sup>6</sup> Vedi al proposito la nota n. 36 del capitolo sesto in cui è riportata l'opinione dell'Autore. Si veda anche il paragrafo 3.3 dello stesso capitolo.

l'oggetto principale dell'ente influiscono sulla sua qualificazione giuridica e quindi sul regime tributario applicabile allo stesso. Sembra perciò irragionevole che si giunga alla classificazione di un ente utilizzando un metodo in ambito I.R.P.E.G. (prevalenza di quanto affermato nell'atto costitutivo sulla realtà dell'attività effettivamente svolta), per poi applicare, nel silenzio della legge, il metodo completamente opposto ai fini I.V.A. (prevalenza della realtà di fatto su quanto affermato nell'atto costitutivo).

Di conseguenza, considerato che un ente non commerciale è definito nello stesso modo in ambito I.V.A. e in ambito I.R.P.E.G., sembra opportuno applicare le medesime modalità di individuazione dell'oggetto, principale dell'ente. Ne consegue che anche per l'imposta sul valore aggiunto, la previsione statutaria dovrebbe prevalere sull'attività effettivamente esercitata.

A sostegno di quanto affermato, bisogna ricordare che le considerazioni di cui sopra sono molto importanti, perché, per gli enti che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale o agricola, vige la presunzione assoluta in base alla quale tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa. Si potrebbe perciò verificare il caso, se si accetta la tesi dottrinale esposta, di un ente sottoposto alla disciplina degli enti non commerciali ai fini I.R.P.E.G., in base alla quale le attività istituzionali non concorrono alla formazione del reddito complessivo, essendo contemporaneamente considerato un ente commerciale ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, motivo per cui tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio dell'attività istituzionale sarebbero sottoposte ad I.V.A.. In altri termini, l'attività istituzionale sarebbe commerciale e quindi imponibile, ai fini I.V.A., non commerciale, e perciò non imponibile, ai fini I.R.P.E.G.. Si ritiene che la posizione dottrinale in questione vada respinta anche per evitare situazioni di questo tipo.

Conseguenza di quanto detto è la riconducibilità delle associazioni sportive agli enti non commerciali, in ogni caso. Infatti, in base a norma di legge (art. 32 D.P.R. 28 marzo 1986, 157<sup>7</sup>) e ai regolamenti federali, le finalità istituzionali dei sodalizi sportivi non possono essere diverse dalla promozione e dal potenziamento dello sport<sup>8</sup>.

## **1.2. Le operazioni commerciali occasionali.**

Assodata l'appartenenza delle associazioni sportive agli enti non commerciali anche ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, si deve evidenziare la non imponibilità delle operazioni commerciali occasionali.

---

<sup>7</sup> Vedi nota n. 50 del capitolo quinto.

<sup>8</sup> Vedi paragrafo 3.4 del capitolo sesto.

Infatti, l'art. 4, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972<sup>9</sup>, nel definire il requisito soggettivo di imponibilità, richiede espressamente la professione abituale nell'esercizio delle attività commerciali o agricole, escludendo perciò dall'imposizione tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte in maniera sporadica e non ripetitiva.

Ai fini I.R.P.E.G., invece, le operazioni commerciali esercitate non abitualmente sono assoggettate all'imposta, perché produttive di redditi diversi (art. 81, lettera i, T.U.I.R.<sup>10</sup>).

La non imponibilità delle operazioni in questione è rilevante soprattutto per gli enti non commerciali<sup>11</sup>, dato che per le società e gli enti ad esse equiparati, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi si considerano sempre effettuate, in virtù di una presunzione assoluta, nell'esercizio dell'impresa.

Infine va detto che anche l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto, con Risoluzione Ministeriale 4 marzo 1985, n. 400686<sup>12</sup>, la non imponibilità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate da un ente non commerciale occasionalmente ed eccezionalmente rispetto all'attività normalmente esercitata.

### **1.3. Condizioni per usufruire della detrazione dell'I.V.A. pagata sugli acquisti di beni e servizi.**

Si è detto in precedenza che sono soggette all'imposta sul valore aggiunto solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate dagli enti non commerciali nell'esercizio di attività commerciali o agricole (art. 4, quarto comma, D.P.R. n. 633/1972). Corrispondentemente, è ammessa in detrazione soltanto l'imposta

---

<sup>9</sup> Art. 4, primo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui all'art. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa".

<sup>10</sup> La lettera i) dell'art. 81 del T.U.I.R. afferma che sono redditi diversi "i redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente".  
L'art. 81 è integralmente riportato nella nota n. 47 del capitolo settimo.

<sup>11</sup> Caira, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 ore, 1991, 78: "È da ritenere che la classificazione di un'attività come occasionale non possa prescindere dalla frequenza delle operazioni poste in essere cosicché un'associazione sportiva che non abbia alcun provento di natura commerciale potrà considerare non rientrante nel campo di applicazione dell'I.V.A. eventuali sporadiche attività commerciali quali, ad esempio, la concessione "una tantum" di uno spazio pubblicitario o l'organizzazione annuale di una lotteria o di una festa".

<sup>12</sup> Risoluzione Ministeriale 4 marzo 1985, n. 400686: "... . Quanto sopra premesso, si osserva che l'attività diretta ad organizzare il cennato congresso ivi compresa quella di concedere spazi pubblicitari dietro elargizioni (rectius corrispettivo) è svolta dall'associazione di che trattasi in via del tutto eccezionale rispetto all'attività di studio e ricerca scientifica per cui la medesima è stata fondata. Non sussistendo pertanto il requisito dell'abitudine necessario per fare assumere ad un'attività economica rilevanza fiscale agli effetti dell'I.V.A., giusta quanto disposto dall'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, la scrivente ritiene che nel caso di specie v'è carenza della soggettività passiva di imposta".

relativa agli acquisti e alle importazioni fatte nell'esercizio delle attività suddette (art. 19 ter D.P.R. n. 633/1972<sup>13</sup>)<sup>14</sup>.

Detto questo, va evidenziato che l'art. 19 ter, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 impone due condizioni da rispettare al fine di poter usufruire della detrazione dell'I.V.A. pagata sugli acquisti:

a) l'attività commerciale o agricola deve essere gestita con contabilità separata rispetto a quella relativa alla attività principale;

b) la contabilità deve essere tenuta in conformità alle disposizioni del D.P.R. n. 600/1973: essa cioè può essere ordinaria ex art. 14, 15 e 16 dello stesso decreto o semplificata ex art. 18, se ricorrono le condizioni per essere ammessi allo speciale regime di determinazione del reddito (proventi commerciali conseguiti nel periodo di imposta precedente non superiori a 360 milioni di lire)<sup>15</sup>.

Pertanto, gli enti non commerciali che optano per la tenuta di una contabilità unica (art. 109, secondo comma, T.U.I.R.<sup>16</sup>), non possono detrarre l'I.V.A. pagata sugli acquisti di beni e servizi relativi all'attività commerciale. Va notato in proposito che tale disposizione, chiaramente svantaggiosa per gli enti in questione, era equilibrata, prima dell'intervento legislativo volto a modificare il secondo comma dell'art. 109, T.U.I.R. (L. 24 dicembre 1993, n. 537), dalla vantaggiosa

---

<sup>13</sup> Art. 19 ter D.P.R. n. 633/1972: "Detrazione per gli enti non commerciali. per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali e agricole.

La detrazione spetta a condizione che l'attività commerciale o agricola sia gestita con contabilità separata da quella relativa all'attività principale e conforme alle disposizioni di cui all'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. L'imposta relativa ai beni e servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e dell'attività principale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio di attività commerciale o agricola.

La detrazione non è ammessa in caso di omessa tenuta, anche in relazione all'attività principale, della contabilità obbligatoria a norma di legge o statuto, né quando la contabilità stessa presenti irregolarità tali da renderla inattendibile. Per le regioni, province, comuni e loro consorzi, la contabilità separata di cui al comma precedente è realizzata nell'ambito e con l'osservanza delle modalità previste per la contabilità pubblica obbligatoria a norma di legge o di statuto.

Le disposizioni del precedente comma si applicano anche agli enti pubblici di assistenza e beneficenza ed a quelli di previdenza nonché all'Automobil Club d'Italia e agli automobile clubs.

<sup>14</sup> Mercurio, Castelli, *Le attività svolte dalle associazioni in favore dei propri associati*, Il fisco, n. 23, 1988, 3589 e ss., 3591: "È doveroso precisare che le associazioni di cui trattasi operano come veri e propri consumatori finali: non addebitano I.V.A., ma non possono neppure effettuare la detrazione, a differenza dei soggetti che esercitano attività considerate fuori dal campo di applicazione dell'I.V.A. (art. 2, terzo comma, e 3, quarto comma, D.P.R. n. 633).

Ciò non toglie che l'esclusione di cui al quarto comma dell'art. 4 non costituisca un vantaggio per gli associati, in quanto l'associazione, non configurandosi come soggetto passivo I.V.A., non deve sopportare gli oneri connessi alla tenuta della regolare contabilità".

<sup>15</sup> Sulle varie modalità di determinazione del reddito di impresa di un ente non commerciale si veda il paragrafo quinto del capitolo settimo.

Gli articoli 14, 15 e 16 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 sono riportati nelle note n. 80, 81, 82, mentre l'art. 18 è riportato nella nota n. 93 del capitolo settimo.

<sup>16</sup> Vedi nota n. 115 del capitolo settimo.

possibilità di deduzione proporzionale dei costi dal reddito di impresa. Oggi che tale deduzione non è più ammessa se non per le spese derivanti da beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, l'adozione della contabilità unica non è più conveniente, anche perché non consente la detrazione I.V.A. pagata sugli acquisti effettuati nell'esercizio di attività commerciali. Non si può pertanto non notare che il legislatore tributario, pressato dalle solite esigenze di chiudere i buchi del bilancio, è intervenuto sulla disciplina fiscale senza alcuna sistematicità: la riformulazione dell'art. 109, secondo comma, T.U.I.R. avrebbe dovuto implicare la modifica dell'art. 19 ter, secondo comma, D.P.R. 633/1972, nella parte in cui sottopone l'ammissibilità della detrazione I.V.A. alla tenuta della contabilità separata<sup>17</sup>.

Inoltre, il terzo comma dell'articolo in esame sancisce che l'omessa tenuta della contabilità obbligatoria per norma di legge o statuto, anche se relativa all'attività principale, e la presenza di irregolarità tali da renderla inattendibile fanno venir meno il diritto alla detrazione.

Per quanto riguarda poi i beni e i servizi acquistati ed utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale o agricola e in quello dell'attività principale, l'imposta è ammessa in detrazione solo per la parte imputabile all'attività commerciale o agricola.

Bisogna infine ricordare, sempre in tema di detrazione dell'I.V.A. pagata sugli acquisti, che le associazioni sportive possono adottare il regime forfettario ex art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972<sup>18</sup>, in base al quale l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli ed è riscossa previa deduzione dei due terzi a titolo di applicazione forfettaria della detrazione prevista dall'art. 19 e con esonero dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazio-

---

<sup>17</sup> In proposito vedi Pettinato, *Più rigore sui benefici fiscali alle associazioni*, Guida normativa de Il Sole 24 ore, 12 gennaio 1994, 45.

<sup>18</sup> Art. 74, quinto comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dall'art. 2, comma 1, lett. d), D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, conv. in L. 26 febbraio 1994, n. 133, con effetto dal 1/1/1994 ai sensi del comma 3 dello stesso art. 2: "Per gli spettacoli e giuochi, esclusi quelli indicati nel 7) dell'articolo 10, e per i trattenimenti pubblici effettuati dagli esercenti le suddette attività, l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima imposta. La detrazione di cui all'art. 19 è forfettizzata in misura pari a due terzi dell'imposta relativa alle operazioni ai fini dell'imposta sugli spettacoli. Se sono effettuate anche prestazioni pubblicitarie o di sponsorizzazione, inerenti o comunque connesse a quelle di spettacolo, l'imposta si applica con le suddette modalità anche ai relativi corrispettivi, ma la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse. Le imprese sono esonerate dagli obblighi di fatturazione tranne che per le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione, di registrazione e di dichiarazione, salvo quanto stabilito dall'art. 25; per il contenzioso si applica la disciplina stabilita per l'imposta sugli spettacoli. Le singole imprese hanno la possibilità di optare per l'applicazione dell'imposta nel modo normale dandone comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto prima dell'inizio dell'anno solare; l'opzione ha effetto fino a quando non è revocata e comunque per un triennio. La disposizione relativa alla diversa detrazione per le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione e quella relativa per le stesse all'obbligo di fatturazione non si applicano ai soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398".

ne. L'unico obbligo ai fini I.V.A. è la regolare tenuta del registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972<sup>19</sup>. Tuttavia, se sono effettuate operazioni di pubblicità e sponsorizzazione inerenti o comunque connesse all'attività spettacolistica, la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta e l'associazione non è esonerata dagli obblighi di fatturazione.

Tale regime, detto forfait spettacolo, è stato ampiamente illustrato nel capitolo quarto, a cui senz'altro si rinvia.

## **2. ENTI DI TIPO ASSOCIATIVO E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.**

### **2.1. La disciplina normativa.**

Nel capitolo settimo<sup>20</sup> si è osservato che il legislatore ha tenuto in particolare considerazione le finalità di indubbio valore sociale perseguite dagli enti di tipo associativo, species del genus enti non commerciali, restringendo con una serie di presunzioni assolute l'area della commercialità e quindi anche dell'imponibilità relativa agli stessi. Tali enti sono stati a tal fine distinti, come notato in dottrina<sup>21</sup>, in due grandi categorie:

a) gli enti associativi in generale;

b) gli enti associativi che perseguono finalità politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive.

Nei confronti degli enti associativi in generale il legislatore ha disposto che tutte le operazioni effettuate nei confronti degli associati in conformità alle finalità istituzionali sono non commerciali e sfuggono pertanto all'imposizione ai fini I.R.P.E.G. (art. 111, primo comma, T.U.I.R.<sup>22</sup>).

Tuttavia, se le stesse prestazioni di servizi o cessioni di beni sono effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle diverse e maggiori prestazioni alle quali danno diritto, sono considerate commerciali e i corrispettivi concorrono alla formazione del reddito di impresa (art. 111, secondo comma, T.U.I.R.<sup>23</sup>).

<sup>19</sup> L'art. 25 del D.P.R. n. 633 è integralmente riportato nella nota n. 60 del capitolo quarto.

<sup>20</sup> Vedi il paragrafo quarto del capitolo settimo.

<sup>21</sup> Sacchetto, in *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo unico*, Circolare del Corr. trib. n. 8, 29, opera tale distinzione. Vedi al proposito la nota n. 70 del capitolo settimo.

<sup>22</sup> Art. 111, primo comma, T.U.I.R.: "Enti di tipo associativo. 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 e partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo"

<sup>23</sup> Art. 111, secondo comma, T.U.I.R.: "Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'art. 108, 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. Detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità".

La barriera della corrispettività è peraltro sfondata dalle associazioni che fanno parte della seconda categoria evidenziata, tra cui rientrano anche quelle sportive, dato che, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non sono considerate commerciali, purché effettuate:

- in conformità alle finalità istituzionali;
- nei confronti di soci, associati, partecipanti e altri enti che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali (art. 111, terzo comma, T.U.I.R.<sup>24</sup>). Va ricordato in questa sede che i soci delle associazioni culturali e sportive devono godere del diritto di voto per l'approvazione o la modifica dello statuto e per la nomina degli organi direttivi e devono aver diritto a ricevere, in caso di scioglimento dell'associazione, una quota del patrimonio dell'ente, se questo non è destinato a finalità di interesse generale.

Infine, a parziale rettifica dell'agevolazione concessa alle associazioni in questione, il legislatore ha stabilito che alcune operazioni sono sempre e comunque commerciali, indipendentemente da chi le abbia messe in atto (art. 111, quarto comma, T.U.I.R.<sup>25</sup>).

Il motivo di questa digressione, che consente di recuperare concetti già espressi in altra sede, sta nella sostanziale specularità della normativa del T.U.I.R. e di quella del D.P.R. n. 633/1972 con riferimento agli enti di tipo associativo.

Infatti, l'art. 4, quarto e quinto comma<sup>26</sup>, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che:

---

<sup>24</sup> Art. 111, terzo comma, T.U.I.R.: "Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive, non si considerano effettuate nell'esercizio di attività commerciali, in deroga al comma 2, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso pagamento di corrispettivi specifici effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti degli associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio effettuate da associazioni culturali o sportive costituite ai sensi dell'art. 36 c.c., la disposizione si applica nei confronti degli associati o partecipanti minori di età e, per i maggiorenni, a condizione che questi abbiano il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione ed abbiano diritto a ricevere, nei casi di scioglimento della medesima, una quota del patrimonio sociale se questo non è destinato a finalità di interesse generale".

<sup>25</sup> Art. 111, quarto comma, T.U.I.R.: "La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività: a) gestione di spacci aziendali e di mense; b) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) pubblicità commerciale; e) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari".

<sup>26</sup> L'art. 4, quarto comma è riportato nella nota n. 1 di questo capitolo.

Il quinto comma dello stesso articolo recita: "Agli effetti delle disposizioni di questo articolo sono

1) si considerano commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici ai soci, associati e partecipanti (disposizione identica a quella del secondo comma dell'art. 111 del T.U.I.R.);

2) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi di cui al punto 1) non sono commerciali se fatte in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, culturali, religiose, assistenziali e sportive, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e appartenenti ad un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali. Inoltre, i soci delle associazioni culturali e sportive devono essere effettivi (disposizione identica a quella terzo comma dell'art. 111 del T.U.I.R.);

3) sono in ogni caso commerciali le seguenti attività:

– cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita ad esclusione delle pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali, culturali, religiose, assistenziali e sportive cedute prevalentemente ai propri associati;

– erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;

– gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;

– gestione di spacci aziendali, mense e somministrazione di pasti;

– trasporto e deposito di merci;

– trasporto di persone;

– organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;

– prestazioni alberghiere e di alloggio;

– servizi portuali e aeroportuali;

– pubblicità commerciale;

– telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Si tratta delle stesse attività indicate nel quarto comma dell'art. 111 del Testo Unico.

---

considerate in ogni caso commerciali, ancorchè esercitati da enti pubblici, le seguenti attività: a) cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive cedute prevalentemente ai propri associati; b) erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore; c) gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; e) trasporto e deposito di merci; f) trasporto di persone; g) organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; prestazioni alberghiere o di alloggio; h) servizi portuali e aeroportuali; i) pubblicità commerciale; l) telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari. Non sono invece considerate commerciali le operazioni relative all'oro e alle valute estere, compresi i depositi, anche in conto corrente, di cui siano parti la Banca d'Italia, l'Ufficio italiano dei cambi e le banche agenti; la gestione, da parte delle amministrazioni militari e dei corpi di polizia, di mense e spacci riservati al proprio personale e a quello dei Ministeri da cui dipendono, ammesso ad usufruire per particolari motivi inerenti al servizio; la prestazione alle imprese consorziate o socie, da parte di consorzi o cooperative, di garanzie mutualistiche e di servizi concernenti il controllo qualitativo dei prodotti, compresa l'applicazione di marchi di qualità; le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle assemblee nazionali o regionali; le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere dalla Presidenza della Repubblica, dal Senato della Repubblica, dalla Camera dei Deputati e dalla Corte Costituzionale, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali”.

## 2.2. La posizione dell'Amministrazione finanziaria.

Esposta la disciplina normativa, bisogna ricordare che l'Amministrazione finanziaria si è più volte pronunciata in merito alle disposizioni illustrate nel paragrafo precedente.

Indubbiamente, l'esposizione più organica del pensiero del Ministero delle finanze è contenuta nella Circolare 3 agosto 1979, n. 25/364965<sup>27</sup>, nella quale, facendo riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate dalle associazioni politiche, sindacali, culturali, religiose, assistenziali e sportive, si osserva che ai fini della non imponibilità I.V.A. devono coesistere i seguenti presupposti:

- a) deve trattarsi di associazioni costituite esclusivamente per il perseguimento dei suddetti fini;
- b) le operazioni devono essere riconducibili ai fini statutariamente previsti;
- c) le operazioni devono essere svolte nei confronti dei soggetti che, partecipi di tutti i diritti e obblighi sociali derivanti dalla qualità di associati, intervengano in modo continuativo nella vita del sodalizio. Se le cessioni di beni sono effettuate nei confronti di soggetti che non hanno pieno titolo per intervenire nella vita del-

---

<sup>27</sup> Circolare, Direzione Tasse, 3 agosto 1979, n. 25: "... . Per gli enti pubblici e privati che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, fermo restando il principio che si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa soltanto le cessioni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di tali attività, viene analogamente chiarito che quelle fatte agli associati o partecipanti si considerano effettuate nell'esercizio di imprese, e sono quindi soggette al tributo, solo se fatte verso pagamento di corrispettivi specifici o di contributi supplementari determinati in funzione delle diverse o maggiori prestazioni alle quali danno diritto. Un'eccezione a tale criterio è prevista per gli organismi associativi aventi natura politica, sindacale e di categoria, religiosa, assistenziale, culturale e sportiva, in relazione alle operazioni dagli stessi poste in essere nei confronti dei propri soci, associati o partecipanti. La non imponibilità è però condizionata alla circostanza che le operazioni siano effettuate in conformità alle finalità istituzionali, come risultanti dagli statuti degli organismi associativi.

A tale riguardo si ritiene di dover evidenziare che, ai fini della non assoggettabilità all'I.V.A. delle operazioni come sopra rese dalle associazioni innanzi specificate, occorre che coesistano i seguenti presupposti:

- a) deve trattarsi di istituzioni costituite su base associativa ai soli fini politici, sindacali e di categoria, culturali, religiosi, assistenziali e sportivi;
- b) le operazioni effettuate debbono essere riconducibili all'attuazione dei compiti statutariamente previsti;
- c) le operazioni devono essere rese esclusivamente nei confronti di soggetti che, partecipi pienamente di tutti i diritti e obblighi sociali derivanti dalla qualità di associati o partecipanti, intervengano in modo continuativo nella vita del sodalizio. Conseguentemente, le operazioni effettuate nei confronti di soggetti che non hanno titolo per partecipare alla vita dell'ente (per esempio iscrizioni temporanee di soci) rientrano nel campo di applicazione dell'I.V.A., come pure vi rientrano le operazioni rese nei confronti di soggetti diversi dagli associati e partecipanti.

Si richiama comunque l'attenzione sul punto che le seguenti attività, anche se esercitate dai censurati organismi associativi nei confronti di propri associati, sono in ogni caso da assoggettare al tributo:

- a) cessione di beni nuovi prodotti per la vendita; b) "...;"

l'ente (per esempio soci temporanei), esse rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto<sup>28</sup>.

Relativamente a quest'ultimo punto, la posizione ministeriale non sembra condivisibile, dato che si ritiene, sulla scorta di un'autorevole dottrina<sup>29</sup>, che l'Amministrazione non possa mettere in dubbio la qualifica di associato o partecipante di colui che, pur non intervenendo in modo continuativo nella vita associativa, è in regola con gli adempimenti previsti dalla legge o dallo statuto.

La posizione dottrinale illustrata è stata confermata dal legislatore, che, lo si è già visto, con l'art. 14, comma 8, lettera a), L. 24 dicembre 1993, n. 537<sup>30</sup>, ha aggiunto un periodo al quarto comma dell'art. 4, stabilendo che l'agevolazione in esame è applicabile solo se le operazioni sono effettuate nei confronti di soci effettivi, cioè che abbiano il diritto di voto per la nomina degli organi direttivi e per l'approvazione e la modificazione dello statuto ed abbiano diritto, se non è stabilito diversamente dalla legge o dall'atto costitutivo, ad una quota del patrimonio in caso di scioglimento dell'associazione. Ebbene, lo stesso fatto che ci sia stato un intervento legislativo di questo tipo è indicativo dell'impossibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria di sindacare la reale posizione degli associati in assenza di un'esplicita norma di legge. Infatti, di una disposizione siffatta non si sarebbe di certo sentito il bisogno se l'Amministrazione finanziaria fosse già stata in grado richiedere l'imposta su operazioni svolte nei confronti dei soci non effettivi.

È opportuno ricordare infine che la norma antielusiva introdotta con la legge finanziaria 1994 voleva porre fine all'attività elusiva di quegli enti che, svolgendo le attività previste, rilasciano dietro corrispettivo una tessera attestante la qua-

---

<sup>28</sup> La necessità che gli associati partecipino pienamente alla vita dell'ente e siano titolari di tutti i diritti e gli obblighi previsti dallo statuto, al fine di usufruire della non imponibilità I.V.A., è stata ribadita dall'Amministrazione finanziaria anche in altre occasioni. Si citano in proposito:

– Risoluzione Ministeriale 3 novembre 1981, n. 384088: "... Sulla base delle suesposte considerazioni la scrivente ritiene, in via di principio, che le operazioni effettuate dalla Lega Navale Italiana nei confronti dei propri soci esulino dalla sfera di applicazione dell'I.V.A., purché coesistano i seguenti presupposti:

a) le operazioni devono essere riconducibili all'attuazione dei compiti statutariamente previsti;  
b) le operazioni devono essere rese esclusivamente nei confronti di soggetti che, partecipi pienamente di tutti i diritti e obblighi sociali derivanti dalla qualità di soci, intervengono in modo continuativo nella vita del sodalizio. ...".

– Risoluzione Ministeriale 30 marzo 1983, n. 331139: "... Tutto ciò premesso la scrivente ritiene che all'associazione "Club ... " che persegue finalità ricreative, sportive e culturali, torni applicabile agli effetti dell'I.V.A. la disposizione contenuta nel quarto comma dell'art. 4 del citato D.P.R. n. 633/1972, sempreché l'associazione medesima effettui tali prestazioni in attuazione di propri compiti istituzionali e siano rese nei confronti di soggetti che, titolari di tutti i diritti e obblighi sociali derivanti dalla qualità di soci, associati o partecipanti abbiano diritto di partecipare alla vita degli organismi sociali".

<sup>29</sup> Sacchetto, *op. cit.*, 52. Si veda la nota n. 69 del capitolo settimo, in cui è riportata la tesi dell'Autore.

<sup>30</sup> È la legge finanziaria 1994.

lità di socio che dà soltanto diritto all'ingresso in un determinato locale. In realtà, in questi casi, non si è di fronte ad un vincolo associativo, ma ad un vero e proprio contratto di compravendita<sup>31</sup>.

### **3. LA DISCIPLINA AI FINI I.V.A. INTRODOLTA DALLA LEGGE 16 DICEMBRE 1991, N. 398.**

Esaminata la disciplina normativa relativa agli enti associativi, bisogna passare all'analisi del particolare regime agevolativo ai fini I.V.A. introdotto dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398 per le associazioni sportive (art. 1, primo comma, L. n. 398<sup>32</sup>):

- che svolgono attività sportiva dilettantistica;
- affiliate alle federazioni sportive nazionali;
- che hanno conseguito nel periodo di imposta precedente proventi commerciali non superiori a 100 milioni di lire<sup>33</sup>.

La legge in questione non ha introdotto solo un particolare regime di determinazione del reddito imponibile (vedi capitolo settimo, § 5.5), ma ha anche stabilito ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che:

1) non è applicabile il titolo secondo del D.P.R. n. 633/1972<sup>34</sup>, concernente l'accertamento e la riscossione dell'imposta (art. 2, primo comma, L. n. 398<sup>35</sup>). I contribuenti ammessi sono perciò esonerati dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione. L'unico obbligo in capo ai soggetti, sia ai fini I.V.A. che ai fini I.R.P.E.G., è l'annotazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciale nella distinta di incasso o nella dichiarazione di incasso previste rispettivamente dagli artt. 8 e 13 del D.P.R. n. 640/1972<sup>36</sup> (art. 2, secondo comma, L. n. 398<sup>37</sup>);

2) per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciale si applica il regime forfettario previsto dall'art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972. Si effettua pertanto una deduzione dei due terzi dell'I.V.A. riscossa a titolo di applicazione forfettaria della detrazione prevista dall'art. 19 (art. 2, comma terzo,

<sup>31</sup> Vedi Mercurio, Castelli, *op. cit.*, p. 3590.

<sup>32</sup> Vedi nota n. 123 del capitolo settimo.

<sup>33</sup> Limite elevato a 105,3 milioni per il periodo di imposta 1992 e a 110 milioni per il periodo di imposta 1993 con D.P.C.M. 14 dicembre 1993.

<sup>34</sup> Il titolo secondo del D.P.R. n. 633 è "Obblighi dei contribuenti".

<sup>35</sup> Vedi nota n. 133 del capitolo settimo.

<sup>36</sup> L'art. 8 e l'art. 13 del D.P.R. n. 640 del 1972 sono riportati rispettivamente nelle note n. 15 e 16 del capitolo quarto.

Per la distinzione tra distinta di incasso e dichiarazione di incasso si rinvia al capitolo quarto, paragrafo 1.4.

<sup>37</sup> Vedi nota n. 133 del capitolo settimo.

L. n. 398<sup>38</sup>). Bisogna rilevare anche che la disposizione relativa alla diversa detrazione (un decimo al posto di due terzi) per le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione e quella relativa, per le stesse, all'obbligo di fatturazione, non si applicano ai soggetti che hanno esercitato l'opzione per la L. 398 (art. 74, quinto comma, D.P.R. 633/1972);

3) le associazioni in questione devono numerare progressivamente e conservare le fatture emesse e le fatture d'acquisto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972<sup>39</sup> e dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973<sup>40</sup> (art. 2, comma quarto, L. n. 398<sup>41</sup>).

Le associazioni sportive sono ammesse a tale regime agevolato a condizione che ne facciano comunicazione a mezzo lettera raccomandata al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto. L'opzione ha effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui è esercitata ed è vincolante per almeno un triennio (art. 1, primo comma, L. n. 398). Se le associazioni superano il limite dei 100

---

<sup>38</sup> Art. 2, terzo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Per i proventi di cui al comma 2, soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta continua ad applicarsi con le modalità di cui all'art. 74, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633".

In proposito, Cairà, *Ritorna la trasparenza nel settore*, Guida normativa de Il sole 24 ore, n. 25, 1991, 6: "Alla SIAE andranno versate sia l'imposta sugli spettacoli, sia l'IVA relativamente a tutte, senza esclusione alcuna, le operazioni commerciali poste in essere dalle associazioni stesse, con il forfait di cui all'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972".

<sup>39</sup> Art. 39 D.P.R. n. 633/1972: "Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti. I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'art. 32, devono essere numerati e bollati ai sensi dell'art. 2215 del c.c., in esenzione dai tributi di bollo e di concessione governativa e devono essere tenuti a norma dell'art. 2219 dello stesso codice. La numerazione e la bollatura possono essere eseguite anche dall'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto e dall'ufficio del registro. Se la numerazione e la bollatura non sono state effettuate dall'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente, l'ufficio o il notaio che le ha eseguite deve entro trenta giorni darne comunicazione all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto competente. È ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli artt. 23, 24 e 25, a condizione che nei registri indicati da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato.

I registri, i bollettari, gli schedari, i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'art. 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; è ammesso l'impiego di sistemi fotografici di conservazione secondo modelli previamente approvati dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente".

<sup>40</sup> Vedi nota n. 118 del capitolo settimo.

<sup>41</sup> Art. 2, quarto comma, L. n. 398/1991: "Le fatture emesse e le fatture di acquisto devono essere numerate progressivamente per anno solare e conservate a norma dell'art. 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, fatte salve le disposizioni previste dalla L. 10 maggio 1976, n. 249, in materia di ricevuta fiscale, dal decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre 1978, n. 627, in materia di documento di accompagnamento dei beni viaggianti, nonché della Legge 26 gennaio 1983, n. 18, in materia di scontrino fiscale".

milioni di lire nel corso del periodo di imposta, le disposizioni della legge cessano di applicarsi dal primo giorno del mese successivo (art. 1, secondo comma, L. n. 398<sup>42</sup>).

Dopo quanto detto, non si può che sottolineare la grande convenienza del regime impositivo in questione, regime che consente di evitare i dispendiosi obblighi imposti al contribuente dal D.P.R. n. 633 del 1972 e che permette di applicare il favorevole regime forfettario ex art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972 a tutti i proventi commerciali conseguiti, indipendentemente dalla loro connessione con l'esercizio dell'attività spettacolistica e in deroga a quanto previsto dalla normativa generale in tema di prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione.

#### **4. TRATTAMENTO TRIBUTARIO DI ALCUNI TIPICI PROVENTI CONSEGUITI DALLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE AI FINI DELL'I.V.A. E DELL'IMPOSTA SUGLI SPETTACOLI.**

##### **4.1. Generalità.**

Oggetto di questo paragrafo è il trattamento tributario di alcuni tipici proventi conseguiti dalle associazioni sportive sia ai fini I.V.A. che ai fini dell'imposta sugli spettacoli. La possibilità da parte dell'associazione sportiva di optare per il regime forfettario di tassazione ex art. 74, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972, in base al quale l'imposta sul valore aggiunto si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli spettacoli ed è riscossa con le stesse modalità, impone di prendere in considerazione anche quest'ultimo tributo.

Per quanto riguarda:

- gli introiti da gare;
- i proventi pubblicitari;
- gli introiti da sponsorizzazioni;
- i proventi da cessione dei diritti di ripresa radiotelevisiva;

si rinvia al capitolo quarto, dato che la diversa forma giuridica del soggetto percipiente (associazione o società di capitali) non è rilevante ai fini dell'I.V.A. e dell'imposta sugli spettacoli. I proventi elencati, infatti, sono senza dubbio conseguiti nell'esercizio di attività commerciali e perciò sono sottoposti a medesimo trattamento, quale sia il soggetto che li consegua.

In questa sede sarà invece analizzato il trattamento tributario di:

- quote associative;
- contributi da enti pubblici e da soggetti privati;
- proventi da gestione diretta del bar interno alla sede sociale;
- proventi derivanti da attività didattiche;

---

<sup>42</sup> Vedi nota n. 132 del capitolo settimo.

- proventi da affitto a terzi di attrezzature sportive;
- proventi da cessione dei diritti sulle prestazioni sportive degli atleti.

## 4.2. Quote associative.

Le quote associative non sono soggette ad I.V.A. per espressa statuizione dell'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale si considerano effettuate nell'esercizio di imprese (e quindi sono imponibili) solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Al fine però di evitare fenomeni elusivi, il legislatore ha disposto che le quote aggiuntive o i contributi che danno ai soci diritto a specifiche prestazioni rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Per sfuggire all'imposizione, pertanto, le quote non devono essere versate a fronte di specifiche prestazioni rese dall'ente all'associato<sup>43</sup>.

## 4.3. Contributi erogati da enti pubblici e da privati.

Sia i contributi erogati da enti pubblici che quelli erogati da enti privati<sup>44</sup> non sono assoggettati ad I.V.A., perché non sono connessi ad alcuna cessione di beni o prestazione di servizi effettuata dall'associazione sportiva. Con tale posizione conviene anche l'Amministrazione finanziaria (Risoluzione Ministeriale n. 410347 del 30 luglio 1990).

Per quanto riguarda l'imposta sugli spettacoli, il Ministero delle finanze ha sostenuto che i contributi erogati dai privati rientrano nella base imponibile del tributo, indipendentemente dalla presenza o meno di biglietti di ingresso (Risoluzione Ministeriale n. 410347 del 30 luglio 1990<sup>45</sup>). Infatti, l'art. 3, secondo com-

---

<sup>43</sup> L'Amministrazione finanziaria ha sottolineato questo fatto nella Risoluzione Ministeriale 30 marzo 1983, n. 331139: "... . Ritiene, inoltre, la scrivente che le quote associative versate dai soci alla citata associazione sono da considerare fuori del campo di applicazione del tributo, purché le medesime non siano corrisposte per fruire di specifiche prestazioni aventi natura commerciale".

<sup>44</sup> Caira, *op. cit.*, 79, suggerisce l'opportunità di rilasciare una ricevuta in cui sia evidenziato che i contributi non sono connessi ad una specifica cessione di beni o prestazione di servizi dell'associazione sportiva: "A tal fine è opportuno che dalla ricevuta rilasciata risulti espressamente che il contributo è destinato esclusivamente alla realizzazione delle finalità istituzionali dell'associazione e che l'erogazione non è fatta in dipendenza di cessioni di beni o prestazioni di servizi o a fronte di qualsiasi altro specifico obbligo".

<sup>45</sup> La Risoluzione Ministeriale, Direzione Generale Tasse, n. 410347 del 30 luglio 1990 ha precisato con riferimento all'organizzazione dei Giochi della Gioventù che i sussidi e i contributi di provenienza privata afferiti al Comitato organizzatore sono tassabili, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, lettera c), del D.P.R. n. 640 del 1972, ai fini dell'imposta sugli spettacoli "indipendentemente dall'esserci o meno i biglietti di ingresso" in quanto sono assoggettabili al tributo "dotazioni, sussidi e ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli".

ma, lettera c), del D.P.R. n. 640 del 1972<sup>46</sup> stabilisce che i contributi, le dotazioni, gli altri sussidi di privati e ogni altro provento comunque connesso all'allestimento degli spettacoli concorrono alla formazione della stessa.

Tale interpretazione desta notevoli perplessità, considerato che, se si aderisce alla tesi secondo la quale l'imposta sugli spettacoli è un'imposta sul consumo<sup>47</sup>, sono assoggettabili a tale tributo solo i proventi in qualche modo collegati alla spesa del pubblico. Pertanto, se i contributi non sono in alcun modo riconducibili ad essa non devono subire l'imposizione.

A sostegno di quanto detto, va evidenziato che le dotazioni corrisposte dai privati sono state inserite nella base imponibile dell'imposta sugli spettacoli al fine di evitare che il contribuente possa sfuggire alla tassazione qualificando i corrispettivi dell'erogazione del servizio reso (spettacolo sportivo) come sussidio da privati. In proposito, già la Relazione Scelba alla L. n. 1109 del 1955<sup>48</sup> sottolineava che la presunzione assoluta, secondo la quale i sussidi dei privati oblatori rientrano nella base imponibile, non è tanto un'eccezione al principio di tassare il consumo, quanto un mezzo per salvaguardare gli interessi dell'Erario. Tale linea interpretativa, successivamente confermata dalla Relazione Ministeriale al D.P.R. n. 640/1972<sup>49</sup>, ha riscosso consensi anche in ambito dottrinale, dato che si è notato da parte di un Autore<sup>50</sup> che lo scopo di tale norma non è quello di inglobare nella base imponibile qualunque somma, ma solo quelle che sono strettamente connesse con l'acquisto di un prodotto o la fruizione di un servizio.

<sup>46</sup> Art. 3, secondo comma, D.P.R. n. 640/1972: "Concorrono a costituire la base imponibile:

- a) gli aumenti apportati ai prezzi delle consumazioni offerte al pubblico;
- b) i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi accessori, obbligatoriamente imposti agli spettatori od ai partecipanti agli spettacoli e alle altre attività;
- c) l'ammontare degli abbonamenti, delle dotazioni o dei sussidi corrisposti da persone o enti privati, nonché ogni altro provento comunque connesso all'utilizzazione o all'allestimento degli spettacoli e delle altre attività".

<sup>47</sup> I motivi che spingono a configurare l'imposta sugli spettacoli come imposta sul consumo sono elencati nel paragrafo 1.8 del capitolo quarto, a cui si rinvia.

<sup>48</sup> La Relazione Scelba è contenuta negli Atti della Camera dei Deputati, n. 1455, 1955. Si veda al proposito quanto riportato nella nota n. 10 del capitolo quarto. Tra l'altro, in essa si affermava, con riferimento alla norma in questione: "... . Ciò non costituisce tanto un'eccezione al principio sopra enunciato di tassare il consumo, quanto una giusta salvaguardia degli interessi dell'erario, anche perché essa corrisponde all'id quod plerumque accidit, cioè all'ipotesi di un pagamento di un servizio reso. E la sua assolutezza si giustifica coll'impossibilità pratica di fornire la prova di tale controprestazione, quand'essa, per evadere agli obblighi fiscali, venga occultata".

<sup>49</sup> La Relazione ministeriale alla Commissione parlamentare sullo schema del decreto relativo all'imposta sugli spettacoli affermò che si tratta "di necessaria estensione della materia imponibile o perché avente la stessa natura e caratteristiche dei prezzi dei biglietti, come per gli abbonamenti e le dotazioni e gli aumenti dei prezzi delle consumazioni, o per impedire facili evasioni dal tributo che potrebbero essere poste in atto dagli esercenti, qualora per assistere allo spettacolo da essi organizzato, oltre ad un prezzo minimo soggetto ad imposta, imponessero l'acquisto di un bene o prodotto o la fruizione di un servizio, il cui corrispettivo non potrebbe, in mancanza di esplicita norma, formare oggetto di imposizione".

<sup>50</sup> Lizzul, *In tema di imposta sugli spettacoli e sua applicazione ai compensi per sponsorizzazione e per diritti di ripresa televisiva*, Boll. trib., n. 5, 1988, 414 e ss..

#### 4.4. Proventi da gestione diretta di bar interno.

I proventi derivanti dalla gestione diretta di un bar all'interno della sede sociale<sup>51</sup> non sono riconducibili a quelli definiti "ope legis" commerciali dall'art. 4, quinto comma, D.P.R. n. 633/1972. Infatti, la gestione di un bar non è assimilabile né a quella di mense o di spacci aziendali, né alla somministrazione di pasti<sup>52</sup>, come riconosciuto anche dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 25 del 1979<sup>53</sup>.

Detto questo, si ritiene, in accordo con la dottrina prevalente<sup>54</sup>, che tale attività non rientri nella fattispecie descritta nell'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633 (prestazioni di servizi rese dalle associazioni sportive in conformità alle finalità istituzionali nei confronti degli associati). Il requisito mancante è infatti la conformità alle finalità istituzionali, dato che la locuzione in parola deve essere intesa nel senso che il trattamento agevolato si rende applicabile solo alle attività che realizzano direttamente i fini dell'ente.

La gestione diretta del bar, invece, è in relazione sussidiaria o indiretta con la promozione e la diffusione del fenomeno sportivo, vera e propria missione istituzionale dell'associazione e perciò si ritiene che ricorrano in essa tutti i presupposti dell'imposizione.

Conseguentemente, va ricordato che, in quanto imponibile, la gestione del bar interno comporta il rilascio dello scontrino fiscale ai sensi dell'art. 1, primo comma, della L. 26 gennaio 1983, n. 18<sup>55</sup>. Il fatto che le prestazioni siano rese solo nei confronti di associati non rileva ai fini dell'obbligo predetto, in quanto l'Amministrazione finanziaria<sup>56</sup> ha stabilito che sono tenuti all'osservanza di esso tutti gli esercenti che svolgono attività per il cui esercizio sia prescritto il rilascio di prov-

<sup>51</sup> È evidente che se ad usufruire del bar sono ammessi anche persone terze rispetto agli associati (bar esterno), i proventi derivanti da esso sono assoggettabili ad I.V.A..

Caira, in proposito, afferma a p. 81 dell'opera citata: "Se trattasi di bar posti fuori dalla sede sociale e aperti a non soci, ma, comunque, posti all'interno degli impianti sportivi per la somministrazione agli spettatori di bevande, panini, ecc., i proventi sono assoggettabili ad I.V.A. ...".

<sup>52</sup> Lettera d) del quinto comma dell'art. 4 D.P.R. n. 633: "... d) gestione di spacci aziendali, gestione di mense e somministrazione di pasti; ...".

<sup>53</sup> Circolare n. 25 del 3 agosto 1979, sesto capoverso, punto d): "... d) gestione di spacci aziendali e di mense e somministrazione di pasti (esclusa quindi la gestione del bar);".

<sup>54</sup> Vedi Caira, *op. cit.*, 82.

Si veda inoltre la nota n. 47 del capitolo ottavo, in cui sono riportate le posizioni di altri Autori che condividono la tesi esposta.

Contra, invece Perrone, *op. cit.*, 152.

<sup>55</sup> Art. 1, primo comma, L. 26 gennaio 1983, n. 18: "Per le cessioni di beni effettuate in locali aperti al pubblico o in spacci interni, per le quali non è obbligatoria l'emissione della fattura, e per le somministrazioni in pubblici esercizi di alimenti e bevande non soggetti all'obbligo del rilascio della ricevuta fiscale, è stabilito l'obbligo di rilasciare l'apposito scontrino fiscale mediante l'uso esclusivo di speciali registratori di cassa o terminali elettronici, o di idonee bilance elettroniche munite di stampante".

<sup>56</sup> Circolare 10 giugno 1983, n. 60, punto 2).

vedimenti di autorizzazione di qualsiasi natura (pubblica sicurezza, igienico-sanitario), provvedimenti sicuramente necessari anche per i bar posti all'interno della sede sociale.

Infine, nel caso il bar interno alla sede sociale sia concesso in affitto a terzi, gli introiti derivanti dall'affitto sono commerciali e, come tali, rientrano nell'ambito di applicazione dell'I.V.A..

#### **4.5. Proventi derivanti da attività didattiche.**

Come si è visto nel capitolo precedente, le associazioni sportive organizzano spesso delle scuole di addestramento alla pratica sportiva. Le prestazioni didattiche possono essere rese sia ai soci, associati o partecipanti che a terzi.

Nel primo caso, esse sono soggette alla particolare disciplina prevista dal quarto comma dell'art. 4 del D.P.R. n. 633, dato che l'attività può senza dubbio ritenersi conforme alle finalità istituzionali. I proventi incassati dagli associati non sono pertanto assoggettati ad I.V.A..

Nel secondo caso gli introiti subiscono un trattamento diverso a seconda che la scuola sia o meno riconosciuta. Infatti, l'art. 10, punto 20, del D.P.R. n. 633<sup>57</sup> stabilisce l'esenzione ai fini I.V.A. delle prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e di quelle didattiche di ogni genere rese da istituti o scuole riconosciuti, comprese le prestazioni relative all'alloggio, vitto, fornitura di libri e materiali didattici. Per "scuole e istituti riconosciuti" devono intendersi, secondo il Ministero delle finanze<sup>58</sup>, quelli che abbiano ottenuto la presa d'atto da parte degli organi centrali o periferici delle competenti amministrazioni pubbliche.

Pertanto, l'attività didattica svolta dall'associazione sportiva è esente se c'è stato un riconoscimento da parte della federazione sportiva nazionale competente, organo del C.O.N.I.<sup>59</sup>.

---

<sup>57</sup> Art. 10, punto 20, del D.P.R. n. 633 del 1972, così come sostituito dall'art. 14, comma 8, lett. b), della L. 24 dicembre 1993, n. 537: "Sono esenti dall'imposta: ... ; 20) le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e la riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni, comprese le prestazioni relative all'alloggio, al vitto e alla fornitura di libri e materiali didattici, ancorché fornite da istituzioni, collegi o pensioni annessi, dipendenti o funzionalmente collegati, nonché le lezioni relative a materie universitarie impartite da insegnanti a titolo personale; ...".

<sup>58</sup> Risoluzione Ministeriale 24 maggio 1986, n. 360948.

<sup>59</sup> In questo senso Risoluzione Ministeriale Direzione Generale Tasse del 13 aprile 1978, n. 360751: "La società ... riconosciuta ente morale con D.P.R. 27 giugno 1975, n. 289, direttamente collegata alla Federazione Italiana Tennis organo del C.O.N.I., premesso che ha per scopo la propaganda e la pratica del tennis, l'organizzazione di scuole, centri estivi ed invernali, e la istituzione di ogni altra attività tendente alla diffusione, al perfezionamento e all'incremento della disciplina sportiva del tennis, ha chiesto di conoscere quale sia il trattamento agli effetti dell'I.V.A. dei contributi che percepisce dagli allievi per la partecipazione alle scuole ed ai centri di cui trattasi. Al riguardo devesi preliminarmente osservare che l'attività della indicata società, consistente essenzialmente nello

Bisogna ricordare, inoltre, che, nel caso l'associazione sportiva abbia una scuola di addestramento riconosciuta e svolga contemporaneamente altre attività soggette ad imposta sul valore aggiunto nei modi normali, dovrà applicarsi la regola del "pro-rata", di cui al terzo comma dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972<sup>60</sup>, per la determinazione dell'imposta detraibile. In base a tale regola, la detrazione è ridotta della percentuale corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni esenti effettuate nell'anno e il volume d'affari<sup>61</sup> dell'anno stesso, arrotondata all'unità inferiore o superiore a seconda che la parte decimale superi o meno i cinque decimi. La riduzione è provvisoriamente operata con la percentuale dell'anno precedente, o con una percentuale stabilita presuntivamente se il soggetto inizia l'attività, salvo conguaglio alla fine dell'anno.

Infine, si deve ricordare che le associazioni sportive devono emettere fattura per le prestazioni didattiche rese a terzi, nella quale deve essere annotato, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione esente, con l'indicazione della relativa norma (art. 21, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972<sup>62</sup>).

Nel caso in cui, invece, non operi l'esenzione, non essendo la scuola riconosciuta, la prestazione è gravata da I.V.A. nella misura del 19 per cento.

#### **4.6. Proventi derivanti da affitto a terzi di impianti sportivi.**

Gli impianti sportivi sono immobili strumentali per natura, vale a dire immobili che, per le loro caratteristiche, non sono suscettibili di diversa utilizzazione

---

svolgimento di corsi di insegnamento e di scuole estive e invernali per l'apprendimento del tennis, rientra nell'ambito di applicazione del D.P.R. n. 633/1972, istitutivo dell'I.V.A..

Tuttavia, poiché l'art. 10, punto 14, del citato decreto delegato esenta, in linea generale, l'attività didattica ed educativa svolta da scuole di ogni genere, purché debitamente riconosciute, la scrivente ritiene che la sopra menzionata attività della società sportiva possa rientrare nella sfera di esenzione dell'indicata norma se ed in quanto abbia ottenuto detto riconoscimento da parte della F.I.T., organo del C.O.N.I., il quale è sottoposto per legge alla vigilanza del Ministero del Turismo e dello Spettacolo.

Naturalmente non rientrano nella sfera di esenzione di cui al cennato art. 10 le prestazioni di servizi diverse da quelle didattiche rese dalle società in indirizzo (affitto del campo di giuoco, uso di piscine, palestre, ecc.) anche se il relativo corrispettivo risulti compreso in tutto o in parte in quote versate dai soci periodicamente".

Conformemente a questa pronuncia anche la Risoluzione Ministeriale 26 maggio 1978, n. 361426, relativa a scuole sci riconosciute dalla Federazione Italiana Sport Invernali.

<sup>60</sup> L'art. 19, terzo comma, D.P.R. n. 633/1972 è riportato nella nota n. 93 del capitolo quarto.

<sup>61</sup> La nozione di volume d'affari è stabilita dall'art. 20 del Decreto istitutivo dell'I.V.A., riportato nella nota n. 94 del capitolo quarto.

<sup>62</sup> Art. 21, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972: " Fatturazione delle operazioni. ... .

La fattura deve essere emessa anche per le cessioni non soggette all'imposta a norma dell'art. 2, lettera l, per le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non imponibili a norma del secondo comma dell'art. 7, nonché per le operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8 bis, 9 e 38 quater e per le operazioni esenti di cui all'art. 10, tranne quelle indicata al n. 6). In questi casi la fattura, in luogo dell'indicazione dell'ammontare dell'imposta, deve recare l'annotazione che si tratta di operazione non soggetta, o non imponibile o esente, con l'indicazione della relativa norma".

senza radicali trasformazioni. Ai sensi dell'art. 10, punto 8, del D.P.R. n. 633<sup>63</sup>, le locazioni di fabbricati sono esenti ai fini I.V.A. ad esclusione, per l'appunto, di quelle dei beni strumentali per natura. Queste ultime, pertanto, rientrano nella sfera impositiva del tributo<sup>64</sup>.

Se, tuttavia, l'impianto è affittato ad un'associazione sportiva affiliata alla stessa federazione allo scopo di promuovere lo sviluppo della disciplina sportiva praticata, si rientra nella fattispecie di cui all'art. 4, quarto comma, e perciò i proventi incassati non sono gravati da I.V.A..

#### **4.7. Proventi derivanti dalla cessione dei diritti sulle prestazioni sportive degli atleti**

I proventi derivanti dalla cessione dei diritti sulle prestazioni sportive degli atleti dilettanti sono assoggettati ad imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 4 della L. n. 398/1991<sup>65</sup>, con aliquota del 16 per cento. La previsione legislativa in parola dimostra chiaramente che il legislatore considera attività commerciale i

---

<sup>63</sup> Art. 10, punto 8), D.P.R. n. 633/1972: "Sono esenti dall'imposta: ... 8) le locazioni non finanziarie e gli affitti, relative cessioni, risoluzioni, proroghe, di terreni e aziende agricole, di aree diverse da quelle destinate a parcheggio di veicoli, per le quali gli strumenti urbanistici non prevedono la destinazione edificatoria, ed i fabbricati, comprese le pertinenze, le scorte e in genere i beni mobili destinati durevolmente al servizio degli immobili locati e affittati, esclusi quelli strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni e quelli destinati ad uso di civile abitazione locati dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita o acquistati per la rivendita; ...".

Tale numero è stato così sostituito dall'art. 35 bis del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, nella L. 27 aprile 1989, n. 154.

<sup>64</sup> Con tale posizione conviene anche l'Amministrazione finanziaria, la quale, con Risoluzione Ministeriale n. 381790 del 6 maggio 1980, ha precisato che l'importo dell'affitto di un palazzetto dello sport, di proprietà di un'Unione Sportiva, solamente per le giornate del calendario sportivo, con corrispettivo pari ad una percentuale degli incassi netti, è assoggettabile ad I.V.A., in quanto "il contratto in argomento non ha le caratteristiche proprie di una locazione di immobile" comprendendo una globalità di servizi (energia elettrica, riscaldamento, pulizia).

E. Caira, *Op. cit.*, p. 86, nota a proposito di tale Risoluzione: "Argomentando al contrario, sulla base di detta risoluzione, sarebbe quindi da ritenere che, se per i servizi (energia elettrica, ecc.) venisse corrisposto un rimborso a parte, per l'affitto puro e semplice dell'impianto non dovrebbe operare l'assoggettabilità all'I.V.A., trattandosi di locazione di immobili.

Al riguardo occorre, però, tenere presente la disposizione recata dall'art. 35 bis della L. 26 aprile 1989, n. 154, che ha convertito il D.L. 2 marzo 1989, n. 69. Con l'art. 35 bis è stato sostituito il numero 8) dell'art. 10 del D.P.R. n. 633, e pertanto, per effetto della citata disposizione ... (vedi la nota precedente).

Con la norma suriportata, quindi, la locazione di immobili che per loro natura sono destinati ad essere strumentali, è soggetta ad I.V.A..".

<sup>65</sup> Art. 4, L. 16 dicembre 1991, n. 398: "Le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive di cui alla presente legge sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 9 per cento".

L'aliquota è passata in un primo momento al 12 per cento, poi al 13 e in seguito a D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, al 16 per cento.

trasferimenti di sportivi dilettanti da un'associazione ad un'altra. Non è pertanto applicabile l'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, come aveva sostenuto il C.O.N.I. nel 1983<sup>66</sup>; il trasferimento di atleti dilettanti tra associazioni sportive che fanno parte della stessa organizzazione nazionale non è cioè effettuato in conformità alle finalità istituzionali dell'ente, ma è in relazione strumentale o indiretta con esse.

Detto questo, va evidenziato che l'I.V.A. si applica nei modi normali, poiché i proventi da cessioni dei diritti non sono connessi all'esercizio dell'attività spettacolistica.

Infine, per quanto riguarda l'indennità di preparazione e promozione percepita da un'associazione sportiva nel caso in cui un atleta in forza ad essa stipuli un contratto da professionista (art. 6, secondo comma, L. n. 91/1981)<sup>67</sup>, modificando il suo status giuridico, essa è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 15, quarto comma, della L. 23 marzo 1981, n. 91<sup>68</sup>.

È quasi superfluo dire che tale attività non è assoggettata ad imposta sugli spettacoli.

---

<sup>66</sup> Nota del C.O.N.I. n. 004592 del 6 giugno 1983, riportata nella nota n. 38 del capitolo ottavo.

<sup>67</sup> Art. 6, secondo comma, L. n. 91/1981: "Nel caso di primo contratto, l'indennità prevista nel comma precedente può essere dovuta alla società o alla associazione sportiva presso la quale l'atleta ha svolto la sua ultima attività dilettantistica".

<sup>68</sup> Art. 15, quarto comma, L. n. 91/1981: "Le somme versate a titolo di indennità di preparazione e promozione, ai sensi dell'art. 6, sono equiparate alle operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

## CAPITOLO 10

# LEGGE 23 MARZO 1981, N. 91 E ISTITUTO GIURIDICO DELLA TRASFORMAZIONE DELLE SOCIETÀ.

### 1. ASPETTI CIVILISTICI DELLA TRASFORMAZIONE SOCIETARIA.

#### 1.1. L'istituto della trasformazione nel codice civile.

La L. n. 91 del 23 marzo 1981 ha introdotto un particolare tipo di trasformazione per gli organismi sportivi che intrattengono rapporti con sportivi professionisti, derogando alla trasformazione ordinaria disciplinata dal codice, da un punto di vista civilistico, e dalle leggi tributarie, da un punto di vista fiscale. È necessario quindi analizzare l'operazione in oggetto da entrambi i punti di vista, prima di passare all'esame degli aspetti della trasformazione ex L. n. 91/1981.

La trasformazione è l'adozione da parte di una società di una forma diversa da quella che originariamente aveva scelto<sup>1</sup>. Il codice civile considera espressamente solo la trasformazione da società in nome collettivo o società in accomandita semplice in società di capitali (art. 2498 c.c.<sup>2</sup>), dettando le seguenti regole per l'effettuazione di tale operazione:

---

<sup>1</sup> Ferrara, Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Ed. Giuffrè, 1987, 729: "La trasformazione consiste nell'adozione da parte della società di un tipo diverso, con la conseguenza di assoggettarsi per il futuro al regime corrispondente al nuovo tipo e di sottrarsi alle norme che l'hanno disciplinata fino ad allora".

Ferri, *Manuale di diritto commerciale*, Ed. UTET, 1991, 479: "Il passaggio di una società da un tipo all'altro di organizzazione sociale si designa come trasformazione della società; ...".

<sup>2</sup> Art. 2498 c.c.: "Trasformazione in società aventi personalità giuridica. La deliberazione di trasformazione di una società in nome collettivo o in accomandita semplice in società per azioni, in accomandita per azioni o a responsabilità limitata deve risultare da atto pubblico e contenere le indicazioni prescritte dalla legge per l'atto costitutivo del tipo di società adottato.

Essa deve essere accompagnata da una relazione di stima del patrimonio sociale a norma dell'articolo 2343 e deve essere iscritta nel registro delle imprese con le forme prescritte per il tipo di società adottato.

La società acquista personalità giuridica con l'iscrizione della deliberazione nel registro delle imprese e conserva i diritti e gli obblighi anteriori alla trasformazione".

a) la deliberazione di trasformazione deve risultare da atto pubblico<sup>3</sup> e contenere tutte le indicazioni prescritte dalla legge per il tipo di società adottato (primo comma);

b) deve essere redatta una relazione di stima del patrimonio sociale da parte di un perito nominato dal Presidente del tribunale, a norma dell'art. 2343 c.c.<sup>4</sup> (secondo comma). Tale relazione deve attestare che il valore del patrimonio sociale corrisponda alla cifra indicata in bilancio come capitale sociale;

c) la deliberazione deve essere omologata dal tribunale e iscritta nel registro delle imprese (secondo comma). In seguito all'iscrizione la società acquista la personalità giuridica (terzo comma).

Il passaggio da società di persone a società di capitali implica la modificazione del regime di responsabilità del socio per le obbligazioni assunte dalla società, poiché l'illimitata e solidale responsabilità si trasforma in responsabilità limitata al proprio conferimento. Da tale cambiamento consegue una diminuzione della garanzia dei creditori sociali, i quali prima della trasformazione erano tutelati, oltre che dal patrimonio sociale, anche dai patrimoni dei singoli soci.

Il legislatore non poteva non tener conto di questo fatto. Infatti, l'art. 2499 c.c.<sup>5</sup> stabilisce che i soci a responsabilità illimitata non sono liberati dalla responsabilità per le obbligazioni anteriori alla iscrizione della delibera di trasformazione nel registro delle imprese, a meno che i creditori sociali non abbiano dato il loro consenso alla trasformazione (primo comma). Il secondo comma dispone inoltre che tale consenso si presume se i creditori ai quali è stata comunicata per raccomandata la delibera di trasformazione non abbiano negato la loro adesione nel termine di trenta giorni dalla comunicazione. In sostanza, il legislatore si serve di una finzione legale (silenzio-assenso una volta trascorsi trenta giorni dalla

---

<sup>3</sup> Trabucchi, *Istituzioni di diritto civile*, CEDAM, Padova, 1986, 226: "L'atto pubblico è il documento redatto da un pubblico ufficiale nell'esercizio delle sue funzioni, competente a riceverlo sia per materia, sia per territorio, e personalmente capace; esso deve essere steso con l'osservanza di tutte le formalità che la legge impone sotto pena di nullità dell'atto (art. 2699). Il notaio ha una competenza generale per ricevere gli atti pubblici; mentre altri pubblici ufficiali sono competenti specificamente per determinati atti; così è per i segretari dei comuni o di altre pubbliche amministrazioni, quali sono le province o le università, per gli ufficiali dello stato civile, i cancellieri, ecc."

<sup>4</sup> La relazione di stima è prevista dall'art. 2343 c.c., primo comma: "Chi conferisce beni in natura e crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal presidente del tribunale, contenente la descrizione dei beni e dei crediti conferiti, il valore a ciascuno di essi attribuito, i criteri di valutazione seguiti, nonché l'attestazione che il valore attribuito non è inferiore al valore nominale, aumentato dell'eventuale sopraprezzo, delle azioni emesse a fronte del conferimento. La relazione deve essere allegata all'atto costitutivo".

<sup>5</sup> Art. 2499 c.c.: "Responsabilità dei soci. La trasformazione di una società non libera i soci a responsabilità illimitata dalla responsabilità per le obbligazioni sociali anteriori alla iscrizione della deliberazione di trasformazione nel registro delle imprese, se non risulta che i creditori sociali hanno dato il loro consenso alla trasformazione.

Il consenso si presume se i creditori, ai quali la deliberazione di trasformazione sia stata comunicata per raccomandata, non hanno negato espressamente la loro adesione nel termine di trenta giorni dalla comunicazione".

comunicazione) al fine di liberare i soci nei confronti dei creditori sociali.

L'ultimo aspetto disciplinato dal codice civile riguarda l'assegnazione di azioni o quote della società risultante dalla trasformazione (art. 2500 c.c.<sup>6</sup>). Se la società è per azioni o in accomandita per azioni, a ciascun socio dovrà essere riconosciuto un numero di azioni proporzionale al valore della sua quota secondo l'ultimo bilancio approvato (primo comma). Se la società è a responsabilità limitata le quote da assegnare devono avere un valore di mille lire o di un multiplo di mille lire (secondo comma).

Infine, va ricordato che la legge riconosce al socio il diritto di recedere dalla società che decida di effettuare una operazione di trasformazione (art. 2437, primo comma, c.c.<sup>7</sup>). Non si può non riconoscere a questo riguardo che il legislatore ha ritenuto prevalente il principio della conservazione della struttura societaria più adeguata al perseguimento degli scopi sociali rispetto al principio della conservazione della posizione originaria del socio, consentendo però a colui che non intende subire tale alterazione dei diritti originari di porsi fuori dalla società.

## **1.2. La trasformazione societaria: le posizioni di Dottrina e Giurisprudenza.**

Si è già visto che il codice non disciplina tutti i casi possibili di trasformazione societaria, ma si limita all'ipotesi di passaggio a società fornite di personalità giuridica, lasciando così all'interprete il compito di adattare tali regole alle altre situazioni che possono verificarsi nella realtà. Di conseguenza, è opportuno analizzare le principali posizioni dottrinali e giurisprudenziali sull'istituto.

In primo luogo, dottrina e giurisprudenza sono concordi nell'affermare che la trasformazione non comporta l'estinzione di un soggetto giuridico e la successiva creazione di un altro soggetto in sostituzione di quello precedente, ma solamente una modificazione dell'atto costitutivo dello stesso soggetto<sup>8</sup>. In altre parole, la società è sempre la stessa (gli elementi fondamentali dell'organismo so-

---

<sup>6</sup> Art. 2500 c.c.: "Assegnazione di azioni o quote. Nella trasformazione in società per azioni o in società in accomandita per azioni di una società d'altro tipo ciascun socio ha diritto all'assegnazione di un numero di azioni proporzionale al valore della sua quota secondo l'ultimo bilancio approvato. Nella trasformazione di una società d'altro tipo in società a responsabilità limitata l'assegnazione delle quote deve farsi con l'osservanza dell'art. 2474".

<sup>7</sup> Art. 2437 c.c.: "Diritto di recesso. I soci dissenzienti dalle deliberazioni riguardanti il cambiamento dell'oggetto o del tipo della società, o il trasferimento della sede sociale all'estero hanno diritto di recedere dalla società e di ottenere il rimborso delle proprie azioni, secondo il prezzo medio dell'ultimo semestre, se queste sono quotate in borsa, o in caso contrario, in proporzione del patrimonio sociale risultante dal bilancio dell'ultimo esercizio".

<sup>8</sup> Per quanto riguarda la dottrina vedi:

– Ferrara, Corsi, *op. cit.*, 730: "La trasformazione non comporta l'estinzione della società, susseguita alla nascita di una società diversa: la società rimane sempre in vita ed è sempre la stessa, solo cambia la veste legale, o meglio il suo ordinamento. Questo vale anche nell'ipotesi in cui, per effetto della trasformazione essa acquisti la personalità, perché la personalità è un procedimento di semplificazione dei rapporti, non porta necessariamente come conseguenza una società nuova, ma

ziale, quali ad esempio i soci, il patrimonio, l'oggetto, rimangono immutati) e ciò che cambia è la sua veste giuridica. Quindi, poiché la trasformazione è senza dubbio una modifica statutaria, la relativa delibera deve essere presa:

a) con il consenso unanime dei soci, salvo che l'atto costitutivo non disponga diversamente, per le società di persone (art. 2252 c.c.<sup>9</sup>);

b) con le maggioranze dell'assemblea straordinaria (art. 2365 c.c.<sup>10</sup>), per le società dotate di personalità giuridica (art. 2368, secondo comma<sup>11</sup>). In seconda convocazione è richiesta la stessa maggioranza della prima convocazione e cioè il voto favorevole di tanti soci che rappresentino più della metà del capitale sociale (art. 2369, quarto comma<sup>12</sup>).

---

solo una nuova qualità o attributo. L'autonomia patrimoniale si rafforza con l'unificazione formale sul piano soggettivo”.

– Ferri, *Le società*, in Trattato di diritto civile italiano, Ed. UTET, Milano, 1989, 949.

– Trabucchi, *op. cit.*, CEDAM, Padova, 1986, 388.

– Simonetto, *Trasformazione e fusione delle società*, in Commentario al codice civile a cura di A. Scialoja e G. Branca, II, Ed. Zanichelli, Bologna, 1976.

Per quanto riguarda la giurisprudenza, in questo senso:

Corte di Cassazione, 12 aprile 1984, n. 2369, in Foro It., 1984, voce Società, n. 831. In tale occasione la Cassazione ha affermato che: “In tema di società, ogni specie di trasformazione (compresa quella di una società di persone in società di capitali) comporta solo il mutamento formale di un'organizzazione societaria già esistente, non la creazione di un nuovo ente che si distingue dal vecchio, sicché l'ente trasformato, quand'anche consegua la personalità giuridica di cui prima era sprovvisto, non si distingue per rinascere sotto altra forma, né dà luogo ad un nuovo centro di imputazione di rapporti giuridici, ma sopravvive alla vicenda modificativa senza soluzione di continuità e senza perdere la sua identità soggettiva”;

Corte di Cassazione, 27 giugno 1981, n. 4085, in Dir. fallimentare, 1981, II, 466;

Corte di Cassazione, 21 novembre 1981, in Riv. del notariato, 1982, 123;

Corte di Cassazione 21 giugno 1979, n. 3480, in Foro It., 1979, voce Società, n. 323;

Corte di Cassazione, 24 marzo 1978, n. 2592, in Foro It., 1978, in voce Società, n. 341;

Corte di Cassazione, 20 gennaio 1978, n. 260, in Giust. civ., 1978, I, 654;

Corte di Cassazione, 5 aprile 1971, n. 979, in Dir. fallimentare, 1972, II, 79.

<sup>9</sup> Art. 2252 c.c.: “Modificazioni del contratto sociale. Il contratto sociale può essere modificato soltanto con il consenso di tutti i soci, se non è convenuto diversamente”.

<sup>10</sup> Art. 2365 c.c.: “Assemblea straordinaria. L'assemblea straordinaria delibera sulle modificazioni dell'atto costitutivo e sull'emissione di obbligazioni. Delibera altresì sulla nomina e sui poteri dei liquidatori a norma degli articoli 2450 e 2452”.

<sup>11</sup> Art. 2368, secondo comma: “Costituzione dell'assemblea e validità delle deliberazioni. ... .

L'assemblea straordinaria delibera con il voto favorevole di tanti soci che rappresentino più della metà del capitale sociale, se l'atto costitutivo non richiede una maggioranza più elevata”.

<sup>12</sup> Art. 2369, terzo e quarto comma: “Seconda convocazione. ... .

In seconda convocazione l'assemblea ordinaria delibera sugli oggetti che avrebbero dovuto essere trattati nella prima, qualunque sia la parte di capitale rappresentata dai soci intervenuti, e l'assemblea straordinaria delibera con il voto favorevole di tanti soci che rappresentino più di un terzo del capitale sociale, a meno che l'atto costitutivo richieda una maggioranza più elevata.

Tuttavia anche in seconda convocazione è necessario il voto favorevole di tanti soci che rappresentino più della metà del capitale sociale per le deliberazioni concernenti il cambiamento dell'oggetto sociale, la trasformazione della società, lo scioglimento anticipato di questa, il trasferimento della sede sociale all'estero e l'emissione di azioni privilegiate”.

In terza convocazione è richiesto il voto favorevole di tanti soci che rappresentino più di un terzo del capitale sociale (art. 2369 bis, secondo comma)

La dottrina ha raggiunto un sostanziale accordo anche sul fatto che l'operazione di trasformazione sia consentita solo alle società<sup>13</sup>: ciò che accomuna società trasformanda e società trasformata è la causa del contratto, e cioè lo scopo di lucro (art. 2247 c.c.<sup>14</sup>). In altre parole, con l'operazione di trasformazione non si passa da un negozio ad un altro, ma da una configurazione ad un'altra dello stesso negozio: quello di società. Di conseguenza, qualsiasi società può assumere la forma giuridica di un'altra: non solo una società di persone può trasformarsi in una dotata di personalità giuridica, come prevede il codice, ma può accadere ad esempio che una società per azioni si trasformi in una dotata di semplice autonomia patrimoniale<sup>15 16</sup>.

Da questa interpretazione consolidata si è allontanata la Corte di Cassazione, la quale, con una sentenza del 1977<sup>17</sup>, ha cercato di ampliare l'ambito di applica-

<sup>13</sup> Ferrara, *op. cit.*, 730; Ferri, *Le società, cit.*, 949; Auletta, Salanitro, *Diritto commerciale*, Ed. Giuffrè, 1993, 245.

<sup>14</sup> Art. 2247 c.c.: "Nozione. Con il contratto di società due o più persone conferiscono insieme beni e servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili".

<sup>15</sup> Ferrara, Corsi, *op. cit.*, 180, descrivono il concetto di autonomia patrimoniale nei seguenti termini: "Il codice attuale, più realisticamente, ha distinto tra le società di persone e le società di capitali. Alle prime ha riconosciuto la semplice autonomia patrimoniale, in quanto ha reso il patrimonio sociale insensibile (in maggiore o minore misura, a seconda dei casi) alle vicende relative ai patrimoni individuali dei soci; alle seconde invece ha mantenuto la personalità giuridica. Nel primo caso dunque la legge ha operato sul terreno obiettivo del patrimonio della società, nel secondo anche sul terreno subjetivo, procedendo ad un'unificazione formale dei soggetti. I due concetti, dell'autonomia patrimoniale e della personalità, non sono contrapposti, ma appaiono piuttosto come gradazioni di uno stesso fenomeno, per cui è consentito alle società dotate di semplice autonomia patrimoniale di trasformarsi in società aventi personalità giuridica, e viceversa".

<sup>16</sup> In dottrina si discute se sia ammissibile il passaggio da una società cooperativa a una società lucrativa e viceversa.

Ferrara, Corsi, *op. cit.*, 731, ritengono che sia possibile, anche se la diversità tra i due tipi societari non riguarda la forma, ma l'elemento causale (scopo lucrativo o scopo mutualistico). "Il socio non può essere costretto a perseguire una finalità diversa da quella che l'ha indotto ad entrare in società, ma solo a perseguire la stessa finalità in forma diversa, cioè con uno strumento diverso. La trasformazione è invece possibile con il consenso unanime dei soci nel duplice verso: non solo la società lucrativa può trasformarsi in cooperativa, ma anche la società cooperativa può trasformarsi in lucrativa. ... La soluzione indicata non ci pare esclusa dall'art. 14, L. 17/2/1971, n. 127, così formulato: "Le società cooperative non possono essere trasformate in società ordinarie, anche se tale trasformazione sia deliberata all'unanimità". La legge si riferisce esclusivamente alla delibera, la quale anche se presa all'unanimità degli intervenuti non importa anche e necessariamente l'unanimità del consenso dei soci. Quando gli interessati sono d'accordo non c'è ragione per escludere la vicenda."

Ferri, *Manuale .... cit.*, 482, non è d'accordo con Ferrara. Per l'Autore l'art. 14 della L. 17 febbraio 1971, n. 127 va interpretato nel senso che le società cooperative non possono trasformarsi in società ordinarie. Ferri ritiene che la trasformazione inversa sia possibile perché lo scopo mutualistico influisce sull'organizzazione delle società cooperative, non sulla schema causale del negozio: le cooperative sono pur sempre società. In assenza della norma citata, sarebbe possibile per questo motivo anche il passaggio da cooperativa a società ordinaria.

<sup>17</sup> Corte di Cassazione, 7 marzo 1977, n. 925, in *Giur. comm.*, 1977, II, 610: "Nel silenzio della legge sulla possibilità di trasformare una associazione non riconosciuta in una società fornita di personalità giuridica deve ritenersi lecita ed operante la clausola statutaria che consenta e regoli tale trasformazione, ove ciò avvenga nel rispetto dei diritti degli associati e nella compatibilità tra il fine proprio dell'associazione e il fine proprio del tipo di società prescelto".

zione dell'istituto. Infatti, la Suprema Corte, in merito ad una fattispecie in cui si discuteva se la società per azioni "Unione Calcio Sampdoria" fosse il frutto della trasformazione dell'omonima associazione calcistica, ebbe ad affermare che era possibile la trasformazione da associazione non riconosciuta in una società fornita di personalità giuridica, purché ciò avvenisse nel rispetto dei diritti degli associati e purché lo scopo della associazione fosse compatibile con quello della società risultante dalla trasformazione. Non si può non notare la novità di un simile orientamento rispetto a quanto sostenuto dalla Dottrina<sup>18</sup>, secondo la quale il principio della libertà contrattuale, richiamato per giustificare il passaggio da associazione non riconosciuta a società di capitali, non può andar contro alla tipicità delle forme negoziali previste dalla legge (art. 2498 c.c.). In altri termini, lo si ribadisce, la dottrina sostiene che la trasformazione in esame non sarebbe consentita perché il carattere discriminante degli enti che partecipano all'operazione deve essere lo scopo di lucro, il quale a sua volta è caratteristica essenziale degli organismi societari, non delle associazioni.

L'interpretazione giurisprudenziale in esame non ha avuto seguito in ambito dottrinale, anche se c'è stato un Autore<sup>19</sup> che ha considerato positivamente la de-

<sup>18</sup> Ferrara, *op. cit.*, 730, con riferimento alla sentenza della Cassazione: "Il fenomeno (della trasformazione) è limitato all'ambito della società e non può estendersi, come in tempi recenti ha fatto la giurisprudenza, al passaggio da un'associazione non riconosciuta (calcistica) alla società per azioni (Cass. 7 marzo 1977, n. 925)."

In questo senso anche Galgano, *Delle persone giuridiche*, in Commentario al codice civile, a cura di A. Scialoja e G. Branca, Zanichelli, 1969, 282; Ghidini, *Società personali*, Ed. CEDAM, 1972, 32. Ferri, *Le società, cit.*, p. 952, ritiene che il passaggio da associazione non riconosciuta a società di capitali non rientri nell'ipotesi di trasformazione regolata dal capo VIII del codice civile, anche se giuridicamente possibili in caso di consenso unanime di tutti i soci: "Indubbiamente non rientrano nelle ipotesi di trasformazione regolate nel capo VIII del titolo V del libro del lavoro, le ipotesi di trasformazione di una società in associazione o di una associazione in società e conseguentemente il fenomeno non è regolato dalle disposizioni in esso contenute, ma questo non significa che queste ipotesi non siano giuridicamente ammissibili. Non sarà sufficiente una deliberazione di maggioranza, ma con l'unanimità dei consensi indubbiamente anche queste trasformazioni sono realizzabili, e del resto si sono concretamente realizzate quando le associazioni calcistiche si sono trasformate in società per azioni. In definitiva, pur se inserita in un'operazione più complessa che implica la modificazione di ulteriori elementi, vi è pur sempre una modificazione della struttura organizzativa, rispetto alla quale, pur se non direttamente, ben possono essere applicati per analogia i principi dettati nel capo VIII".

<sup>19</sup> Millozza, *Le società sportive*, *Le società*, n. 2, 1984, 138 e ss., 139: "L'orientamento innovativo della Cassazione, ..., contraddice autorevolmente quanto sostenuto in passato dalla dottrina, per la quale il principio della libertà contrattuale, richiamato per giustificare la trasformazione di una associazione non riconosciuta in società di capitali, urta contro il limite del rispetto della causa e della tipicità delle forme negoziali previste dalla legge. Si è sostenuto, in altri termini, che siccome manca una disciplina normativa sulla possibilità di trasformare una associazione non riconosciuta in una società di capitali perché l'art. 2498 c.c. contiene una previsione limitata alle sole società con scopo di lucro, siano esse di persone o di capitali, una trasformazione come quella di cui si parla non sarebbe consentita posto che le associazioni in esame non hanno scopo di lucro.

A questo orientamento dottrinale è possibile replicare osservando che la sua validità è aderente più alla realtà di ieri che a quella di oggi. Infatti, partendo da una visione delle cose più vicina ai grandi cambiamenti verificatisi nei rapporti umani, in particolare nel campo economico e nei diversi e molteplici atteggiamenti che il concetto stesso di economia ha assunto in questi ultimi anni, è pos-

cisione della Suprema Corte. Punto di partenza di tale tesi è lo scopo di lucro quale elemento unificante tra ente che va alla trasformazione e ente che ne esce. L'Autore ritiene che lo scopo di lucro animi anche l'attività delle associazioni sportive professionistiche, malgrado la loro forma giuridica: alle stesse va quindi riconosciuta la possibilità di trasformarsi in società di capitali.

Se da un punto di vista strettamente economico tale tesi è perfettamente sostenibile, da quello giuridico sembrano più convincenti gli assunti della dottrina dominante, secondo la quale lo svolgimento di un'attività economica non sarebbe sufficiente per una integrazione in via analogica della disciplina relativa alle società di persone. Infatti, caratteristica fondamentale della trasformazione resta la permanenza del soggetto che si trasforma, conseguenza del fatto che il passaggio avviene all'interno di uno stesso schema negoziale. Se una associazione vuole diventare una società per azioni, inferisce la dottrina, dovrà quindi sciogliersi e ricostituirsi successivamente nella nuova forma; la diversità dei contratti alla base dei due organismi associativi lo rende necessario.

## 2. ASPETTI FISCALI DELLA TRASFORMAZIONE SOCIETARIA.

Da un punto di vista fiscale la trasformazione:

a) è un'operazione irrilevante ai fini della evidenziazione di plusvalenze, minusvalenze e altri elementi di reddito (art. 122, primo comma, T.U.I.R.<sup>20</sup>). Ciò significa che le eventuali plusvalenze evidenziate dal perito nella relazione di stima (art. 2498 c.c.) non sono sottoposte a tassazione, a meno che non vengano iscritte in bilancio<sup>21</sup> (art. 54, primo comma, lett. c, T.U.I.R.<sup>22</sup>). Il legislatore tri-

sibile, ed è anche agevole, configurare la costituzione di società di capitali in cui il fine di lucro assume connotazioni del tutto particolari i cui effetti non sono di certo meno sostanziosi e remunerativi di quelli tradizionali; nel senso che lo scopo lucrativo è presente nella sostanza dell'attività svolta anche se ad esso si perviene, se non in modo dichiarato e palese, attraverso vantaggi ottenuti in forma indiretta, ma non per questo meno validi e remunerativi. Sotto questo profilo, le società sportive (e quelle di calcio più apertamente) rappresentano l'esempio più appariscente perché ci troviamo di fronte a vere e proprie società di capitali che organizzano e gestiscono lo spettacolo sportivo intorno al quale gravitano, direttamente o indirettamente, enormi interessi con investimenti che nulla hanno da invidiare, per complessità e rischio, a quelli che caratterizzano l'attività imprenditoriale nel campo industriale e commerciale”.

<sup>20</sup> Art. 122, primo comma, T.U.I.R.: “La trasformazione della società non costituisce realizzo, né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento”.

<sup>21</sup> Garegnani, *Le valutazioni di trasformazione*, in Temi speciali di bilancio, Ed. CUSL, 1991, 111 e ss., 123: “Il legislatore, al primo comma dell'art. 122 del Testo Unico, stabilisce la neutralità fiscale dell'operazione, affermando che la trasformazione “non costituisce realizzo, né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni” proprio in ossequio alla teoria della continuità; peraltro è pacifico che, se nel corso dell'operazione le plusvalenze vengono iscritte, esse assumono rilevanza fiscale (ed è questo il motivo per cui, salvo casi particolari, generalmente non si procede a rivalutazioni). La relazione ministeriale specifica che in tale ultima fattispecie, sottointesa dal disposto di legge, “la rivalutazione perde il suo carattere interno e strumentale rispetto alla trasfor-

butario, ammettendo la neutralità fiscale dell'operazione, avalla la tesi secondo cui la trasformazione non comporta l'estinzione della società trasformanda e la successiva creazione di un nuovo soggetto;

b) è sottoposta ad imposta di registro in misura fissa, se effettuata da società di qualunque tipo o da altri enti che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole (art. 4 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131<sup>23</sup>);

c) non è soggetta a imposta sul valore aggiunto (art. 2, terzo comma, lett. f, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>24</sup>);

### **3. LA PARTICOLARE TRASFORMAZIONE DELINEATA DALLA LEGGE 23 MARZO 1981 N. 91.**

#### **3.1. Caratteristiche principali dell'operazione.**

A questo punto è possibile analizzare la particolare trasformazione introdotta dalla L. n. 91/1981. Il legislatore, dal momento che ha prescritto con la medesima legge l'obbligo di assumere la personalità giuridica a quegli enti che intrattengono rapporti di lavoro con sportivi professionisti (art. 10, primo comma, L. n. 91<sup>25</sup>), ha ritenuto necessario rendere più agevole la trasformazione delle associa-

mazione e, acquistando rilevanza esterna nei confronti di terzi, determina necessariamente l'insorgere di componenti positivi di reddito".

Vi è dunque nell'ordinamento tributario una considerazione espressa, sia pure in via interpretativa, sulla possibilità di iscrivere plusvalenze in caso di trasformazione; peraltro la dottrina che si riconduce rigorosamente alla teoria della continuità, negando la possibilità di procedere a rivalutazioni, ha valenza più generale e, nell'ottica del bilancio destinato a pubblicazione, deve essere presa a riferimento dagli operatori".

<sup>22</sup> Art. 54, primo comma, T.U.I.R.: "Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 53, concorrono a formare il reddito:

a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;

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

c) se sono iscritte in bilancio;

d) se i beni vengono destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa".

<sup>23</sup> Art. 4, Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986: "Atti propri delle società di qualunque tipo ed oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole:

a) ...; c) altre modifiche statutarie comprese le trasformazioni e le proroghe: £ 150.000. ...".

<sup>24</sup> Art. 2, terzo comma, lett. f, D.P.R. 633/1972: "Non sono considerate cessioni di beni: a)... f) i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, di scissioni o di trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti; g) ...".

<sup>25</sup> Art. 10, L. n. 91/1981: "Possono stipulare contratti con atleti professionisti solo società costituite nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata".

zioni in società di capitali. Perciò il legislatore è intervenuto con una norma speciale, derogando alla disciplina codicistica in materia di trasformazione.

Le regole introdotte dalla Legge n. 91/1981 sono:

- gli organismi sportivi che intrattengono rapporti con sportivi professionisti, qualunque sia la loro forma giuridica, devono trasformarsi in società di capitali entro un anno dalla data di entrata in vigore della L. n. 91 (art. 17, primo comma<sup>26</sup>);
- le operazioni di trasformazione compiute entro lo stesso termine dalle associazioni sportive che abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di attività sportive sono soggette alla sola imposta di registro in misura fissa (art. 15, quinto e sesto comma<sup>27</sup>).

Di fronte a un'operazione di tal fatta, una parte della dottrina<sup>28</sup> ha affermato che essa non realizza l'istituto della trasformazione, trattandosi in realtà di vere e proprie costituzioni di società per azioni o di società a responsabilità limitata, che la L. n. 91 equipara, ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sui redditi delle persone giuridiche, alle trasformazioni di società. La dottrina dominante<sup>29</sup> però ritiene che tale operazione deve considerarsi senza dubbio una trasformazione, anche se di carattere straordinario: la straordinarietà della stessa risiede nel fatto che essa è applicabile solamente alle associazioni sportive che abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di attività sportive, enti che sulla base del diritto comune non avrebbero mai potuto trasformarsi in società di capitali.

Detto questo, nel proseguo della trattazione, è opportuno chiarire due aspetti:

- a) la reale portata delle agevolazioni tributarie;
- b) il significato del termine di un anno imposto per effettuare l'operazione.

### **3.2. Le agevolazioni tributarie per la trasformazione ex L. n. 91.**

Si è già visto in precedenza che le trasformazioni ordinarie sono sottoposte ad imposta di registro in misura fissa, se deliberate da società di qualunque tipo e da altri enti che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività com-

---

<sup>26</sup> Art. 17 L. n. 91, primo comma: "Le società di cui all'art. 10 devono adeguare il loro ordinamento alle norme della presente legge entro un anno dall'entrata in vigore della legge stessa".

<sup>27</sup> Art. 15 L. n. 91, quinto e sesto comma: "Le trasformazioni, compiute nel termine di cui al primo comma dell'art. 17, in società per azioni o in società a responsabilità limitata delle associazioni sportive che abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio di attività sportive sono soggette alla sola imposta di registro in misura fissa.

È fatta salva l'applicazione delle disposizioni del D.P.R. 29 settembre 1973, recante istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche".

<sup>28</sup> Arnao, *Alcune considerazioni sulla nuova disciplina nell'ambito delle società sportive*, Corr. trib., 1981, 2144.

<sup>29</sup> Di Grazia, *La trasformazione delle associazioni sportive: aspetti civilistici e tributari*, Boll. trib., 1982, 1699 e ss., 1700; Zappalà, *Il trattamento tributario delle società e associazioni sportive secondo i principi contenuti nella L. 23 marzo 1981*, Il fisco, n. 33, 1983, 4351 e ss., 40/4390.

merciali o agricole (art. 4 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986).

Partendo dalla norma citata, si è sottolineato da più parti<sup>30</sup> il carattere agevolativo della disposizione (art. 15, quinto comma, L. n. 91), la quale sottopone ad imposta di registro in misura fissa anche le trasformazioni degli enti sportivi in società di capitali compiute entro un anno dalla data di entrata in vigore della legge, osservando che essi non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale. Perciò, in assenza di detta norma e in presenza di quella (art. 17, primo comma, L. n. 91/1981) che consente il passaggio da associazione a società di capitali, le trasformazioni in oggetto sarebbero sottoposte ad imposta di registro in misura ordinaria. Bisogna però ricordare che dottrina e giurisprudenza hanno riconosciuto all'unanimità il carattere di impresa della società che eroga spettacoli sportivi<sup>31</sup>, e perciò la misura fissa dell'imposta sarebbe già stata riconosciuta a tali enti sulla base dell'art. 4 della Tariffa citato. Tuttavia, non si deve ritenere per questo motivo che la norma speciale sia inutile: essa mirava a rendere possibile la trasformazione soggetta all'imposta di registro fissa anche alle associazioni sportive che non avevano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, come è stato riconosciuto in dottrina<sup>32</sup>.

Per quanto riguarda la possibilità che le plusvalenze risultanti dalla perizia redatta ex art. 2343 vengano iscritte in bilancio e quindi sottoposte a tassazione (art. 54 T.U.I.R.), l'art. 15, quinto comma, afferma chiaramente che la trasformazione di tipo speciale disciplinata dalla L. n. 91 è soggetta alla sola imposta di registro in misura fissa, se compiuta entro l'anno dall'entrata in vigore della legge. Non si può che essere d'accordo con l'Autore<sup>33</sup> che sostiene che il carattere agevolativo della norma sta nel fatto che per queste operazioni l'unica imposta dovuta è quella di registro; non si spiegherebbe altrimenti il significato di quel "sola". Le eventuali plusvalenze iscritte in bilancio non saranno perciò sottoposte ad alcuna tassazione.

### **3.3. Il termine di un anno imposto dalla legge per effettuare l'operazione.**

In dottrina si è discusso a lungo sul significato da attribuirsi al termine di un anno, entro il quale si sarebbe dovuto compiere l'operazione in oggetto. Le princi-

<sup>30</sup> Vedi Circolare Assonime del 22 ottobre 1981.

<sup>31</sup> Vedi al proposito la più volte citata sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 26/1/1971, n. 171, Riv. di dir. comm., 1971, II, 107.

La sentenza in oggetto afferma che non c'è dubbio che, dopo la delibera F.I.G.C. del 1966, che impose alle società calcistiche di serie A e B la forma di S.p.a., "la società calcistica sia da annoverare tra le imprese soggette a registrazione (art. 2195 e 2200 c.c. in relazione all'art. 2082) e che sia da qualificare come imprenditoriale l'attività economica organizzata che essa istituzionalmente esercita col promuovere e organizzare manifestazioni agonistiche che si traducono, nei confronti del pubblico cui sono destinate, nell'allestimento, produzione e offerta di spettacoli sportivi. ... ."

<sup>32</sup> In questo senso anche Granelli, *Sport, industria e fisco: riforma del diritto dello sport*, In Dir. e prat. trib., 1981, 897.

<sup>33</sup> Zappalà, *op. cit.*, 42/4392.

pali posizioni emerse nel corso del dibattito sono:

1) il termine è perentorio e perciò alla sua scadenza (11 aprile 1982) la trasformazione ex L. n. 91 non è più permessa. Il passaggio alle forme richieste dalla stessa L. n. 91 per concludere contratti con atleti professionisti, deve perciò avvenire tramite scioglimento dell'associazione e successiva costituzione in forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata.

Il procedimento logico su cui si basa questa tesi<sup>34</sup> è il seguente:

- le trasformazioni delle società sono sottoposte a imposta di registro in misura fissa (art. 4 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986);

- la L. n. 91 dichiara applicabile l'imposta di registro in misura fissa alle sole trasformazioni che si effettuano nel termine di un anno dall'approvazione della legge (art. 15, quinto comma, L. n. 91);

- al di fuori del caso specifico esaminato le trasformazioni in argomento non sono perciò assoggettate ad imposta di registro in misura fissa;

- esse non possono ricondursi all'istituto della trasformazione societaria, perché sono sottoposte a un trattamento tributario diverso: non è ipotizzabile che ci sia un'imposizione differente su operazioni della stessa natura. Perciò, dopo la scadenza del termine sarà necessario procedere allo scioglimento dell'associazione e alla successiva costituzione della società;

- tutto ciò non significa che quelle effettuate entro l'anno dall'entrata in vigore della legge non siano trasformazioni, ma significa solamente che le stesse sono di tipo straordinario, con efficacia limitata nel tempo e riferibile solo alle associazioni sportive che abbiano per oggetto esclusivo l'esercizio dell'attività sportiva;

2) una diversa posizione dottrinale<sup>35</sup> ritiene la precedente tesi non condivisibile perché fraintende l'art 15, quinto comma, che sottopone la trasformazione ex art. 17, primo comma, alla sola imposta di registro in misura fissa, senza un'eventuale ulteriore tassazione a livello di imposizione diretta. Tale articolo non può essere interpretato nel senso che successivamente alla scadenza l'imposta di registro non è più dovuta in misura fissa (come per tutte le trasformazioni ordinarie) e quindi l'operazione non è più inquadrabile come trasformazione, ma semplicemente nel senso che dopo la scadenza non sarà più possibile usufruire delle agevolazioni tributarie; la trasformazione delle associazioni sportive è ancora però pienamente legittima. Perciò, dopo la fatidica scadenza la trasformazione sarà assoggettata:

a) ad imposta di registro in misura fissa per gli enti sportivi che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio dell'attività commerciale;

b) ad imposta di registro in misura ordinaria per gli enti sportivi che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;

---

<sup>34</sup> Zappalà, *op. cit.*, 41/4391.

<sup>35</sup> Cairà, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 Ore, 1991, 276.

c) eventualmente ad imposta sul reddito delle persone giuridiche e ad imposta locale sui redditi, per le plusvalenze risultanti dalla relazione di stima e iscritte in bilancio.

Un altro Autore<sup>36</sup>, pur condividendo questa tesi, sostiene che, malgrado il termine perentorio fissato dall'art. 17, quei sodalizi sportivi che, al momento dell'entrata in vigore della legge e nell'anno successivo, non avevano i requisiti tali da imporre la trasformazione, poiché intrattenevano rapporti solo con atleti dilettanti, avrebbero potuto usufruire dei benefici fiscali previsti dalla legge in commento, non appena la loro attività avesse assunto i connotati del professionismo. Tale opportunità dovrebbe essere riconosciuta alle associazioni dilettantistiche per fini perequativi e di uguaglianza. In altri termini, per specifiche esigenze oggettive è necessario prolungare l'efficacia della legge nel tempo. Si evita in questo modo una discriminazione non accettabile nei confronti di associazioni sportive, che si sono affacciate nel mondo dello sport professionistico in un momento successivo a quello in cui era possibile assumere la forma prescritta dalla legge con particolari agevolazioni.

Alla tesi della possibilità di operare trasformazioni anche oltre la scadenza del termine sembra addivenire anche la Corte d'Appello di Firenze la quale, con sentenza n. 3/1982 del 19 gennaio 1982<sup>37</sup>, si è pronunciata contro il decreto del Tri-

---

<sup>36</sup> Di Grazia, *op. cit.*, 1700.

<sup>37</sup> In Boll. trib., 1982, n.15-16. Riportata anche in Caira, *op. cit.*, 277: "Visto il ricorso con il quale Losi Lezio, quale presidente del consiglio di amministrazione della Montevarchi calcio S.p.a., reclamava contro il decreto 24/11/1981 col quale il Tribunale di Arezzo negava l'iscrizione nel registro delle imprese della trasformazione della Associazione sportiva Club sportivo Montevarchi Aquila 1902 nella S.P.A. Montevarchi calcio, e ciò per non essere la società da trasformarsi né una società in nome collettivo né una società in accomandita semplice, ex art. 2498 c.c.; visto il parere contrario del Pubblico Ministero che aderisce alla tesi del Tribunale; ritenuta la legittimazione attiva del Losi che deve ritenersi, sebbene il sodalizio non abbia ancora ottenuto la personalità giuridica, quantomeno rappresentante di esso ai sensi dell'art. 36 c.c.; ritenuto che la decisione del Tribunale costituisce applicazione letterale del disposto dell'art. 2498 c.c. ma non tiene alcun conto delle disposizioni della L. 23 marzo 1981, n. 91, con la quale il legislatore ha inteso regolare, sia pure con normative non collegate tra loro e con le altre leggi dell'ordinamento, la materia delle società sportive; che se anche nel testo legislativo mai compare la espressa previsione della trasformazione in società per azioni o in società a responsabilità limitata delle esistenti associazioni, tale facoltà di trasformazione (in deroga o per meglio dire a prescindere dall'art. 2498 c.c., ovviamente modificabile od integrabile con legge ordinaria) emerge dal suddetto testo legislativo, e precisamente dal combinato disposto dagli artt. 15, comma quinto e 17, nonché 10 del testo stesso (L. n. 91); che la ipotesi di associazioni sportive costituite sotto forma di società in nome collettivo o in accomandita semplice, quando è a tutti noto che le associazioni sportive stesse sono sempre state, fino ad oggi, associazioni non riconosciute, è del tutto fuori dalla realtà; che pertanto la pretesa di risolvere la questione attraverso l'art. 2498 e basta viene a nullificare uno dei capisaldi della nuova legge, e cioè il rapporto professionistico con la società avente personalità giuridica; che, in conclusione, l'interpretazione letterale (senso proprio dell'espressione associazione sportiva), l'interpretazione logica (inutilità della normativa se riferita ad inesistenti società in nome collettivo o in accomandita semplice), la chiara volontà del legislatore (se pure costui minus dixit quam voluit) impongono di ritenere che la L. n. 91 del 1981 ha voluto inserire nel disposto dell'art. 2498 c.c., quali società trasformande, anche le associazioni sportive non riconosciute (art. 36 c.c.)".

bunale di Arezzo, che aveva negato l'iscrizione nel registro delle imprese alla società per azioni derivante dalla trasformazione dell'associazione sportiva Club sportivo Montevarchi Aquila 1902, affermando che la L. n. 91 ha voluto inserire nel disposto dell'art. 2498, quali società trasformande anche le associazioni sportive non riconosciute.

La tesi secondo la quale è possibile operare la trasformazione dopo la scadenza del termine è senz'altro condivisibile. Infatti, il mancato rispetto di tale scadenza viene sanzionato:

a) indirettamente, attraverso l'impossibilità di continuare a stipulare contratti con atleti professionisti, per cui sono richieste le forme giuridiche di società per azioni o di società a responsabilità limitata;

b) direttamente, perché un'eventuale regolarizzazione fuori tempo massimo non permette di usufruire delle agevolazioni tributarie.

Per quanto riguarda le associazioni sportive che non avevano l'obbligo di trasformarsi in società di capitali perché svolgenti attività dilettantistica, non si può essere d'accordo con l'interpretazione che estende ad esse i benefici fiscali della trasformazione dopo la scadenza del termine; scopo del legislatore era solo quello di favorire in breve tempo il passaggio al nuovo regime di tutte le società sportive professionistiche, introducendo delle agevolazioni fiscali che fungessero da stimolo al rapido adattamento del sistema. Se questa è la ratio della norma, i vantaggi fiscali non potevano che essere limitati nel tempo; una loro estensione al di là del 11 aprile 1982 non sembra possibile in assenza di un'esplicita disposizione legislativa.

#### **4. ADEMPIMENTI A CARICO DI UNA ASSOCIAZIONE SPORTIVA CHE SI TRASFORMA IN SOCIETÀ PER AZIONI O A RESPONSABILITÀ LIMITATA.**

Il disposto dell'art. 2498 c.c integrato dalle norme della L. n. 91 in argomento e dalle leggi tributarie porta ad individuare gli atti necessari ad una trasformazione nei seguenti:

1) richiesta da parte del legale rappresentante dell'associazione sportiva al tribunale competente della nomina di un perito per la relazione di stima dei beni di cui all'art. 2343 c.c.;

2) effettuazione della perizia di stima giurata e deposito della stessa da parte del perito in tribunale;

3) assemblea degli associati, alla presenza di un notaio, con conseguente delibera di trasformazione dell'ente in società di capitali, risultante da atto pubblico, contenente il bilancio alla data della delibera, la relazione di stima compilata dal perito, nonché l'atto costitutivo e lo statuto della società risultante dalla trasformazione (art. 2498 c.c.);

4) ottenimento dell'affiliazione della società dalla federazione sportiva riconosciuta dal C.O.N.I (art. 10, terzo comma, L. n. 91<sup>38</sup>);

5) deposito della delibera di trasformazione, dell'atto costitutivo e dello statuto alla cancelleria del tribunale per l'iscrizione nel registro delle imprese (art. 2330 c.c., primo comma<sup>39</sup>);

6) decreto di omologazione del tribunale della delibera di trasformazione (art. 2330 c.c., terzo comma<sup>40</sup>);

7) deposito dell'atto costitutivo presso la federazione sportiva entro trenta giorni dalla data del decreto del tribunale che ordina l'iscrizione della società nel registro delle imprese (art. 11 L. n. 91<sup>41</sup>);

8) entro venti giorni dall'iscrizione presso il registro delle imprese versamento dell'imposta di registro (art. 13, primo comma, e art. 54, primo comma, D.P.R. n. 131/1986<sup>42</sup>);

9) entro trenta giorni dall'iscrizione presso il registro delle imprese denuncia all'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto (art. 35, terzo comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633<sup>43</sup>);

---

<sup>38</sup> Art. 10, terzo comma, L. n. 91: "Prima di procedere al deposito dell'atto costitutivo, a norma dell'art. 2330 c.c., la società deve ottenere l'affiliazione da una o più federazioni sportive nazionali riconosciute dal C.O.N.I."

<sup>39</sup> Art. 2330 c.c., primo comma: "Il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo deve depositarlo entro trenta giorni presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, allegando i documenti comprovanti l'avvenuto versamento dei decimi in denaro e, per i conferimenti di beni in natura o di crediti, la relazione indicata nell'art. 2343 c.c., nonché le eventuali autorizzazioni richieste per la costituzione della società".

<sup>40</sup> Art. 2330 c.c., terzo comma: "Il tribunale, verificato l'adempimento delle condizioni stabilite dalla legge per la costituzione della società e sentito il pubblico ministero, ordina l'iscrizione della società nel registro".

<sup>41</sup> Art. 11 L. n. 91: "Le società sportive, entro trenta giorni dal decreto del tribunale previsto dal quarto comma dell'art. 2330 c.c., devono depositare l'atto costitutivo presso la federazione alla quale sono affiliate. Devono altresì dare comunicazione alla federazione sportiva nazionale, entro venti giorni dalla deliberazione, di ogni avvenuta variazione dello statuto o delle modificazioni concernenti gli amministratori ed i revisori dei conti".

<sup>42</sup> Art. 13, primo comma, D.P.R. n. 131/1986: "Termini per la richiesta di registrazione. La registrazione degli atti che vi sono soggetti in termine fisso deve essere richiesta entro venti giorni dalla data dell'atto se formato in Italia, entro sessanta giorni se formato all'estero".

Art. 54, primo comma, D.P.R. n. 131/1986: "All'atto della richiesta di registrazione il richiedente deve pagare l'imposta liquidata a norma del comma 1 dell'art. 16, ovvero, se la liquidazione è differita a norma del comma 2 dello stesso articolo, depositare la somma che l'ufficio ritiene corrispondente all'imposta dovuta. Della somma depositata viene rilasciata ricevuta".

<sup>43</sup> Art. 35, secondo e terzo comma, D.P.R. n. 633/1972: "Dalla dichiarazione di inizio dell'attività devono in ogni caso risultare: 1) ... 2) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la natura giuridica, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale o in mancanza quella amministrativa, e il domicilio fiscale. ...;

In caso di variazione di alcuno degli elementi di cui al precedente comma o di cessazione di attività, il contribuente deve entro trenta giorni farne dichiarazione all'ufficio in duplice esemplare e in conformità al modello approvato con decreto del Ministro delle Finanze.

10) entro un mese dall'iscrizione presso il registro delle imprese, pubblicazione sul Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata e denuncia alla Camera di commercio (art. 2457 bis c.c.<sup>44</sup>);

11) entro tre mesi dall'iscrizione presso il registro delle imprese, denuncia all'ufficio delle Imposte dirette (art. 36, primo comma, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>45</sup>);

12) entro quattro mesi dall'iscrizione presso il registro delle imprese, dichiarazione dei redditi per il tempo intercorso tra l'inizio dell'ultimo periodo di imposta e la data da cui ha effetto la trasformazione (art. 11, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600<sup>46</sup>).

---

<sup>44</sup> Art. 2457 bis c.c.: “Pubblicazione nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata. Gli amministratori e, se la società è in liquidazione, i liquidatori sono tenuti a richiedere la pubblicazione nel Bollettino ufficiale delle società per azioni e a responsabilità limitata o nella Gazzetta Ufficiale degli atti e fatti per i quali detta pubblicazione sia prescritta dal presente codice nel termine di un mese dall'iscrizione o dal deposito dell'atto nel registro delle imprese, salvo sia previsto un termine diverso”.

<sup>45</sup> Art. 36, primo comma, D.P.R. n. 600/1973: “Trasmissione di atti e notizie. Le società, comprese quelle in nome collettivo e in accomandita semplice, e gli enti diversi dalle società soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche devono inviare all'ufficio delle imposte competente per l'accertamento, entro tre mesi, copia dell'atto costitutivo e delle deliberazioni che lo modificano. La presentazione nei casi in cui è richiesto l'atto pubblico, deve essere effettuata a cura del pubblico ufficiale che ha ricevuto l'atto. Per gli atti soggetti ad iscrizione nel registro delle imprese il termine decorre dalla data di iscrizione”.

<sup>46</sup> Art. 11, primo comma n. 600/1973: “Dichiarazione nei casi di trasformazione e di fusione. In caso di trasformazione di una società non soggetta ad imposta sul reddito delle persone giuridiche in società soggetta a tale imposta, o viceversa, deliberata nel corso del periodo di imposta, deve essere presentata, entro quattro mesi dalla data in cui ha effetto la trasformazione, la dichiarazione relativa alla frazione d'esercizio compresa tra l'inizio del periodo di imposta e la data stessa. ...”  
Secondo comma. Alla dichiarazione prescritta nel precedente comma deve essere allegato il conto dei profitti e delle perdite della frazione d'esercizio cui si riferisce, redatto dagli amministratori e sottoscritto a norma dell'art. 8.

Terzo comma. Le disposizioni dei commi precedenti, in quanto applicabili, valgono anche nei casi di trasformazione e di fusione di enti diversi dalle società”.

## BIBLIOGRAFIA

- ALVISI, ANGELI, GHIO, MISTÒ, Il reddito di impresa, in AA.VV., Le imposte della riforma, Ed. ECIG, Genova, 1989, p. 127.
- ARNAO, Alcune considerazioni sulla nuova disciplina nell'ambito delle società sportive, Corriere tributario, 1981, p. 2144.
- ASCANI, Le forme contrattuali dell'intervento dell'industria nello sport, in Atti del Convegno IPSOA: "La riforma del diritto dello sport", Sanremo, 3-4 luglio 1981, p. 159.
- ASCARELLI, Corso di diritto commerciale, Ed. Giuffrè, Milano, 1962.
- ASPETTI TRIBUTARI DELLA PALLACANESTRO DI SERIE A, A cura della Commissione studi fiscali della Lega, 1988.
- AULETTA, SALANITRO, Diritto commerciale, Ed. Giuffrè, Milano, 1993.
- BERLIRI, Corso istituzionale di diritto tributario, Ed. Giuffrè, Milano, 1985.
- BOSI, I tributi nell'economia italiana, Ed. Il Mulino, Bologna, 1991.
- CAIRA, Il fisco in sezione, L'arbitro, n. 3, giugno 1992, p. 10.
- CAIRA, Ritournerà la trasparenza nel settore, Commento alla L. N. 398 del 1991, Guida normativa de Il Sole 24 ore, n. 25, 1991.
- CAIRA, Società e associazioni sportive, Ed. Il Sole 24 ore, Milano, 1991.
- CAMPISI, Spese di pubblicità e propaganda, spese di rappresentanza e strutture recettive, Il fisco, n. 24, 1990, p. 3909.
- CANEPELE, Appunti sulla riforma strutturale della F.I.G.C., Rivista di diritto sportivo, 1957, p. 23.
- CASERTANO, Imposta sul reddito delle persone giuridiche, Il fisco, n. 2, 1988, p. 169.
- CASERTANO, La tassazione delle società sportive, Il fisco, n. 29, 1983, p. 3836.
- CASERTANO, Note al convegno "Lo sport e il fisco" tenutosi a Roma il 4 luglio 1986, Il fisco, n. 28, 1986, p. 4396.
- CASSESE, Sulla natura giuridica delle federazioni sportive nazionali e sull'applicazione ad esse della disciplina del parastato, Rivista di diritto sportivo, 1979, p. 117.
- CIAMMARUCONI, I libri sociali delle associazioni sportive, Rivista di diritto sportivo, 1982, p. 143.
- CINTOLESI, DE FRANCESCO, Tra pubblicità e rappresentanza uno spartiacque con troppi rischi, Il Sole 24 ore, 20 giugno 1990.
- CIRENEI, Società di calcio e fallimento, Rivista di diritto commerciale, 1973, II, p. 273.
- CIRENEI, Le associazioni sportive società per azioni, Rivista di diritto commerciale, 1970, I, p. 492.
- C.O.N.I., Circolare n. 448 del 26 luglio 1988.
- C.O.N.I., Nota n. 004592 del 6 giugno 1983.
- COSTANZA, Imprenditore e impresa: aspetti fiscali e civili, Circolare del Corriere tributario n. 6, 1989.

- COSTANZA, I contratti di pubblicità, Circolare del Corriere tributario n. 10, 1989.
- CRISAFULLI, Lezioni di diritto costituzionale, Ed. CEDAM, Padova, 1984.
- CUCUZZA, Il regime fiscale della sponsorizzazione sportiva, Il fisco, n. 7, 1988, p. 1043.
- D'AGOSTINO, La sponsorizzazione delle società sportive, Il fisco, n. 18, 1988, p. 2851.
- DALLA COSTA, La disciplina giuridica del lavoro sportivo, Ed. EGIDA, 1994.
- D'AMATI, Diritto tributario: lineamenti legislativi, UTET, Milano, 1985.
- DE CARO, Guida all'organizzazione amministrativa e fiscale di un circolo di tennis, A cura della Federazione Italiana Tennis, 1988.
- DE GIORGI, Sponsorizzazione e mecenatismo, I, Le sponsorizzazioni, Ed. CEDAM, 1988.
- DE SILVESTRI, Le operazioni di sponsorizzazione e il merchandising delle società calcistiche, Rivista di diritto sportivo, 1983, p. 115.
- DE SILVESTRI, Le qualificazioni giuridiche dello sport e nello sport, Rivista di diritto sportivo, 1992, p. 284.
- DE SILVESTRI, Natura giuridica, compiti ed organizzazione degli enti preposti allo sviluppo della pratica sportiva, Rivista di diritto sportivo, 1987, p. 365.
- DEZZANI, Costo dei calciatori e scritture contabili, Il fisco, n. 16, 1985, p. 2432.
- DEZZANI, La sponsorizzazione di corse automobilistiche è spesa di pubblicità, Il fisco, n. 36, 1992, p. 8709.
- DEZZANI, Le sponsorizzazioni nel mirino del SE. C. I. T., Il fisco, n. 33, 1993, p. 8512.
- DI GRAZIA, La trasformazione delle associazioni sportive. Aspetti civilistici e tributari, Bollettino tributario, 1982, p. 1699.
- DINI, Il calcio mercato: diritto civile e diritto sportivo, Rivista di diritto sportivo, 1978, p. 195.
- DISETTI, Cosa cambia nei rapporti tra sport e fisco, Corriere tributario, n. 24, 1981, p. 123.
- DOLFIN, Commento agli artt. 108, ultimo comma, e 109, primo comma, in AA.VV., Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico, CEDAM, Padova, 1988, p. 761.
- FALSITTA, Lezioni sulla riforma tributaria, Ed. CEDAM, Padova, 1972.
- FALZONE, L'imposta sul reddito delle persone fisiche, in AA.VV., Le imposte della riforma, Ed. ECIG, Genova, 1989, p. 22.
- FANTOZZI, Guida fiscale italiana-Imposte dirette, Torino, 1980.
- FANTOZZI, Il concetto di imprenditore nella determinazione fiscale del reddito di impresa, Atti del Convegno di Macerata del 12-13 novembre 1976, Milano, 1978, p. 101.
- FANTOZZI, Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico, CEDAM, Padova, 1988.
- FANTOZZI, Imprenditore e impresa nelle imposte dirette e nell'I.V.A., Milano, 1982.
- FERRARA, CORSI, Gli imprenditori e le società, Ed. Giuffrè, Milano, 1987.
- FERRI, Le società, in Trattato di diritto civile italiano, Ed. UTET, Milano, 1989.
- FERRI, Manuale di diritto commerciale, Ed. UTET, Milano, 1991.
- FIANDACA, Enti non commerciali, Quaderni monotematici della Rassegna tributaria, n. 9, 1991.
- F.I.G.C., Le carte federali, 1988/89.
- FILIPPI, Riflessi delle recenti modifiche I.V.A. sulla nozione di esercizio di impresa e di esercizio di arte e professione, Diritto e pratica tributaria, 1980, Parte I, p. 31.

- FORTI, Teoria dell'organizzazione delle persone giuridiche pubbliche, Ed. Jovene, Napoli, 1948.
- FRATTAROLO, Il fallimento delle associazioni sportive, *Rivista di diritto sportivo*, 1983, p. 542.
- FRATTINI, Contabilità e bilancio, Ed. Giuffrè, Milano, 1987.
- GALEOTTI FLORI, Spese di pubblicità e propaganda e spese di rappresentanza, *Il fisco*, n. 44, 1989, p. 6804.
- GALGANO, Delle associazioni non riconosciute, Commentario al codice civile, A cura di A. Scialoja e G. Branca, I, Delle persone e della famiglia, Ed. Zanichelli, Bologna, 1986, p. 35.
- GALGANO, Delle persone giuridiche, in Commentario al codice civile, A cura di A. Scialoja e G. Branca, Ed. Zanichelli, Bologna, 1969, p. 282.
- GALGANO, Diritto privato, Ed. CEDAM, Padova, 1991.
- GALGANO, Le società di persone, in Trattato di diritto civile e commerciale, Ed. CICU-Messineo, Milano, 1972, p. 88.
- GAREGNANI, Le valutazioni di trasformazione, in AA.VV., Temi speciali di bilancio, Ed. CUSL, Milano, 1991, p. 111.
- GHIGLIONE, Obblighi contabili degli enti non commerciali ai fini dell'imposizione diretta, *Diritto e pratica tributaria*, 1985, I, p. 631.
- GIACOBBE, Il giocatore di calcio professionista è lavoratore subordinato?, *Giustizia civile*, 1963, I, p. 1892.
- GIANNINI, Gli elementi degli ordinamenti giuridici, *Rivista trimestrale di diritto pubblico*, 1958, p. 219.
- GIOVANARDI, La sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza, *Diritto e pratica tributaria*, 1994, p. 717.
- GRANELLI, Le imposte sui trasferimenti e sugli affari nelle attività sportive, *Diritto e pratica tributaria*, 1982, p. 897.
- GRANELLI, Sport, industria e fisco. La riforma del diritto dello sport, in *Diritto e pratica tributaria*, 1981, p. 897.
- GUATRI, VICARI, Il marketing, Ed. Giuffrè, Milano, 1986.
- ISTRUZIONI COMPLETE PER LA COMPILAZIONE DEL MODELLO 760/1990, A cura del Ministero delle Finanze.
- LADELLI, Vademecum delle associazioni sportive, *Rivista di diritto sportivo*, 1985, p. 562.
- LANDI, POTENZA, Manuale di diritto amministrativo, Ed. Giuffrè, Milano, 1987.
- LANDOLFI, La L. n. 91 del 1981 e l'emersione dell'ordinamento sportivo, *Rivista di diritto sportivo*, 1982, p. 36.
- LANDOLFI, La nuova società sportiva, *Le società*, n. 1, 1985, p. 15.
- LANTINO, I beni distribuiti gratuitamente e i contributi per convegni, *Corriere tributario*, n. 50, 1989, p. 3506.
- LENER, Una legge per lo sport?, *Foro Italiano*, 1981, p. 298.
- LEO, MONACCHI, SCHIAVO, Le imposte sui redditi nel Testo Unico, Ed. Giuffrè, Milano, 1990.
- LIZZUL, In tema di imposta sugli spettacoli e sua applicazione ai compensi per sponsorizzazione e per diritti di ripresa radiotelevisiva, *Bollettino tributario*, n. 5, 1988.
- LUISO, La giustizia sportiva, Milano, 1975.
- MACRÌ, Problemi della nuova disciplina dello sport professionistico, *Rivista di diritto civile*, 1981, II, p. 483.

- MARASÀ, Società sportive e società di diritto speciale, *Rivista di diritto sportivo*, 1984, p. 3.
- MANGANI, Considerazioni sul cosiddetto vincolo oggetto di cessione nel trasferimento del calciatore, *Rivista di diritto sportivo*, 1978, p. 211.
- MARIANI, *La determinazione del reddito di impresa*, Ed. Pirola, Milano, 1980.
- MARINO, L'Imposta sul valore aggiunto, in AA.VV., *Le imposte della riforma*, Ed. ECIG, Genova, 1989.
- MARONGIU, L'Imposta Locale sui Redditi, in AA.VV., *Le imposte della riforma*, Ed. ECIG, Genova, 1989.
- MASAGLI, Le società sportive per azioni, *Diritto fallimentare*, 1974, I, p. 14.
- MAZZARELLI, Calcio mercato: riflessioni sul trattamento fiscale della cessione del vincolo sportivo e sulla sua abolizione, *Corriere tributario*, n. 2, 1982, p. 70.
- MERCURIO, CASTELLI, Le attività svolte dalle associazioni in favore dei propri associati, *Il fisco*, n. 23, 1988, p. 3589.
- MILLOZZA, Il fallimento delle società sportive di calcio, *Il fallimento*, n. 2, 1985, p. 198.
- MILLOZZA, Le società sportive, *Le società*, n. 2, 1984, p. 138.
- MILLOZZA, Le società sportive: un problema sempre aperto, *Le società*, n. 4, 1985, p. 390.
- MINERVINI, Il nuovo statuto tipo delle società calcistiche, *Rivista di diritto sportivo*, 1967, p. 678.
- MINERVINI, Il trasferimento del giocatore di calcio, *Rivista delle società*, 1983, p. 1062.
- MONDINI, Divagazioni giuridiche su C.O.N.I., Federazione calcio, compromessi e clausole compromissorie, *Rivista di diritto sportivo*, 1955, p. 3.
- MONGIARDO, Le federazioni sportive sono organi del C.O.N.I., *Rivista di diritto sportivo*, 1955, p. 240.
- MONTI, La disciplina degli enti non commerciali: la nozione di reddito complessivo (art. 108) e il problema degli enti di tipo associativo, in AA.VV., *Il reddito di impresa nel nuovo Testo Unico*, Ed. CEDAM, Padova, 1988, p. 753.
- MORO VISCONTI, Associazioni sportive e fisco, *Il fisco*, 1980, p. 2717.
- MORO VISCONTI, La sponsorizzazione sportiva, *Il fisco*, n. 27, 1986, p. 4254.
- MORO VISCONTI, La tassabilità dei circoli sportivi, *Il fisco*, n. 32, 1985, p. 4950.
- MORO VISCONTI, Sponsorizzazione e fisco, *Il fisco*, n. 1, 1984, p. 39.
- NANULA, Costi di pubblicità, propaganda e costi di rappresentanza: analogie e differenze, *Il fisco*, n. 8, 1990, p. 1153.
- OPPO, L'essenza della società cooperativa e studi recenti, *Rivista di diritto civile*, 1959, I, p. 385.
- OSNATO, Attività sportivo-calcistica e I.V.A: la fattispecie della cessione, *Diritto e pratica tributaria*, n. 5, 1982, p. 17.
- PACIFICO, Le spese di rappresentanza e le spese di pubblicità, *Il fisco*, n. 1, 1990, p. 22.
- PALADIN, *Diritto costituzionale*, CEDAM, Padova, 1991.
- PALAZZOLO, Dichiarazione degli enti non commerciali. Il nuovo modello 760/C, *Il fisco*, n. 19, 1989, p. 2907.
- PALAZZOLO, La dichiarazione degli enti non commerciali e società ed enti non residenti, *Il fisco*, n. 16, 1990, p. 2616.
- PALAZZOLO, Enti non commerciali: la contabilità, *Il fisco*, n. 3, 1986, p. 305.
- PALAZZOLO, Enti non commerciali: la contabilità non separata, *Il fisco*, n. 6, 1986, p. 713.

- PASQUALIN, Intervento al Convegno sul tema "Giustizia sportiva e giustizia ordinaria", Roma, 23 novembre 1979, *Rivista di diritto sportivo*, 1979, p. 287.
- PEROTTO DEZZANI, Plusvalenza su giocatori, *Il fisco*, n. 31, 1987, p. 4940.
- PERRONE, Società e associazioni sportive nelle imposte dirette e nell'I.V.A., ed. Buffetti, Milano, 1990.
- PETTINATO, Enti non commerciali, Ed. Buffetti, Milano, 1981.
- PETTINATO, Giro di vite in arrivo per la deduzione delle sponsorizzazioni, *Il Sole 24 ore*, 15 maggio 1993.
- PETTINATO, L'imputazione dei costi riferibili ad attività istituzionali e commerciali, *Corriere tributario*, n. 45, 1988, p. 1916.
- PETTINATO, Più rigore sui benefici fiscali alle associazioni, in Guida normativa de *Il Sole 24 ore*, 12 gennaio 1994, p. 44.
- PETTINATO, Spese di rappresentanza e reddito di impresa dopo il decretone, *Il fisco*, n. 28, 1989, p. 4334.
- PETTINATO, Statuto, qualifica soggettiva ed imposizione proporzionale sugli enti non commerciali: risvolti attuali di antichi problemi, *Bollettino tributario*, n. 22, 1986, p. 1734.
- POCHINI FREDIANI, Aspetti sostanziali e processuali del vincolo dei calciatori professionisti, *Rivista di diritto sportivo*, 1967, p. 175.
- POLI, L'imposta sul reddito delle persone giuridiche, *Bollettino tributario*, 1981, p. 1336.
- POTITO, Il sistema delle imposte dirette, Ed. Giuffrè, Milano, 1989.
- PROPERSI, ROSSI, Manuale degli enti non commerciali, Ed. Giuffrè, Milano, 1990.
- PROTETTÌ, MANISCALCO, Enti non commerciali e riforma fiscale, Ed. Giuffrè, Milano, 1989.
- QUARANTA, Rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento giuridico, *Rivista di diritto sportivo*, 1979, p. 29.
- QUARANTA, Sulla natura giuridica delle federazioni sportive nazionali, *Rivista di diritto sportivo*, 1986, p. 172.
- REDENTI, Aspetti giuridici della tragedia di Superga, *Giurisprudenza italiana*, 1951, IV, p. 49.
- RIBERA, Natura delle associazioni sportive, *Rivista di diritto sportivo*, 1955, p. 135.
- SACCHETTO, L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico, *Circolare del Corriere tributario*, n. 8, 1989.
- SANTACROCE, Costi di pubblicità e rappresentanza, *Quaderni monotematici della Rassegna tributaria*, n. 6, 1992, p. 20.
- SANTAMARIA, Le spese di rappresentanza, *Il fisco*, n. 17, 1990, p. 2759.
- SANTINI, Tramonto dello scopo lucrativo delle società di capitali, *Rivista di diritto civile*, 1973, I, p. 151.
- SANTI ROMANO, Frammenti di un dizionario giuridico, Ed. Giuffrè, Milano, 1947.
- SCALFI, Istituzioni di diritto privato, Ed. Cisalpino Goliardica, Milano, 1984.
- SCOTTO, Il C.O.N.I. e le federazioni sportive nazionali, *Rivista di diritto sportivo*, 1954, p. 343.
- SENSALE, La L. 23 marzo 1981, n. 91, e la natura giuridica delle federazioni sportive nazionali, *Rivista di diritto sportivo*, 1984, p. 490.
- SENSALE, Le società sportive come società non lucrative, *Rivista di diritto sportivo*, 1983, p. 377.

- SIMONE, Sponsorizzazione e autonomia contrattuale: il lato nascosto di un contratto nuovo, *Rivista di diritto sportivo*, p. 42.
- SIMONETTA, L'organizzazione dello sport in Italia, *Rivista di diritto sportivo*, 1954, p. 26.
- SIMONETTO, Trasformazione e fusione delle società, in *Commentario al codice civile a cura di A. Scialoja e G. Branca*, Ed. Zanichelli, Bologna, 1976.
- TENCATI, Profili tributari della sponsorizzazione, *Corriere tributario*, n. 49, 1987, p. 3251.
- TOMASIN, Gli enti non commerciali, *Il fisco*, n. 39, 1985, p. 5956.
- TONUCCI, FUSILLO, NARDULLI, Il circolo tennis: gestione amministrativa e fiscale, A cura della F.I.T., 1988.
- TORRENTE, SCHLESINGER, *Manuale di diritto privato*, Ed. Giuffrè, Milano, 1981.
- TOZZI, Le società sportive: natura giuridica e problematiche, Parte prima, *Rivista di diritto sportivo*, 1989, p. 174.
- TOZZI, Le società sportive: natura giuridica e problematiche, Parte seconda, *Rivista di diritto sportivo*, 1989, p. 312.
- TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Ed. CEDAM, Padova, 1986.
- TRIMARCHI, *Istituzioni di diritto privato*, Ed. Giuffrè, Milano, 1987.
- VICARI, Il marketing, in *Trattato di economia delle aziende industriali*, A cura di L. Guatri, Ed. EGEA, Milano, 1991.
- VINCI, GAGLIARDI, *Enti non commerciali e fisco*, Ed. IPSOA, Milano, 1988.
- VOLPE, Il modello giuridico della società sportiva, *Rivista di diritto sportivo*, 1986, p. 302.
- ZAPPALÀ, Il trattamento tributario delle società e associazioni sportive secondo i principi contenuti nella L. 23/3/1981, n. 91, *Inserito speciale de Il Fisco*, n. 33, 1983, p. 4351.

# GIURISPRUDENZA

## CAPITOLO 1

### L'ORDINAMENTO SPORTIVO ITALIANO.

#### **Rapporti tra società sportive e federazioni sportive nazionali.**

Corte di Cassazione, Sezioni unite, 25 maggio 1965, n. 1027, in *Giustizia civile*, 1965, I, p. 1567.

Corte di Cassazione, 7 marzo 1977, n. 925, in *Giustizia civile*, 1977, I, p. 941.

#### **Natura giuridica delle federazioni sportive nazionali.**

Consiglio di Stato, 27 luglio 1955, n. 607, in *Il Consiglio di Stato*, 1955, I, p. 958.

Corte d'Appello di Roma, 9 novembre 1956, in *Rivista di diritto sportivo*, 1957, p. 252;

Consiglio di Stato, 12 dicembre 1962, n. 865, in *Foro Italiano*, 1963, III, p. 119.

Tribunale di Roma, 18 febbraio 1963, in *Rivista di diritto sportivo*, 1964, p. 224.

Corte di Cassazione, 3 aprile 1963, n. 811, in *Foro Italiano*, 1963, I, p. 894.

Corte di Cassazione, 29 luglio 1963, n. 2118, in *Foro Italiano*, 1963, I, p. 1631.

Corte di Cassazione, Sezioni unite, 19 giugno 1968, n. 2028, in *Rivista di diritto sportivo*, 1968, p. 290.

Consiglio di Stato, 6 marzo 1973, n. 80, in *Il Consiglio di Stato*, 1973, I, p. 467.

Corte di Cassazione, 11 febbraio 1978, n. 625, in *Foro Italiano*, 1978, I, p. 862.

Corte di Cassazione, Sezioni unite, 12 maggio 1979, n. 2725, in *Foro Italiano*, 1979, I, p. 1117.

Consiglio di Stato, Sezione II, n. 326, 6 luglio 1983, in *Rivista di diritto sportivo*, 1986, p. 182.

## CAPITOLO 2

### SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI E DIRITTO SOCIETARIO.

#### **Causa del contratto di società.**

Corte di Cassazione, 14 ottobre 1958, in *Foro Italiano*, 1958, I, p. 1617.

#### **Natura di impresa delle società sportive professionistiche.**

Corte di Cassazione, Sezioni unite, 26 gennaio 1971, n. 171, in *Rivista di diritto commerciale*, 1971, II, p. 107.

Corte d'Appello di Firenze, 17 maggio 1974, in *Rivista di diritto sportivo*, 1974, p. 257.

Tribunale di Salerno, 20 aprile 1977, in *Giurisprudenza di merito*, 1977, I, p. 1015.

Tribunale di Savona, 18 gennaio 1982, in *Foro Italiano*, 1982, I, p. 832.

Tribunale di Venezia, 24 marzo 1983, in *Il fallimento* n. 2, 1985, p. 196.

#### **Scopo di lucro e società sportive.**

Tribunale di Rovereto, Decreto 5 marzo 1970, in *Rivista di diritto commerciale*, 1971, II, p. 107.

Corte d'Appello di Trento, Decreto 18 maggio 1970, in *Rivista di diritto commerciale*, 1971, II, p. 107.

## **L'IMPOSIZIONE SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI.**

### **Diritti di ripresa radiotelevisiva.**

Pretura di Roma, Ordinanza del 3 luglio 1981.

Pretura civile di Roma, 18 settembre 1987.

### **Pubblicità commerciale.**

Corte di Cassazione, 15 gennaio 1979, n. 296, in *Corriere tributario*, n. 36, 1979, p. 1235.

Corte di Cassazione, 10 dicembre 1984, n. 4894, in *Giustizia civile*, 1985, I, p. 1092.

Tribunale Amministrativo Regionale Lombardia, 6 agosto 1987, n. 603, in *Foro amministrativo*, 1988, p. 677.

Corte di Cassazione, Sezione I, 10 ottobre 1991, n. 10662, in *Il fisco*, n. 42, 1991, p. 6958.

### **Spese di rappresentanza.**

Commissione Tributaria Centrale, Sezione V, 13 giugno 1983, n. 1763.

Commissione Tributaria centrale, 12 marzo 1985, n. 10349.

### **Trasferimento di atleti tra società sportive.**

Tribunale di Roma, 12 luglio 1972, *Giurisprudenza di merito*, 1974, I, p. 198.

Corte di Cassazione, 28 luglio 1981, n. 4845, in *Giustizia civile*, 1982, p. 2416.

Commissione tributaria di I grado di Torino, Sezione VII, 30 gennaio 1987, in *Il fisco*, n. 31, 1987, p. 4941.

### **Contributi e liberalità.**

Commissione tributaria di I grado di Torino, Sezione VII, 20 marzo 1987, n. 3803, in *Diritto e pratica tributaria*, 1987, p. 403.

## **IMPOSTA SUGLI SPETTACOLI, IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI.**

### **Imposta sugli spettacoli e compensi per sponsorizzazione e diritti di ripresa radiotelevisiva.**

Tribunale di Roma, Sezione I civile, 15 settembre 1987, n. 11482, in *Bollettino tributario*, n. 5, 1988, p. 412.

## CAPITOLO 5

### **ORGANISMI SPORTIVI COSTITUITI NELLA FORMA DI ASSOCIAZIONE. ASPETTI DI DIRITTO CIVILE.**

#### **Responsabilità degli amministratori di un organismo sportivo dilettantistico.**

Commissione Tributaria Centrale, Sezione V, n. 5109, in E. Caira, Società e associazioni sportive, Ed. Il Sole 24 ore, 1991, p. 25.

## CAPITOLO 7

### **DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE.**

#### **Nozione di reddito complessivo.**

Corte di Cassazione, Sezione I, 17 dicembre 1953.

#### **Determinazione del reddito con contabilità non separata.**

Commissione Tributaria Centrale, Sezione III, 5 febbraio 1986, n. 1073.  
Commissione tributaria di I grado di Roma, 20 febbraio 1986.

## CAPITOLO 10

### **LEGGE 23 MARZO 1981, N. 91 E ISTITUTO GIURIDICO DELLA TRASFORMAZIONE DELLE SOCIETÀ.**

Corte di Cassazione, 5 aprile 1971, n. 979, in Diritto fallimentare, 1972, II, p. 79.  
Corte di Cassazione, 7 marzo 1977, n. 925, in Giurisprudenza commerciale, 1977, II, p. 610.  
Corte di Cassazione, 20 gennaio 1978, in Giustizia civile, 1978, I, p. 654.  
Corte di Cassazione, 24 marzo 1978, n. 2592, in Foro Italiano, 1978, Voce Società, n. 341.  
Corte di Cassazione, 21 giugno 1979, n. 3480, in Foro Italiano, 1979, Voce Società, n. 323.  
Corte di Cassazione, 27 giugno 1981, n. 4085, in Diritto fallimentare, 1981, II, p. 406.  
Corte di Cassazione, 21 novembre 1981, in Rivista del notariato, 1982, p. 123.  
Corte d'Appello di Firenze, 19 gennaio 1982, n. 3, in Bollettino tributario, 1982, n. 15.  
Corte di Cassazione, 12 aprile 1984, n. 2369, in Foro Italiano, 1984, Voce Società, n. 831.

# CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI.

## CAPITOLO 3

### L'IMPOSIZIONE SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI.

#### **Spese di rappresentanza.**

Risoluzione Ministeriale Direzione Generale delle imposte dirette, 12 novembre 1974, n. 2/1053, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 6, 1992, p. 219.

#### **Sponsorizzazione sportiva.**

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 5 novembre 1974, n. 2/1016, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 6, 1992, p. 219.  
Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 17 giugno 1992, n. 9/204, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 6, 1992, p. 240.

#### **Trasferimento di atleti tra società sportive.**

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 21 novembre 1981, n. 9/1690, in Il fisco, n. 16, 1985, p. 2435.

## CAPITOLO 4

### IMPOSTA SUGLI SPETTACOLI, IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E SOCIETÀ SPORTIVE DI CAPITALI.

#### **Regime forfettario ex art. 74, quinto comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.**

Circolare n. 9/400107 del 15 febbraio 1974, in E. Caira, Società e associazioni sportive, Ed. Il Sole 24 ore, 1991, p. 111.

Circolare n. 142/E del 9 agosto 1994.

#### **Proventi da sponsorizzazione e imposta sugli spettacoli.**

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale Tasse, 21 dicembre 1985, n. 352104, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 6, 1992, p. 232.

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale Tasse, 13 gennaio 1988, n. 461414, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 6, 1992, p. 234.

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale Tasse, 28 giugno 1988, n. 501735, in Quaderni monotematici de la Rassegna Tributaria, n. 6, 1992, p. 234.

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale Tasse, 1 agosto 1990, n. 503114, in E. Caira, Società e associazioni sportive, Ed. Il Sole 24 ore, 1991, p. 119.

Risoluzione Ministeriale Direzione Generale Tasse, 10 novembre 1990, n. 403414, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 6, 1992, p. 238.

## CAPITOLO 6

### **QUALIFICAZIONE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DA UN PUNTO DI VISTA TRIBUTARIO.**

#### **Enti commerciali e enti non commerciali.**

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 16 agosto 1974, n. 11/539, in *Il fisco*, n. 33, 1974, p. 7654.

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 20 settembre 1975, n. 2/1562, in *Il fisco*, n. 41, 1975, p. 8789.

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 18 dicembre 1975, n. 10/50115, in C. Sacchetto, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo unico*, *Circolare del Corriere tributario*, n. 8, 1989, p. 31.

## CAPITOLO 7

### **DETERMINAZIONE DEL REDDITO COMPLESSIVO DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE.**

Circolare 30 aprile 1977, n. 7/1496, in *Rassegna tributaria*, 1979, III, p. 483.

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 5 maggio 1979, n. 9/406.

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 22 aprile 1985, n. 11/189, in E. Caira, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 ore, p. 234.

## CAPITOLO 8

### **TRATTAMENTO TRIBUTARIO DEI PROVENTI E COSTI TIPICI DI UN'ASSOCIAZIONE SPORTIVA.**

#### **Contributi ad associazioni sportive.**

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 25 agosto 1989, n. 11/606, in E. Caira, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 ore, p. 229.

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 10 agosto 1990, n. 11/803, in E. Caira, *Società e associazioni sportive*, Ed. Il Sole 24 ore, p. 231.

#### **Proventi da sponsorizzazione.**

Risoluzione Ministeriale della Direzione Generale delle imposte dirette, 21 novembre 1986, n. 11/888, in *Quaderni monotematici de la Rassegna Tributaria*, n. 6, 1992, p. 226.

**ASSOCIAZIONI SPORTIVE E IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.**

**Operazioni commerciali occasionali.**

Risoluzione ministeriale Direzione Generale Tasse, 4 marzo 1985, n. 400686, in E. Caira, Società e associazioni sportive, Ed. Il Sole 24 ore, p. 77.

**Enti di tipo associativo e I.V.A..**

Circolare Direzione Tasse 3 agosto 1979, n. 25, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 9, 1991, p. 155.

Risoluzione ministeriale Direzione Generale Tasse, 3 novembre 1981, n. 384088, in E. Caira, Società e associazioni sportive, Ed. Il Sole 24 ore, p. 72.

Risoluzione ministeriale Direzione Generale Tasse, 30 marzo 1983, n. 331139, in E. Caira, Società e associazioni sportive, Ed. Il Sole 24 ore, p. 74.

**Contributi e liberalità.**

Risoluzione ministeriale Direzione Generale Tasse, 30 luglio 1990, n. 410347, in E. Caira, Società e associazioni sportive, Ed. Il Sole 24 ore, p. 80.

**Proventi da attività didattiche.**

Risoluzione Ministeriale Direzione Generale Tasse, 13 aprile 1978, n. 360751, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 9, 1991, p. 148.

Risoluzione Ministeriale Direzione Generale Tasse, 26 maggio 1978, n. 361426, in Quaderni monotematici de la Rassegna tributaria, n. 9, 1991, p. 149.

Risoluzione Ministeriale Direzione Generale Tasse, 24 maggio 1986, n. 360948.