

SOCIETÀ DI CAPITALI SPORTIVE DILETTANTISTICHE E ART. 148 TUIR

Dubbi interpretativi e questioni irrisolte

SOMMARIO: 1. *Premessa* – 2. *La natura giuridica dell'ente sportivo dilettantistico costituito nella forma di società di capitali senza scopo di lucro* – 3. *L'applicabilità dell'art. 148, 3° comma, del TUIR alle prestazioni rese in favore dei non soci di società sportiva dilettantistica.*

1. *Premessa*

L'art. 148 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, prevede che ai fini IRES non è considerata commerciale l'attività svolta dagli enti non commerciali residenti nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo e che le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

Sono, invece, considerate commerciali (e sono, perciò, fonte di redditi di impresa se abbiano carattere di abitualità ovvero di redditi diversi, se occasionali) le attività di cessione 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.

Queste attività, perciò, non possono essere qualificate "commerciali" sino a che siano alimentate da quote associative sganciate dall'ammontare dei benefici che i singoli associati o partecipanti traggono da esse; mentre lo diventano se, e nei limiti in cui, alle prestazioni dell'ente si ricollega una specifica controprestazione dell'associato o partecipante (ancorché sotto forma di contributi o quote supplementari) (1).

Con particolare riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche, la disposizione contenuta nel 3° comma dell'art. 148 (derogando in parte alla disciplina dettata dai due commi precedenti) prevede che non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Fanno eccezione a tale regime normativo alcune cessioni di beni e prestazioni di servizi tassativamente elencate dal legislatore nel medesimo art. 148 del TUIR.

Più precisamente, sono considerate attività commerciali e perciò assoggettate a tassazione:

1. le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita,
2. le somministrazioni di pasti,
3. le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore,
4. le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito,
5. le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali,
6. 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.

Uniche condizioni previste dal legislatore per l'applicazione di tali agevolazioni fiscali sono quelle previste negli ultimi commi del citato art. 148 e cioè che (i) le associazioni interessate redigano i propri atti o statuti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata e (ii) si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti:

1. il "divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge";
2. l'"obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'art. 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge";
3. la previsione di una "disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative, volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione";
4. l'"obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie";
5. l'"eleggibilità libera degli organi amministrativi" nonché il "principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile", la "sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee for-

(1) In tal caso, infatti, lo scambio di utilità tra l'ente e il suo membro non differisce da quello che potrebbe realizzarsi fra parti indipendenti sul mercato.

me di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti" la previsione dell'ammissione del "voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale";

6. l'"intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa."

L'interpretazione letterale della disposizione appena richiamata indurrebbe ad escluderne l'applicabilità alle società di capitali che esercitano attività sportive dilettantistiche. Le s.p.a. e le s.r.l., infatti, sono enti che, ai sensi di quanto dispone l'art. 2247 c.c., esercitano attività di natura economica, allo scopo di dividere gli utili tra i soci e, perciò, si appalesano non compatibili con quanto prevede l'art. 148 del TUIR appena esaminato.

Il legislatore, però, con l'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ha espressamente previsto che "Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro" e ha imposto una serie di obblighi ulteriori che le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono rispettare in sede di costituzione.

Più precisamente, esse devono costituirsi con atto scritto, che contenga l'espressa indicazione dei seguenti elementi:

- 1) la sede legale;
- 2) la denominazione;
- 3) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;
- 4) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- 5) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi dell'attività non possono in nessun caso essere divisi tra gli associati, anche in forme indirette;
- 6) le norme sull'ordinamento interno, ispirato ai principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche, che assumono la forma di società di capitali o cooperative, per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- 7) l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte di organi statutari;
- 8) le modalità di scioglimento dell'associazione;
- 9) l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

L'intervento del legislatore con l'art. 90 della legge n. 289/2002, anziché risolvere i dubbi interpretativi prospettati dall'art. 148 del TUIR, ha sollevato nuove questioni relative al regime tributario da applicare agli enti sportivi costituiti nella forma di società di capitali senza fine di lucro.

Una delle questioni più dibattute riguarda l'applica-

bilità dell'art. 148, 3° comma, del TUIR, ai frequentatori-non soci di società sportive dilettantistiche.

Di seguito, perciò, nel tentativo di fornire una soluzione al problema, si esaminerà anzitutto la natura giuridica di tali enti sportivi. Solo individuando i caratteri peculiari che distinguono le società di capitali dalle associazioni (riconosciute/non riconosciute) che svolgono attività sportive dilettantistiche, infatti, sarà possibile cogliere gli elementi che connotano l'applicazione dell'art. 148, 3° comma, del TUIR citato nei confronti del frequentatore associato ovvero del non socio.

2. La natura giuridica dell'ente sportivo dilettantistico costituito nella forma di società di capitali senza scopo di lucro

Uno dei primi interrogativi che solleva la lettura dell'art. 90 della legge n. 289/2002, attiene al rapporto esistente tra questa nuova disposizione e la disciplina dettata dall'art. 2247 c.c.

È noto, infatti, che, secondo i principi generali di diritto comune, ciò che distingue le associazioni dalle società è, da un profilo funzionale, lo scopo verso cui è rivolta l'attività dei partecipanti che nelle società deve avere natura economica (l'art. 2247 c.c. prevede, infatti, che "due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica, allo scopo di dividerne gli utili") e nelle associazioni, invece, deve essere di tipo ideale, non economico, anche se può essere raggiunto con l'esercizio di un'attività economica (2).

Dalla lettura coordinata dell'art. 90 della legge n. 289/2002 e dell'art. 148 del TUIR si rileva, invece, la creazione di un ente sportivo costituito nella forma societaria, ma privo dello scopo economico ed, anzi, connotato dal fatto che lo statuto debba prevedere l'espresso divieto di procedere alla divisione (in qualsiasi forma) di utili o avanzi di gestione.

Le perplessità poste dalle disposizioni appena richiamate inducono perciò a verificare in sede interpretativa la natura dei due enti, avendo riguardo alla loro struttura.

Sotto questo profilo, nel diritto comune si è soliti precisare che elemento distintivo che caratterizza i due enti sia la struttura, aperta nelle associazioni e chiusa nelle società (3).

(2) Sul punto si veda BERETTA, *Società e associazioni sportive dilettantistiche - Profili giuridici e fiscali*, in *Boll. Trib.*, 2005, 832; BIGLIAZZI GERI, BRECCIA, BUSNELLI, *Diritto civile, Norme, soggetti e rapporto giuridico*, Torino, 1987, ristampa 1995, 186 - 190, nonché AURICCHIO, *Associazioni riconosciute*, in *Enc. dir.*, III, 1958, 894 ss.; RUBINO, *Le associazioni non riconosciute*, Milano, 1952; in giurisprudenza, Corte Appello Palermo 7 aprile 1989, in *Giur. comm.*, 1992, II, 61, la quale ha ritenuto in particolare: "Associazioni e fondazioni, in mancanza di qualsiasi determinazione legislativa in ordine alle attività esercitabili per il conseguimento degli scopi ideali che le caratterizzano, possono svolgere anche attività imprenditoriali, che rispetto agli scopi istituzionali possono trovarsi o in rapporto meramente strumentale, in quanto volte al reperimento dei mezzi occorrenti per gli stessi, oppure in rapporto diretto, in quanto di per sé idonee all'immediata realizzazione degli scopi medesimi ...".

(3) SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, 151. L'Autore giunge a ritenere che la nozione di società dovrebbe ridursi ad una definizione in termini di "pura struttura" idonea a servire di volta in volta scopi diversi.

A tale impostazione di pensiero, vi è, per la verità, chi ha rilevato che la struttura "chiusa" non caratterizza solo il fenomeno societario, ben potendosi avere associazioni atipiche a struttura chiusa, qualora gli associati decidano di assumere tale modello organizzativo (4). Ciò che connota e distingue i due enti, sarebbe infatti unicamente lo scopo che, nelle società è elemento essenziale, causa tipica, e deve essere lucrativo, mentre nelle associazioni deve essere di natura non economica. Le società, poi, si caratterizzerebbero per il fatto che i soci svolgono in comune un'attività con lo scopo di dividere l'utile economico perseguito.

Le disposizioni tributarie in tema di società e associazioni sportive dilettantistiche non precisano alcunché riguardo alla struttura degli enti.

Il comma 18 dell'art. 90 citato si limita, infatti, a precisare che le norme sull'ordinamento interno delle associazioni devono essere ispirate ai principi di democrazia e uguaglianza, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali. Per le società, invece, rinvia alle disposizioni del codice civile.

L'art. 148 del TUIR, poi, dispone che gli statuti devono ispirarsi (i) al principio della libera eleggibilità degli organi amministrativi, (ii) a quello del voto singolo di cui all'art. 2532, 2° comma, c.c. e (iii) alla sovranità dell'assemblea.

Nulla è detto, invece, per quanto attiene alla struttura di tali enti.

Si è indotti, allora, a ritenere che il modello strutturale a cui si è riferito il legislatore tributario sia quello del codice civile e, perciò, sembra potersi concludere che le associazioni sportive dilettantistiche siano enti a struttura "aperta", mentre le società siano a struttura "chiusa".

Pare, dunque (e si anticipano le conclusioni a cui si giungerà) che il legislatore tributario abbia tipizzato un nuovo modello di ente sportivo caratterizzato da uno scopo non economico (sportivo) e da una struttura che può essere chiusa o aperta, a seconda che i partecipanti optino per la forma della società sportiva dilettantistica ovvero dell'associazione sportiva dilettantistica.

Tale conclusione trae forza dall'esame dell'art. 2247 c.c. in coordinato disposto con i principi in tema di causa del contratto e con le nuove norme tributarie.

Si è voluto indagare sulla forza abrogativa o derogatoria delle norme contenute nell'art. 90 della legge n. 289/2002 e nell'art. 148 del TUIR per verificare se con esse il legislatore abbia voluto escludere lo scopo lucrativo tra gli elementi essenziali di un nuovo tipo societario (quello delle società di capitali sportive dilettantistiche, per l'appunto), ovvero se, dietro al *nomen* di società sportiva dilettantistica, abbia, in realtà, voluto celare un particolare tipo di associazione di diritto comune avente struttura chiusa (5).

(4) GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute*, in *Commentario al Codice Civile a cura di Scialoja e Branca*, I, *Delle persone e della famiglia*, Bologna, 1986, 35-37.

(5) Si è osservato che secondo una parte degli interpreti le numerose deroghe all'art. 2247 c.c. sarebbero il segno del tramonto dello scopo lucrativo delle società di capitali, poiché la società di capitali sarebbe diventata una mera forma che può essere utilizzata per scopi diversi. SANTINI, in particolare, ha

La questione, per la verità, non è nuova e, infatti, in passato, con l'art. 22, 2° comma, dello Statuto tipo della Federazione Italiana Giuoco Calcio (F.I.G.C.) approvato con delibera del 16.9.1966 era stato fissato il divieto di ripartire gli utili tra i soci di società sportiva professionistica costituita in forma di società di capitali senza scopo di lucro (6).

La Corte di Cassazione, intervenuta sulla questione della natura di tali enti sportivi, con il celebre caso Meroni, affermò che si trattava di società svolgente attività di impresa (7).

rilevato che tra i casi tassativi di nullità delle società di capitali enunciati nell'art. 2332 c.c., dopo le modifiche introdotte dal D.P.R. 29 dicembre 1969, n. 1127, non fosse ricompresa la mancanza di causa e quindi dello scopo di lucro. Conseguentemente, ha ritenuto che il contratto di società debba essere completamente svincolato dalla sua causa e debba essere guardato quale negozio astratto. Così SANTINI, *op. cit.*, 151. CIRENEI, *Le associazioni sportive società per azioni*, in *Riv. dir. comm.*, 1970, I, 492, partendo dall'inessenzialità dello scopo di lucro nella figura dell'imprenditore, ha ritenuto che si sia verificata un'analoga svalutazione di esso nella fattispecie societaria. La società sarebbe perciò gestione collettiva dell'impresa: l'esistenza dell'impresa sarebbe di per sé sufficiente ad integrare la causa del contratto sociale.

A tale pensiero, altra parte della dottrina ha obiettato che l'esercizio in comune di un'attività economica debba essere completato dal tipo di risultato (utile o guadagno mutualistico) che le parti si propongono di ottenere e dalla sua destinazione (egoistica o altruistica), perché solo in questo modo 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). Al riguardo, si veda OPPO, *L'essenza della società cooperativa e studi recenti*, in *Riv. 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* così MARASA, *Le società senza scopo di lucro*, Milano, 1984; ID., *Scopi non lucrativi e scopi non economici nei contratti associativi del libro V del codice civile: problemi e prospettive*, in *Gli enti non profit in Italia*, PONZANELLI (a cura di), Padova, 1994, 185 ss.. Si è concluso, perciò, nel senso che le deroghe all'art. 2247 c.c. altro non siano che norme speciali di carattere eccezionale specificamente dettate per regolare casi particolari tassativamente individuati dal legislatore.

(6) 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); (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); (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.

(7) Cass., sez. un., 26 gennaio 1971, n. 171, in *Riv. dir. comm.*, 1971, II, 107, ha ritenuto che non vi fosse alcun 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. 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 al-

La dottrina invece, era divisa tra quanti (8) ritenevano trattarsi di contratto nullo per violazione dell'art. 2247 c.c. e per assenza di causa tipica e quanti (9) affermavano trattarsi di società in cui la causa economica doveva individuarsi nel risultato (utile, guadagno economico) ovvero nei vantaggi para-economici perseguiti. I primi affermavano che l'esercizio in comune di un'attività economica dovesse essere completato dal tipo di risultato (utile o guadagno mutualistico) che le parti si propongono di ottenere e dalla destinazione (egoistica o altruistica) dell'impresa, che costituisce il fulcro che integra la causa del contratto sociale. I secondi avevano escluso che la causa del contratto di società fosse lo scopo di lucro e avevano ampliato la nozione di "scopo di lucro" fino a comprendere nell'utile societario una serie di vantaggi para-economici ultronei rispetto alla distribuzione di denaro.

Vi è stato, poi, chi (10) aveva escluso di dover ricondurre le società sportive nella fattispecie di cui all'art. 2247 c.c. e aveva ritenuto che le società calcistiche sarebbero dovute essere qualificate come associazioni atipiche, perché, come le associazioni, esse perseguono fini (non economici) e l'attività economica di organizzazione degli spettacoli è solo strumentale al perseguimento del fine primario non economico (11). Poiché, però, esse, nella struttura, non rispettano i caratteri tipologico-organizzativi dell'associazione (e, infatti, l'adozione della forma società per azioni comporta l'assunzione di una struttura personale chiusa) si tratterebbe di associazioni atipiche.

Intervenuto il legislatore stabilì che i sodalizi sportivi professionistici dovessero essere costituiti nella forma "di s.p.a. e di s.r.l." (spec. art. 10 della legge 23 marzo 1981, n. 91) e, fermo restando il divieto di "distribuire utili sotto qualsiasi forma", impose l'obbligo di destinare un 10 per cento degli utili a scuole giovanili di addestramento. Tale ultima disposizione sembrò il riconoscimento legislativo che nella società dovesse sussistere l'obbligo di distribuire gli

la realizzazione della finalità produttiva che egli si promette. E nulla impedisce che anche all'azienda dell'impresa sportiva possa riferirsi il concetto di avviamento".

(8) Si veda MINERVINI, *Il nuovo Statuto tipo delle società calcistiche*, in *Riv. dir. sport.*, 1967, 678 ss., spec. 680, nonché CAMPOBASSO, *Diritto commerciale*, II, Torino, 2002, V ed., 182; OPPO, *op. cit.*, 385, per il quale "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.

(9) Si veda CIRENEI, *op. cit.*, 492.

(10) Si veda GALGANO, *op. cit.* Secondo l'Autore le associazioni in senso stretto sarebbero caratterizzate da connotati positivi, quali l'organizzazione di tipo corporativo (37 ss.), la struttura personale aperta (48 ss.) e lo scopo non economico (59 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. comporterebbe l'assunzione di una struttura personale chiusa.

(11) Si veda 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".

utili (seppure in via indiretta) e l'ente sportivo venne ricondotto, perciò, nell'alveo delle previsioni dell'art. 2247 c.c.

Per quanto riguarda le società sportive dilettantistiche, invece, il legislatore ha imposto che esse siano non solo prive dello scopo economico ma anche connotate dall'indicazione statutaria dell'espresso divieto di procedere alla divisione (in qualsiasi forma) di utili o avanzi di gestione.

Sulla scorta delle posizioni interpretative del passato (12), sembra potersi concordare con quanti ritengono che il legislatore abbia dettato particolari norme a carattere speciale che non dovrebbero essere lette nel senso dell'affermazione di una nuova nozione di società, definibile in termini di "pura struttura", idonea a servire di volta in volta scopi diversi, quanto piuttosto quale riconoscimento di un nuovo significato allo "scopo di lucro", dalla valenza più ampia di scopo economico, quale connotato essenziale della società. Lo scopo dell'ente, perciò, potrebbe consistere ora nel conseguimento dei cd. "vantaggi cooperativi" (13) nella realizzazione di utili da devolvere a finalità pubbliche, nella produzione di utilità economiche che i consorziati realizzano attraverso l'organizzazione comune, ovvero (per quanto interessa il settore sportivo) nel perseguimento di quegli interessi economici di enorme rilevanza che l'attività sportiva riesce a muovere nel settore professionistico (14).

Nel caso delle società sportive dilettantistiche, però, appare evidente che gli interessi sottesi alla costituzione di un ente sportivo siano per lo più legati ad una passione comune e alla volontà di praticare uno specifico sport; gli scopi economici ulteriori sono solo marginali e secondari.

La scelta di costituire un ente sportivo dilettantistico nella forma di società di capitali ovvero di associazione sembra dettata principalmente dalla volontà di conferire all'ente una struttura chiusa ovvero di prevedere l'ingresso di un flusso continuo di partecipanti (struttura aperta). Lo scopo economico non rileva, se non in via accessoria e (per lo più) strumentale al mantenimento in vita dell'ente medesimo.

Discende che, nella sostanza, dietro al nomen "società di capitali" si celi una realtà associativa connotata unicamente da una struttura chiusa, anziché aperta. Nel mondo dello sport dilettantistico, cioè, il fenomeno societario sembra qualificare un modello associativo peculiare, a struttura chiusa.

Tale conclusione è rafforzata, poi, dalla lettura della circ. 22 aprile 2003, n. 21/E (15) con la quale il Ministero delle finanze ha fornito le linee interpretative della riforma fiscale sugli enti sportivi dilettantistici.

Ivi si legge, infatti, che «L'art. 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002 ha introdotto, ... un'importante novità consistente nell'estensione delle disposizioni del-

(12) Sul punto si veda BIGLIAZZI GERI, BRECCIA, BUSNELLI, *op. cit.*, 186-190.

(13) Si veda VERRUCOLI, *Cooperative (imprese)*, in *Enc. dir.*, X, 1962, 560 ss.

(14) In giurisprudenza si veda Corte Appello Trento 13 giugno 1970, in *Riv. dir. comm.*, 1971, II, 118.

(15) In *Boll. Trib.*, 2003, 691.

la legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche «alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro» e che «Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro costituiscono una nuova categoria soggettiva, individuata ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, destinataria del particolare regime di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche».

L'Amministrazione finanziaria, cioè, sembra confermare la possibilità di operare un rinvio generale alle disposizioni contenute nel capo III, titolo 2, del TUIR (sulle associazioni) anche per le società sportive dilettantistiche.

I commi da 1 a 11 ed il comma 23 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, poi, convincono ulteriormente della natura associativa di tali enti, fugando ogni residuo dubbio. Tali disposizioni, infatti, estendendo espressamente alle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro le «agevolazioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e dalle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (comma 1)», paiono fare un rinvio generale alle disposizioni del capo III, titolo 2, del TUIR.

Sembra potersi ritenere (16), pertanto, confermato che dietro il *nomen* di società di capitali, si celi, in realtà un particolare modello di associazione a struttura organizzativa «chiusa» e che ad essa possano applicarsi tutte le disposizioni tributarie previste per le associazioni sportive dilettantistiche. In particolare, troverà applicazione anche per tali enti l'agevolazione tributaria contenuta nell'art. 148, 3° comma, del TUIR.

3. *L'applicabilità dell'art. 148, 3° comma, del TUIR alle prestazioni rese in favore dei non soci di società sportiva dilettantistica*

La conclusione della possibile applicazione dell'art. 148, 3° comma, del TUIR anche alle società sportive dilettantistiche, pone il problema dell'ambito in cui la norma può operare e delle fattispecie che disciplina.

La disposizione, infatti, dettata dal legislatore con riferimento ad un ente a struttura aperta riconosce l'esenzione d'imposta per le somme corrisposte per attività svolte «in diretta attuazione degli scopi istituzionali», da «iscritti, associati o partecipanti». Ci si chiede, perciò, se sia possibile applicare il com-

(16) Ci si allinea, così, a quella linea di pensiero per cui le società senza scopo di lucro non avrebbero una significativa «specificità», derogatoria delle norme di diritto comune sulle società di capitali e non sarebbe possibile applicare ad esse le norme del titolo V del codice civile. Così Cass. 16 novembre 1976, n. 4252, in *Giur. it.*, 1978, I, 1, c. 633; Trib. Milano 10 aprile 1972; Corte Appello Torino 10 febbraio 1983 e Trib. Milano 22 marzo 1984 citate in GALGANO, *I grandi orientamenti della giurisprudenza civile e commerciale - Le associazioni, le Fondazioni, i comitati*, Torino, 65 ss., nonché Cass. 17 marzo 1975, n. 1018. In senso contrario si veda MASTROIACOVO, *La mancanza dello scopo di lucro nelle società di capitali: lo strano caso del regime fiscale delle società che svolgono attività sportiva dilettantistica*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 6, 787.

ma 3 dell'art. 148 del TUIR al caso di attività rese nei confronti di frequentatori-non soci di società di capitali sportive dilettantistiche, dal momento che, nella maggior parte dei casi, le prestazioni rese in conformità alle finalità istituzionali delle società di capitali senza scopo di lucro, sono rivolte a soggetti terzi (non soci).

Un'interpretazione letterale dell'art. 148 del TUIR, per cui «non si considerano commerciali le attività ... effettuate ... nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali ...», ha indotto qualche interprete (17) a ritenere di dover limitare l'applicazione dell'art. 148 del TUIR nei soli confronti dei soggetti tesserati ad una delle Federazioni riconosciute dal CONI, a nome della società sportiva. Il rapporto di tesseramento, in luogo del diritto a modificare lo statuto, andrebbe, perciò, a garantire che la prestazione venga resa con l'intento di realizzare le finalità sportive proprie della società senza scopo di lucro.

Un'interpretazione della norma che tenga conto anche dei suoi principi ispiratori, però, convince della non imponibilità ai fini IRES, non solo delle entrate provenienti dai tesserati alle Federazioni Sportive o Enti Nazionali di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, ma di ogni soggetto «partecipante» e cioè che sia parte dell'attività sportiva dilettantistica svolta dall'ente perché atleta ovvero soggetto che ne condivida lo scopo non lucrativo, indipendentemente dalla circostanza di essere socio della società.

Tale linea di pensiero, peraltro, sembra essere condivisa dall'Amministrazione finanziaria, la quale, con la citata circ. n. 21/E/2003, ha affermato che possa applicarsi nei confronti delle società sportive dilettantistiche la disposizione contenuta nell'art. 111, comma 3, del TUIR (ora art. 148, comma 3).

Nonostante gli sforzi degli interpreti, però, si auspica un intervento chiarificatore del legislatore.

Avv. Katia Scarpa

(17) Cfr. N. FORTE, *Le società di capitali senza scopo di lucro: le prestazioni nei confronti dei "frequentatori" degli impianti*, in www.fiscosport.it, 2006, il quale rileva che l'interpretazione letterale della disposizione indurrebbe a concludere nel senso della impossibile applicazione dell'art. 148 del TUIR ai frequentatori-non soci poiché nella maggior parte dei casi gli utenti delle prestazioni rese dalle società senza scopo di lucro sono soggetti che, non essendo titolari di quote di partecipazione al capitale, non possono esercitare il diritto di voto per l'approvazione e le modifiche dello statuto. L'autore, però, osserva che gli associati, i soci e i frequentatori di enti sportivi sono tutti partecipi di un medesimo scopo comune. Il problema dell'impossibilità di attribuire ai frequentatori del circolo il diritto di votare le modificazioni statutarie, allora, potrebbe essere risolto limitando l'applicazione dell'art. 148 del TUIR nei soli confronti dei soggetti tesserati per una delle Federazioni riconosciute dal CONI, a nome della società sportiva. Il rapporto di tesseramento, in luogo del diritto a modificare lo statuto, varrebbe infatti a garantire che la prestazione sia resa con l'intento di realizzare le finalità sportive proprie della società senza scopo di lucro.