

LA DIMENSIONE GIURIDICA DELLO SPORT II

GIUSTIZIA, FISCALITÀ E IMPRESA
NEL FENOMENO SPORTIVO

a cura di
Andrea Lepore, Clelia Buccico
Laura Letizia, Chiara Ghionni

EDITORIALE SCIENTIFICA
NAPOLI



LA DIMENSIONE GIURIDICA DELLO SPORT
II
GIUSTIZIA, FISCALITÀ E IMPRESA
NEL FENOMENO SPORTIVO

a cura di

Andrea Lepore - Clelia Buccico
Laura Letizia - Chiara Ghionni

Editoriale Scientifica
Napoli

*Finanziato dall'Unione europea - CUP : B53D23010980006 - Progetto PRIN 2022
"SPORTAGE - Sustainable Policies and Organization for a Revolutionary Transition:
Accountability, Growth and Equality".*

*Pubblicato con il contributo del Dipartimento di Economia e del Dipartimento di Scienze
Politiche dell'Università degli Studi della Campania Luigi Vanvitelli.*

Proprietà letteraria riservata

Questo volume è in open access

© Copyright 2025 Editoriale Scientifica s.r.l.

via San Biagio dei Librai, 39 - 80138 Napoli
www.editorialescientifica.com info@editorialescientifica.com

ISBN 979-12-235-0502-1

INDICE

Prefazione

IX

I. CONVEGNO

«Limiti e prospettive della giustizia sportiva», Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”, Napoli, 21 giugno 2024 - Proceedings of the conference «Limiti e prospettive della giustizia sportiva», University of Campania “Luigi Vanvitelli”, Naples, June 21, 2024

Mario Luigi Torsello

Giurisdizione statale e giustizia sportiva - *State jurisdiction and sports justice* 3

Roberta Landi

Corte di giustizia europea e giudizio sportivo. Il caso Superlega - *European Court of Justice and Sports Judgment: The Super League Case* 39

Stefano Palazzi

L'azione della Procura federale - *The action of the Federal Prosecutor's Office* 57

Gerardo Mastrandrea

Violenza negli stadi e discriminazione razziale. Il ruolo del giudice sportivo - *Violence in stadiums and racial discrimination. The role of the sports judge* 67

Piero Sandulli

L'evoluzione e le prospettive della giustizia sportiva e quella del Collegio di Garanzia dello sport - *The Evolution and Prospects of Sports Justice and the Collegio di Garanzia dello Sport* 75

Pietro Perlingieri

A margine di un convegno in tema di giustizia sportiva - *On the sidelines of a conference on sports justice* 85

II. CONVEGNO

«Il diritto tributario e il fenomeno sportivo», Università degli Studi di Roma “Foro Italico”, Roma, 8 novembre 2024 - Proceedings of the conference «Il diritto tributario e il fenomeno sportivo», University of Roma “Foro Italico”, Rome, November 8, 2024

Matteo Clò

La “nuova” disciplina fiscale applicabile ai redditi di lavoro sportivo - *The “new” income tax regime for sports workers* 91

Gianluigi Bizioli

Il trattamento dei proventi derivanti dallo sfruttamento economico dei diritti d'immagine dello sportivo nel sistema delle imposte sui redditi - *The Tax Treatment of Revenues Arising from the Commercial Exploitation of Athletes' Image Rights within the Income Tax Framework* 99

Daniela Casale

L'impresa sociale quale opportunità per le società sportive dilettantistiche - *The management of sport facilities: between public services, urban regeneration and social inclusion* 109

Stefano Fiorentino

Requisiti statutarî degli enti sportivi dilettantistici e agevolazioni fiscali: aspetti problematici - *Statutory Requirements for Amateur Sports Entities and Related Tax Incentives: Legal and Systemic Challenges* 125

Laura Letizia

Il trattamento fiscale della versione digitale dello sport. Attualità, prospettive e criticità - *The tax treatment of the digital version of sport. Actuality, perspectives and critical issues* 147

Raffaello Lupi

Finanziamento dello sport e imposizione tributaria - *Sport financing and taxation* 163

Rossella Miceli

Costituzionalizzazione dello sport e disciplina fiscale - *Constitutionalisation of sport and fiscal discipline* 173

Lorenzo Pennesi	
Sponsorizzazioni sportive e principio di inerenza: lo stato dell'arte - <i>Sports sponsorship and the inertia principle: the state of the art</i>	189
Antonio Perrone	
Il nuovo regime IVA delle cessioni di beni e prestazioni di servizi delle ASD: fra incoerenze interne ed allineamenti alla normativa europea - <i>The new VAT regime for supplies of goods and services by ASDs: between internal inconsistencies and alignment with European legislation</i>	211
Antonio Felice Uricchio	
Il diritto tributario e il fenomeno sportivo: il regime degli impianti sportivi - <i>Tax law and the sports phenomenon: the sports facilities regime</i>	231
III. CONVEGNO INTERNAZIONALE	
«Il fenomeno sportivo tra persona e mercato», Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”, Capua, 9 aprile 2025 - Proceedings of the conference «Il fenomeno sportivo tra persona e mercato», University of Campania “Luigi Vanvitelli”, Capua, April 9, 2025	
Emanuele Indraccolo	
‘Lex sportiva’ e mercato - <i>‘Lex sportiva’ and the market</i>	251
Giovanni Zarra	
Il fenomeno sportivo tra persona e mercato: orientamenti delle Corti sovranazionali e ruolo delle Federazioni Sportive - <i>The sporting phenomenon between the individual and the market: approaches of supranational courts and the role of sports federations</i>	271
Andrea Cattaneo	
Il modello inglese alla prova: Superlega, resistenza e la proposta di un regolatore indipendente - <i>The English Football Model and the Super League Challenge: Resistance and the Proposal for an Independent Regulator</i>	285
Raffaele Cangiano	
La gestione economico finanziaria delle società di calcio professionistiche e il regime dei controlli alla prova delle plusvalenze - <i>The economic and financial management of professional football clubs and the regulatory framework challenged by capital gains from player transfers</i>	305

PREFAZIONE

Il volume raccoglie gli atti dei Convegni svolti nell'ambito delle attività del PRIN-2022 “*SPORTAGE* - Organizzazione e politiche sostenibili per una transizione rivoluzionaria: *accountability*, sviluppo e uguaglianza”, al quale hanno collaborato l'Università degli Studi di Firenze, l'Università degli Studi di Napoli Federico II e l'Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”.

Il progetto di ricerca origina dalla constatazione della crescente rilevanza del fenomeno sportivo, non solo come “mezzo” di realizzazione della personalità umana attraverso l'esercizio di attività agonistiche o ludico-ricreative, ma nelle sue più ampie implicazioni di ordine sociale, culturale, giuridico ed economico.

Lo sport rappresenta un laboratorio privilegiato per osservare le trasformazioni dell'ordinamento, sperimentare modelli innovativi di *governance* e tutela dei diritti, per verificare manifestazioni di ricchezza dei settori professionistici e dilettantistici, talvolta agevolate dal legislatore tributario, e che contribuiscono in modo significativo al Pil nazionale.

Si tratta, insomma, di un fenomeno complesso e trasversale, intersecando confini tradizionalmente distinti – giuridici, economici, educativi, sanitari, culturali – e che impone di ricercare costantemente chiavi di lettura e di regolazione.

Di ciò, ne è stata dimostrazione la recente attenzione riservata alla materia dal legislatore – il riconoscimento costituzionale all'attività sportiva del suo valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico, la costituzione della società Sport e Salute s.p.a., ove la connessione tra sport e salute permea la stessa ragione sociale dell'ente, i d.lgs. del 2021 e riferibili “correttivi”, i quali hanno ridisegnato ampie e importanti aree del contesto – contribuendo a dimostrare l'eterogeneità

delle esigenze coinvolte e, al contempo, inducendo a riflettere sull'adeguatezza dell'autonomia riconosciuta alle istituzioni sportive per ponderarla al meglio.

La cornice normativa dello sport è, dunque, in continua evoluzione ma la sua disciplina (giuridica) non va considerata un compartimento isolato, bensì luogo di sintesi fra interessi pubblici e privati, nazionali e sovranazionali, costituzionali e settoriali.

Nello specifico, l'unità operativa dell'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli" ha rivolto l'attenzione ai profili della giustizia sportiva e della finanza pubblica, con riferimento specifico al sistema tributario, accumulati dalla tensione tra riconoscere ai privati uno spazio di libertà tale da consentire che la pratica sportiva avvenga nel rispetto della sua essenza, promuovere quest'ultima affinché si realizzino gli interessi – di rango costituzionale – di cui è portatrice, assicurare che il tutto si realizzi nel rispetto dei principi apicali dell'ordinamento.

È possibile rinvenire questa linea di ricerca negli atti dei Convegni raccolti nel volume, riportati in ordine cronologico.

Gli incontri di studio organizzati dall'unità campana, così come quelli delle altre, infatti, hanno rappresentato uno strumento di confronto, d'indagine e collezione dei risultati, testimoniando il contributo di illustri relatori sui temi affrontati, a dimostrazione di un approccio interdisciplinare che ha coniugato aspetti teorici e pratici del diritto.

Così, la pretesa frattura tra giustizia sportiva e giustizia statale, sulla quale si attagliano le letture dualistiche degli ordinamenti, per un verso, si scontra, con la necessità di un dialogo sempre più intenso tra autorità giurisdizionali nazionali ed europee e regolatori sportivi – come dimostrano le più recenti vicende della Superlega all'attenzione della Corte di giustizia dell'Unione europea, la regolamentazione delle interferenze tra giustizia disciplinare e penale, le tematiche della violenza negli stadi – per un altro verso, si ricompone, trovando fondamento nell'autonomia negoziale e associativa e nel principio costituzionale di sussidiarietà.

L'esigenza di promuovere l'attività sportiva, d'altronde, passa per il tramite di incentivi statali, sovente espressi in norme tributarie di favore e regimi fiscali alternativi, che inducono, tra l'altro, a rimeditare l'assetto delle organizzazioni sportive, anche per evitare comportamenti abusivi, nonché a riflettere sulla compatibilità della disciplina in materia con quelle dettate dal codice civile e dal codice del Terzo settore. In

questa direzione sono stati approfonditi diversi aspetti impositivi che riguardano l'attività sportiva, quali la tassazione delle associazioni dilettantistiche, il trattamento fiscale dello sfruttamento del diritto di immagine degli sportivi, l'impatto della costituzionalizzazione dello sport nella disciplina fiscale.

Al fine di riportare a sistema e senza perdere di vista le peculiarità del settore, è sembrato poi opportuno discorrere della tensione tra esigenze del mercato e tutela della persona nel fenomeno sportivo. Muovendo dall'utilizzo della locuzione *lex sportiva*, che pure si presta a essere rimeditata al fine di renderla più coerente con l'assetto unitario dell'ordinamento italo-europeo, sono stati oggetto d'indagine sia gli orientamenti delle corti sovranazionali rispetto all'influenza dello sport sui diritti fondamentali e sulle dinamiche del libero scambio, sia le reazioni dei legislatori nazionali dinnanzi agli avvenimenti del mercato calcistico, volti a evitare che gli interessi economici prendano il sopravvento sui valori fondanti l'attività sportiva, tra i quali lealtà, correttezza, meritocrazia e solidarietà.

Il volume, dunque, non si limita a mettere insieme atti accademici, ma costituisce testimonianza viva del dialogo fra istituzioni, studiosi e operatori, nella prospettiva di una *governance* dello sport sempre più trasparente, inclusiva e sostenibile.

Un sentito ringraziamento va rivolto alle dott.sse Margherita Magaldi e Daniela Casale per aver svolto con rigore l'attività di composizione e collazione di queste pagine.

I CURATORI

I
CONVEGNO

«Limiti e prospettive della giustizia sportiva», Università degli
Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”, Napoli, 21 giugno 2024

*Proceedings of the conference «Limiti e prospettive della giustizia sportiva»,
University of Campania “Luigi Vanvitelli”, Naples, June 21, 2024*

Giurisdizione statale e giustizia sportiva

Mario Luigi Torsello

SOMMARIO: 1. La mancanza di una disposizione riguardante il fenomeno sportivo nel testo iniziale della Costituzione. – 2. La costituzionalizzazione del fenomeno sportivo nella sua dimensione collettiva: l'art. 2 cost. e l'art. 18 cost. – 3. Il riconoscimento e la garanzia dei diritti dell'uomo nelle formazioni sociali. – 4. Il principio di sussidiarietà orizzontale e il pluralismo sociale. – 5. Effetti del principio di sussidiarietà. – 6. Sussidiarietà e fonti del diritto. – 7. La giustizia sportiva come esempio di giustizia associativa. – 8. È ancora attuale la teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici? – 9. Il tema della giustizia disciplinare. – 10. Il tema della rilevanza delle situazioni giuridiche soggettive. – 11. Conclusioni.

1. *La mancanza di una disposizione riguardante il fenomeno sportivo nel testo iniziale della Costituzione*

Il testo originario della Costituzione – com'è noto – non prevedeva alcuna disposizione che esplicitamente facesse riferimento al fenomeno sportivo che quindi, a prima vista, era relegato in una dimensione di irrilevanza costituzionale.

E ciò perché l'immagine che, nel dopoguerra, i Padri costituenti avevano di tale fenomeno non era particolarmente positiva¹.

¹ Si veda E. FONZO, *Risultati e limiti del totalitarismo fascista nello sport: la coesistenza di due sistemi sportivi nell'Italia del ventennio*, in *Riv. dir. sport.*, 2022, 262, che evidenzia come, per il fascismo, lo sport serviva alla creazione dell'«uomo nuovo», cioè a fare degli italiani un popolo forte, virile e degno erede degli antichi romani, contribuendo a formare soldati migliori e aveva la funzione di far crescere il senso di appartenenza alla nazione; una pratica militare da insegnare ai giovani per prepararli alla guerra, in linea con l'ideologia del miglioramento della razza e la propaganda del regime; v. anche L. MELICA, *Sport e "diritti" in Italia e nel mondo*, Bologna, 2022, 49, secondo cui nell'epoca fascista sport ed ideologia di governo erano un tutt'uno, tant'è che il CONI, nonostante avesse acquisito dalla riforma del 1942 un'ampia autonomia e indipendenza in attuazione dei principi olimpici, continuava, di fatto, ad operare come un'articolazione del Governo. Evidenzia, comunque, che ciò consentì la disponibilità di ingenti risorse economiche grazie alle quali gli atleti potevano partecipare alle diverse competizioni internazionali, con l'auspicio, come caldamente raccomandato dal Governo, di vincere, esaltando l'ita-

Lo sport, difatti, nel nuovo clima democratico, sembrava troppo legato all'ideologia del fascismo e, pertanto, non si volle richiamare l'uso propagandistico che ne era stato fatto.

Non sono neanche da sottovalutare le difficili condizioni economiche e sociali in cui si trovava il nostro Paese dopo la tragica guerra mondiale, condizioni che imponevano altre priorità².

lianità in tutto il mondo; D. CANTE, *Propaganda e sport negli anni trenta. Gli incontri di calcio tra Italia e Austria*, in *reteparri.it*, 524 e 525, rileva che il fascismo utilizzò lo sport come uno dei migliori veicoli del consenso poiché al regime era noto il fenomeno di livellamento che il tifo produce nelle diverse classi sociali, trasformando gli spettatori-tifosi in una massa omogenea. L'evento calcistico, in particolare, divenne l'occasione per far giungere messaggi politico-sociali a un pubblico scarsamente allenato all'esercizio della critica. Un ruolo particolare rivestirono gli incontri internazionali durante i quali divenne agevole veicolare messaggi patriottico-nazionalisti come le vittorie dei mondiali del 1934 e del 1938; E. LANDONI, *CONI e federazioni sportive nel dibattito politico-parlamentare del secondo dopoguerra*, in *coni.it*, 3, sottolinea che il regime pose in essere nei confronti del movimento sportivo un controllo ed un'ingerenza straordinariamente efficace e funzionale, che culminò con l'avvento alla guida del Partito nazionale fascista di Achille Starace, che divenne contestualmente presidente del CONI, e con il varo della l. 16 febbraio 1942, n. 426. Con tale legge il CONI, nel bel mezzo della guerra, venne ricostituito e riordinato sotto forma di ente pubblico dotato di personalità giuridica e posto alle dipendenze del Partito, con il duplice compito di organizzare e potenziare lo sport nazionale, nella direzione del «perfezionamento atletico, con particolare riguardo al miglioramento fisico e morale della razza». Ecco perché, alla caduta del governo Mussolini, i partiti del Comitato di liberazione nazionale, con particolare riferimento al PSI, puntarono alla definitiva liquidazione del CONI con la designazione alla sua guida, come reggente e commissario liquidatore, di Giulio Onesti; egli, però, non seguì le indicazioni politiche poiché era convinto che la nuova Italia democratica ed antifascista non avrebbe potuto fare a meno di una simile fucina di atleti e tecnici di vaglia. Ritenne quindi più opportuno non liquidare l'ente ma rifondarlo in un quadro di continuità rispetto al fascismo. Del CONI sarebbe stato cioè essenziale salvaguardare la configurazione tecnico-operativa, l'unità ed in particolare il ruolo di centrale di coordinamento di tutte le attività federali, eliminando finalmente però ogni ingerenza diretta da parte dell'apparato statale e quindi dei partiti; G. MANFREDI, *Gruppi sportivi e tutela endoassociativa*, in *Giur. cost.*, 2011, 694, ritiene che probabilmente il progetto di Onesti ha avuto in gran parte successo grazie all'atteggiamento particolarmente benevolo della classe politica, consapevole dei vantaggi di un rapporto privilegiato con la dirigenza dei gruppi sportivi.

² Ciò però non vuol dire che i Padri costituenti non avessero consapevolezza dell'importanza del fenomeno sportivo, seppure il dibattito sullo sport fu marginale e per lo più incentrato sugli interventi pubblici tesi a garantire, tramite la realizzazione e manutenzione delle strutture necessarie, l'attività motoria e la salute dei giovani; v. SENATO DELLA REPUBBLICA-CAMERA DEI DEPUTATI, *Modifica all'articolo 33 della Costituzione in materia di attività sportiva, dossier XVIII legislatura*, 22 aprile 2022, 3; M. D'AMICO, *Lo sport come diritto della persona: analisi dei progetti di revisione costituzionale*, in *gruppodipisa.it*, 156, rileva che, nell'ambito dei lavori preparatori dell'art. 31 della Costi-

Tale silenzio trovava probabilmente anche la giustificazione nel fatto che la dottrina, in quel periodo storico, considerava il fenomeno sportivo un fatto pre-giuridico che, quindi, per definizione, prescindeva da un puntuale riconoscimento normativo, tanto più se costituzionale.

Non dimentichiamo che Carlo Furno, nel 1952, affermava la totale, intrinseca incompatibilità tra sport e diritto e Francesco Carnelutti, nel 1953, riteneva come il gioco fosse uno dei settori della vita sociale che del diritto ha minor bisogno³.

tuzione, nella seduta pomeridiana del 19 aprile 1947, l'On. Giuliano Pajetta affermò l'opportunità di considerare lo sport quale strumento di promozione della salute dei giovani, sottolineando come dovesse rientrare fra i doveri della Repubblica garantire l'accesso alla pratica sportiva alle nuove generazioni. Nel suo intervento all'Assemblea costituente, (*nascitacostituzione.it*.) egli individuava nello sport la «garanzia di una gioventù sana che cresca forte nel nostro Paese. Non si tratta più di fare dello sport una preparazione per la guerra, o che la gente ragioni con i muscoli e con i piedi invece che con la testa; ma si tratta di prevenire le malattie che fanno strage nel nostro Paese». Ma la situazione sociale ed economica dell'Italia di quegli anni era gravemente compromessa dalla guerra appena conclusa: «abbiamo una situazione molto pericolosa; abbiamo decine di migliaia di giovani che vogliono fare dello sport e domandano un minimo di mezzi a quest'uopo [...]; e si trovano in difficoltà, perché non hanno nessun aiuto particolare». E poi continuava: «[n]ella sola città di Parigi esistono oggi 60 piscine che funzionano; nel Comune di Roma 2, in quello di Milano 3. A Parigi vi sono 1380 campi di pallacanestro, a Roma 5 e a Milano 10. [...] Questi dati sono significativi e mostrano l'interessamento dello Stato per lo sport negli altri paesi, mentre da noi gli impianti sportivi o non esistono, o spesso sono inutilizzati. La cosa non ci può non preoccupare». «D'altro canto, abbiamo spese enormi che vengono sostenute per lo sport da un'infinità di organizzazioni che hanno carattere speculativo. [...] Mi scusino i miei amici di Genova, ma voglio loro ricordare che si è arrivati a pagare il mezz'ala Fattori della «Samp-doria fino a dieci milioni»; v. anche P. SANDULLI, *Costituzione e sport*, in *rivista-dirittosportivo.coni.it*, 2018, 1; E. LUBRANO, *Il diritto allo sport come diritto fondamentale in prospettiva anche costituzionale*, in *dirittifondamentali.it*, 2020; G. LIOTTA, *Lo sport in costituzione: assenza formale e presenza sostanziale*, in *dirittodellospor.it*, 2023, 237 ss.; A.E. BASILICO, *Il riconoscimento costituzionale del valore dello sport*, in *Gior. dir. amm.*, 2024, 55, richiama anche l'intervento in Assemblea costituente di Umberto Calosso che rimarcava la necessità e l'importanza d'impostare la discussione in materia di scuola ponendo al centro il «problema educativo», avanzando la proposta per cui «i professori giovani potrebbero essere reclutati, esigendo che siano anche degli sportivi, che sappiano giocare al calcio o altro coi loro allievi».

³ C. FURNO, *Note critiche in tema di giochi, scommesse e arbitraggi sportivi*, in *Riv. it. dir. proc. civ.*, 1952, 619 ss.; F. CARNELUTTI, *Figura giuridica dell'arbitro sportivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1953, 20 ss. Su tali posizioni, v. F. ZATTI, «*Ordinamento sportivo*» e *ordinamento giuridico statale tra «autonomia» e «riserva di giurisdizione»*. Dal «*diritto dei privati*» all'«*ordinamento settoriale*»: verso la «*lex sportiva*»?», in *Rass. dir. econ. sport*, 2007, 322, nota 20, secondo cui Furno dette vita, nel nebuloso clima culturale con-

Ma forse – se si vuole vedere questa assenza di normazione costituzionale in chiave positiva – c’era anche la volontà di sottrarre lo sport ad ogni forma di controllo dei pubblici poteri, come reazione al dirigismo fascista che ne aveva dato una connotazione totalmente pubblica.

In qualche modo, quindi, anticipando una sorta di *self-restraint* dell’ordinamento statale che s’è verificata in alcuni momenti – ma solo in alcuni momenti – della nostra storia istituzionale.

2. *La costituzionalizzazione del fenomeno sportivo nella sua dimensione collettiva: l’art. 2 cost. e l’art. 18 cost.*

Peraltro, nonostante il silenzio della Carta fondamentale, non è stata (quasi) mai messa in dubbio la costituzionalizzazione – in modo indiretto – dello sport nella sua dimensione collettiva.

E ciò perché alcune disposizioni costituzionali potevano – e possono – riferirsi, implicitamente ma chiaramente, a tale fenomeno.

Come è noto, ordinariamente si richiamano, al tal fine, quelle di cui all’art. 2 e all’art. 18 cost.⁴

Superata l’interpretazione secondo cui la disposizione di cui all’art. 2 cost. conterrebbe una norma meramente riassuntiva dei diritti inviolabili espressamente riconosciuti dalla Carta, parte della dottrina aderì all’impostazione per la quale essa dovesse interpretarsi quale “clausola aperta”, ricomprensiva, quindi, anche situazioni giuridiche soggettive che, seppur fondamentali, non sono espressamente contemplate dalla Costituzione⁵.

traddistinto da una concezione statalistica e totalitaria del diritto, alla tesi della natura pattizia e, conseguentemente, non giuridica delle norme sportive; A. LEPORE, *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico. L’evanescenza delle teorie pluralistiche ai giorni nostri*, *ivi*, 2022, 378, secondo cui Furno, estremizzata l’endiadi *ubi societas ibi ius* propria del Romano, ritiene che il movimento sportivo è costitutivo di un ordine “a giuridico”, perché essenzialmente tecnico reputando perfino non necessario «scomodare la nozione di ordinamento giuridico, tuttora incerta e tanto variamente intesa», preferendo piuttosto discorrere di «ordinamento tecnico specifico delle azioni sociali giocose o ludiche».

⁴ Già prima delle decisioni della Corte costituzionale, v. Cass., 28 settembre 2005, n. 18919, in *DeJure online*.

⁵ La nota questione è se l’art. 2 cost. consenta altri diritti fondamentali non espressamente previsti dal testo costituzionale, problema che ha acquistato rilevanza anche per i mutamenti del costume, dello sviluppo tecnologico, delle conoscenze scientifiche e del diritto europeo. Per i due principali orientamenti: A. BARBERA, *Sub art. 2*, in G. BRANCA (a

Al riguardo, taluni hanno avvertito che questa operazione interpretativa incontrerebbe limitazioni, perché imporrebbe in ogni caso «prudenti bilanciamenti normativi»⁶.

Ma tali bilanciamenti, per la verità, avvengono a prescindere dal riconoscimento implicito di diritti fondamentali.

Nella Costituzione italiana, infatti, nessun diritto fondamentale ivi previsto ha carattere assoluto ma esso è temperato con gli altri diritti e l'esito del bilanciamento non può mai essere il sacrificio totale di uno dei valori in gioco, altrimenti si darebbe luogo a una tirannia del valore, utilizzando il linguaggio di Carl Schmitt.

In sostanza «i principi non operano mai da soli ed è proprio il bilanciamento, anche in presenza di una fattispecie apparentemente esauritiva, che preclude ogni forma di tirannia o abuso dettato dall'esistenza e dall'operatività di un solo principio o di una sola ideologia. Del resto anche l'interesse non è mai una monade e va sempre posto in correlazione con altri interessi, diritti o situazioni soggettive»⁷.

Tale impostazione è confermata dalla Corte costituzionale secondo cui «[t]utti i diritti fondamentali tutelati dalla Costituzione si trovano in rapporto di integrazione reciproca e non è possibile pertanto individuare uno di essi che abbia la prevalenza assoluta sugli altri. [...] Se così non fosse, si verificherebbe l'illimitata espansione di uno dei diritti,

cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1975, 65 ss.; v. anche, *ex multis*: P. RIDOLA, *Diritti costituzionali*, in *elearning.unite.it*, 27; S. MANGIAMELLI, *Il contributo dell'esperienza costituzionale italiana alla dottrina europea della tutela dei diritti fondamentali*, in *consultaonline.it*, 9 ss. È la tematica dei «nuovi diritti» per i quali, mentre la giurisprudenza costituzionale è ancora cauta nell'utilizzo dell'art. 2 come sorgente autonoma di diritti, la dottrina e, soprattutto, la giurisprudenza tendono a leggere tale disposizione come fattispecie aperta: così M. CARTABIA, *I nuovi diritti*, in *scienzepolitiche.unical.it*, 2.

⁶ Così A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte generale*, Padova, 2003, 22 ss.

⁷ Così G. PERLINGIERI, *Ragionevolezza e bilanciamento nell'interpretazione recente della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. civ.*, 2018, 717, nota 4; v. anche M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana*, Roma, Palazzo della Consulta 24-26 ottobre 2013, Conferenza trilaterale delle Corti costituzionali italiana, portoghese e spagnola, consultabile in *cortecostituzionale.it*, 10. Ciò nel presupposto che la Costituzione non presenta una gerarchia di «principi» o di diritti: ogni interesse di cui annuncia la tutela si accompagna con il suo contrappeso; v. anche R. BIN, *Ragionevolezza e bilanciamento nella giurisprudenza costituzionale (con particolare attenzione alle più recenti sentenze in tema di licenziamento illegittimo)*, in *Stato*, 2022, 257 ss.; G. ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Torino, 1992, 130, ritiene che la proclamazione dei diritti in Costituzione non si traduce in un automatico ordine gerarchico tra gli stessi.

che diverrebbe “tiranno” nei confronti delle altre situazioni giuridiche costituzionalmente riconosciute e protette, che costituiscono, nel loro insieme, espressione della dignità della persona. [...] La Costituzione italiana, come le altre Costituzioni democratiche e pluraliste contemporanee, richiede un continuo e vicendevole bilanciamento tra principi e diritti fondamentali, senza pretese di assolutezza per nessuno di essi»⁸.

Insomma, ogni diritto fondamentale incontra dei limiti; il punto di bilanciamento tra i vari interessi è fissato dal legislatore e poi, eventualmente, verificato dai giudici con l’ausilio della Corte costituzionale⁹.

E proprio questa è stata l’operazione compiuta dalla Consulta con le due note decisioni in materia di giustizia sportiva n. 49 del 2011 e n. 160 del 2019 in cui ha effettuato, appunto, un bilanciamento tra il diritto di azione in giudizio e l’autonomia del fenomeno sportivo¹⁰.

⁸ Corte cost., 9 maggio 2013, n. 85, in *DeJure online*.

⁹ Così R. BIN, *Ragionevolezza e bilanciamento nella giurisprudenza costituzionale*, cit., 257 ss.

¹⁰ Con riferimento alla decisione della Corte costituzionale del 2011 ha osservato F. BLANDO, *Sanzioni sportive, sindacato giurisdizionale, responsabilità risarcitoria*, in *Danno resp.*, 2011, 919 ss., che non è sufficiente il sacrificio della situazione giuridica soggettiva a giustificare la violazione dell’art. 24 cost. poiché la facoltà di restringere tali situazioni soggettive rientra tra i poteri del legislatore; anche il diritto alla tutela giurisdizionale non è assoluto e svincolato da qualsiasi limitazione – perché si deve coordinare con altre situazioni soggettive di rilevanza costituzionale – e, nel caso di specie, con l’interesse dell’autonomia della formazione sociale sportiva. La Corte, nelle sue conclusioni, ribadisce, comunque, che l’art. 24 cost. dovrebbe ritenersi violato solo quando il legislatore ordinario nel disciplinare la giustizia sportiva avesse formalmente o sostanzialmente escluso la previsione di mezzi di tutela giurisdizionali e non anche quando li abbia soltanto sottoposti a ragionevoli limitazioni; v. anche E. MORLINO, *Autonomia dell’ordinamento sportivo e giudice amministrativo: profili critici di una ridefinizione degli equilibri*, in *Riv. dir. sport.*, 2017, 417, secondo cui, nel caso dell’ordinamento sportivo, se si accetta di riconoscergli fondamento costituzionale e di interpretarlo come espressione di diritti costituzionalmente garantiti, si dovranno anche accettare soluzioni di equilibrio rispetto ad altri diritti costituzionali; è il principio del pluralismo, e non quello della gerarchia, che deve informare l’interpretazione costituzionale della norma che circoscrive l’autonomia dell’ordinamento sportivo e la competenza del giudice amministrativo. Inoltre – con specifico riferimento all’ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale del TAR n. 10171 del 2017 – osserva che tale ordinanza rivela una volontà di erodere l’autonomia dell’ordinamento sportivo non per effettiva necessità di garantire il diritto di difesa, sebbene così venga tradotta, quanto per una declassificazione degli interessi che sottendono l’ordinamento sportivo e una pregiudiziale sfiducia verso gli organi giudiziari di questo ordinamento, come se a essi si attribuisse la tutela di interessi corporativi che ne compromettono l’imparzialità, rendendo necessario un più ampio controllo da parte del giudice amministrativo. Per un’analisi critica della decisione della Corte cost., 17 aprile 2029, n.

3. *Il riconoscimento e la garanzia dei diritti dell'uomo nelle formazioni sociali*

Con l'art. 2 la Carta costituzionale dava volto a una società plurale «dove si ha piena valorizzazione e pieno rispetto della complessità sociale in tutte le sue sfaccettature, sia di soggetti singoli, sia delle più diverse formazioni sociali»¹¹.

In tale contesto, i diritti della personalità non appartengono al singolo al di fuori della comunità ma sono strumentali alla realizzazione della comunità medesima¹².

In questo modo i Costituenti hanno voluto segnare un netto distacco rispetto alla concezione statalistica vigente nel regime fascista¹³.

160, in *cortecostituzionale.it*, si v., *ex multis*, E. LUBRANO, *La giurisdizione meramente risarcitoria del giudice amministrativo in materia disciplinare sportiva: la Corte costituzionale (n. 160/2019) "spreca" un'occasione per la riaffermazione dell'effettività e della pienezza della tutela e della giurisdizione*, in *federalismi.it*, che ritiene che tale decisione non costituisce un «ragionevole bilanciamento» tra i contrapposti interessi in gioco.

¹¹ Così P. GROSSI, *La Costituzione italiana quale espressione di una società plurale*, in *cortecostituzionale.it*.

¹² P. PERLINGIERI, *La personalità umana nell'ordinamento giuridico*, Napoli-Camerino, 1972, 143, secondo cui l'individuo non ha un valore presociale, rilevante anche dal punto di vista giuridico, a prescindere dalla relazione con gli altri individui. La visione individualistica non è conforme al sistema costituzionale. È importante concepire i diritti della personalità non più come appartenenti al singolo al di fuori della comunità in cui vive, ma come strumenti per realizzare una comunità, che diventa il mezzo per la loro esplicazione; secondo P. RESCIGNO, *Ascesa e declino della società pluralista*, in *Id.*, *Persona e comunità, Saggi di diritto privato*, Bologna, 1966, 5, la nostra Carta costituzionale insiste sullo svolgimento della persona, della dignità, della libertà, della responsabilità individuale, anche, per non dire soprattutto, fuori dal chiuso isolamento del suo io.

¹³ S. MANGIAMELI, *Il contributo dell'esperienza costituzionale italiana*, cit., 9 ss., fa riferimento al clima storico-culturale dell'Assemblea Costituente, frutto dell'incontro (e dell'accordo) di tre diverse ispirazioni di pensiero: quello liberale, quello cattolico e quello socialista e alla circostanza che il compromesso tra le diverse posizioni fu rappresentato dalla condivisione, da parte di Togliatti, dell'impostazione sui diritti fondamentali formulata da Dossetti, che culminò nella presentazione di un ordine del giorno, in cui trovarono espressione quei principi che poi furono recepiti nella formula dell'art. 2 cost. e riguardanti: *a*) il riconoscimento dell'antioriorità della persona rispetto allo Stato; *b*) il riconoscimento della socialità della persona, destinata a completarsi e a perfezionarsi mediante una reciproca solidarietà economica e spirituale; *c*) l'affermazione dei diritti fondamentali della persona e dei diritti delle comunità anteriormente ad ogni concessione da parte dello Stato. Significativo, al riguardo, l'intervento in Commissione di La Pira, secondo cui, per completare il quadro dei diritti dell'uomo, «è necessario tener conto delle comunità fondamentali, nelle quali l'uomo si integra e si espande,

Lo Stato, pur mantenendo la propria sovranità, riconosce nelle formazioni intermedie e nel pluralismo sociale una garanzia per lo sviluppo di una società democratica¹⁴.

cioè dei diritti delle comunità. Non tenendo conto di questi diritti, si avrebbe soltanto una parziale affermazione dei diritti dell'uomo con tutte le dannose conseguenze che ne deriverebbero; includendoli, invece, si arriva alla teoria del cosiddetto pluralismo giuridico che riconosce i diritti del singolo ed i diritti delle comunità e con questo dà una vera integrale visione dei diritti imprescrittibili dell'uomo. Questa teoria del pluralismo, che ha un notevole fondamento anche nella dottrina, porta ad un tipo di Stato che corrisponde tanto alle esigenze sociali del nostro tempo, quanto alla struttura organica del corpo sociale»; v. G. LA PIRA, *Intervento in Commissione per la Costituzione, Prima sottocommissione. Resoconto sommario della seduta di lunedì 9 settembre 1946*, in *cameradeideputati.it*, 14 ss. Riferendosi ai lavori dell'Assemblea costituente La Pira non manca di verificare che questo libero auto-ordinamento «corrisponde alla struttura organica del corpo sociale», perché «la realtà di questo corpo sociale non è costituita soltanto di singole persone: le persone sono naturalmente raggruppate in tanti organismi che sono elementi essenziali epperò ineliminabili del corpo sociale; la comunità familiare, quella religiosa, quella professionale esistono nel corpo sociale e lo articolano»; così P. GROSSI, *La Costituzione italiana quale espressione di una società plurale*, cit.; v. anche ID., *La Costituzione italiana quale espressione di un tempo giuridico pos-moderno*, *lectio doctoralis* tenuta in occasione del conferimento della laurea *honoris causa* il 12 giugno 2013, consultabile in *eum.unimc.it*, nonché collocata in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2013, 607-627.

¹⁴ Si veda A. CARIOLA, *I rapporti tra giurisdizione sportiva e statale: è possibile un ritorno al privato?*, in *Foro amm. C.d.S.*, 2010, 2257, secondo cui la libertà individuale di ciascuno – come costituzionalmente garantita – si estrinseca pure attraverso la gestione di relazioni personali e sociali utili alla formazione di “gruppi” spontanei, a legittimazione dal basso, funzionali alla realizzazione degli interessi perseguiti nella forma associativa. È il c.d. “pluralismo sociale” quale elemento caratterizzante e indispensabile per ogni ordinamento democratico in cui non è più lo Stato, inteso come nucleo centrale del potere sovrano, a fondare le posizioni giuridiche personali e a segnarne lo sviluppo. Esse, piuttosto, si auto-realizzano in una prospettiva giuridica e sociale che valorizza e antepone all'Istituzione la persona concreta e dinamica nelle proprie relazioni; l'art. 2 cost. pone assieme riconoscimento dei diritti dei singoli e dei gruppi sociali, in una formulazione piuttosto sincretica che, per un verso, a mezzo dell'utilizzazione del verbo «riconoscere», ammette che persone e formazioni sociali e relativi diritti preesistono allo Stato e, per altro verso, impegna l'insieme dei soggetti governanti a tutelare i diritti dei singoli anche all'interno dei gruppi, là dove questi possono divenire particolarmente assorbenti; v. anche A. BONAFINE, *La giurisdizione statale e quella sportiva: il sistema di riparto alla luce della sentenza del Consiglio di stato n. 3958/2014*, in *Riv. dir. sport.*, 2015, 164; contra G. MANFREDI, *Osservazioni sui rapporti tra ordinamento statale e ordinamento sportivo*, in *Foro amm. T.A.R.*, 2006, 2971 ss., secondo cui nella disposizione di cui all'art. 2 cost. il principio pluralistico è tutelato perché esso è funzionale all'attuazione del principio personalistico, ossia alla tutela dei diritti della persona e, pertanto, se una lettura della disposizione in senso olistico e organicistico non può ritenersi ammissibile, essa non può essere letta neppure nel senso di una consacrazione del pluralismo giuridico come principio costituzionale, perché ciò

La Costituzione, quindi, in questo modo, dà rilievo ai gruppi intermedi e quindi al fenomeno sportivo nella sua dimensione collettivo-organizzativa.

Per quanto riguarda, in particolare, il fenomeno sportivo, ciò sarebbe stato poi esplicitamente riconosciuto dalla decisione della Corte costituzionale n. 160 del 2019, là dove si conferma la struttura pluralistica della Costituzione «orientata all'apertura dell'ordinamento dello Stato ad altri ordinamenti»¹⁵.

In tal modo viene recepita la categoria dello «Stato costituzionale aperto» o «cooperativo», con il riconoscimento dell'ordinamento sportivo nazionale, a sua volta articolazione dell'ordinamento sportivo internazionale¹⁶.

Ed è noto, sul punto, l'insegnamento secondo cui tanto più l'ordinamento generale è ispirato al criterio democratico e pluralistico – come il nostro – tanto più la sussistenza di ordinamenti particolari

significherebbe legittimare una sorta di abdicazione da parte della Repubblica al compito di tutelare i diritti dei cittadini, e, in primo luogo, quello della tutela giurisdizionale.

¹⁵ Corte cost., 25 giugno 2019, n. 160, in *DeJure online*.

¹⁶ Si veda P. RIDOLA, *Il costituzionalismo e lo stato costituzionale*, in *nomos.it*, 8, secondo cui «Molteplici sono i fattori che hanno contribuito allo sviluppo dello stato costituzionale cooperativo: la crescita della comunicazione (e della contaminazione) tra culture giuridiche molto distanti per contesti storici e di insediamento nelle società; la tendenza alla generalizzazione di un patrimonio comune soprattutto in materia di diritti umani; lo sviluppo di organizzazioni sovranazionali e di sistemi macroregionali di protezione dei diritti; la imponente accelerazione della mole e dei tempi dei processi migratori, degli scambi culturali e del commercio giuridico su scala transnazionale; la fuoriuscita dalla disponibilità esclusiva degli stati di vasti e rilevanti plessi di regolazione; la maggiore predisposizione degli operatori del diritto a misurarsi con un quadro normativo che trascende i diritti nazionali; il rilievo crescente della comparazione e della comunicazione tra culture giuridiche negli itinerari della formazione universitaria»; v. anche A. DI MARTINO, *Gli itinerari costituzionali del territorio: una prospettiva comparata*, in *aic.it*, 17; con particolare riguardo alla sentenza n. 160 del 2019, v. A. GRAGNANI, *I «punti di contatto» fra autonomia dell'ordinamento sportivo e diritti costituzionali come rapporti multipolari di diritto costituzionale» (sindacato «complessivo» di proporzionalità e «regola generale di preferenza» in funzione di monito preventivo al legislatore nella sentenza 160/2019 della Corte costituzionale)*, in *consultaonline.it*, 1 ss., che ricorda come la categoria dello «Stato costituzionale aperto» sia stata elaborata dalla letteratura tedesca per indicare l'apertura dell'ordinamento costituzionale a nuovi sistemi di cooperazione e integrazione ultra-statale e trova la sua più intensa realizzazione nelle c.dd. «clausole di apertura» stabilite dagli artt. 23 e 24 GG, le quali «aprono la porta» dell'ordinamento giuridico interno al diritto internazionale o sovranazionale.

nel proprio ambito è indice e garanzia della sua stessa realizzazione concreta¹⁷.

La Costituzione, quindi, in questo modo, dando rilievo ai gruppi intermedi, costituzionalizza il fenomeno sportivo nella sua dimensione collettivo-organizzativa.

E ciò perché lo sport è un fenomeno ontologicamente associativo¹⁸.

Tale impostazione – che, ai fini della costituzionalizzazione dello sport nella sua dimensione collettiva fa riferimento all’art. 2 e all’art. 18 della Costituzione – dunque, è stata pienamente accolta dalla Corte costituzionale¹⁹.

4. *Il principio di sussidiarietà orizzontale e il pluralismo sociale*

Molti anni dopo l’entrata in vigore della Costituzione, la l. cost. n. 3 del 2001 modificò – per quanto qui rileva – l’art. 118, comma 4, cost.

¹⁷ Così F. MODUGNO, *Pluralità degli ordinamenti*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano 1985, 1 ss.

¹⁸ Così R. LANDI, *Associazioni sportive, servizi alla persona e sfide economiche*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2018, 242 ss., secondo cui colui che intenda praticare una disciplina sportiva entra in relazione con una pluralità di enti sia nel caso dell’amatore sia per chi voglia praticare una disciplina in ottica programmatica.

¹⁹ Infatti, nella decisione n. 49 del 2011 la Corte (Corte cost., 11 febbraio 2011, n. 49, in *DeJure online*) ha ritenuto che «l’autonomia dell’ordinamento sportivo trova ampia tutela negli artt. 2 e 18 della Costituzione, dato che non può porsi in dubbio che le associazioni sportive siano tra le più diffuse “formazioni sociali dove [l’uomo] svolge la sua personalità” e che debba essere riconosciuto a tutti il diritto di associarsi liberamente per finalità sportive». E ancora nella decisione n. 160 del 2019 la Corte (Corte cost., 25 giugno 2019, n. 160, cit.) afferma che «[n]el quadro della struttura pluralista della Costituzione, orientata all’apertura dell’ordinamento dello Stato ad altri ordinamenti, anche il sistema dell’organizzazione sportiva, in quanto tale e nelle sue diverse articolazioni organizzative e funzionali, trova protezione nelle previsioni costituzionali che riconoscono e garantiscono i diritti dell’individuo, non solo come singolo, ma anche nelle formazioni sociali in cui si esprime la sua personalità (art. 2 cost.) e che assicurano il diritto di associarsi liberamente per fini che non sono vietati al singolo dalla legge penale (art. 18)». Occorre ricordare anche la recente sentenza della Corte cost., 29 settembre 2023, n. 184, in *DeJure online*, secondo cui «[q]uella assicurata dall’art. 18 Cost. è una “ampia e significativa garanzia costituzionale della libertà di associazione”, che si traduce nella tutela di un “ventaglio” di diritti correlati a tale libertà che, anche al di là del diritto dell’individuo di associarsi, si estendono alla protezione degli organismi nei quali gli stessi individui agiscono in forma associata». Per un commento a tale ultima sentenza della Corte costituzionale, v. L. GORI, *Una questione di democraticità interna degli enti privati al vaglio della Corte costituzionale*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2024, 586 ss.

Ecco quindi che, per la prima volta a livello costituzionale, fa capolino il principio di sussidiarietà e, quindi, con particolare riguardo alla sussidiarietà c.d. orizzontale, è consentita la sostituzione di soggetti all'amministrazione, in alcuni settori, nella cura di interessi generali²⁰.

E la Corte costituzionale – con riferimento al Terzo settore – ha ribadito che tale disposizione ha inteso valorizzare «l'originaria socialità dell'uomo», superando «l'idea per cui solo l'azione del sistema pubblico è intrinsecamente idonea allo svolgimento di attività di interesse generale e [...] tali attività ben possono, invece, essere perseguite anche da una “autonoma iniziativa dei cittadini”»²¹.

È evidente, quindi, la stretta connessione che intercorre tra gli artt. 2 e 18 e l'art. 118, comma 4, cost., e, quindi, tra il principio del pluralismo e quello della sussidiarietà: con la sussidiarietà si valorizzano ulteriormente le formazioni intermedie in un quadro pluralistico e democratico della società.

Il principio di sussidiarietà costituisce, quindi, il criterio sulla cui base deve svilupparsi il rapporto tra pubblico e privato nella realizzazione delle finalità di carattere collettivo. Esso è un principio di organizzazione sociale, un criterio di attribuzione delle competenze e quindi di poteri²².

²⁰ E ciò ancorché sia opinione diffusa che il principio di sussidiarietà, nella accezione della c.d. sussidiarietà sociale o orizzontale, fosse già implicito nel testo costituzionale del 1948, e precisamente negli artt. 2 e 3, 10 e nell'art. 29: v. E. DEL PRATO, *Principio di sussidiarietà e regolazione dell'iniziativa economica privata. Dal controllo statale a quello delle autorità amministrative indipendenti*, in *Riv. dir. civ.*, 2008, 257 ss.; v. anche G. SANTORELLI, *Sussidiarietà e regole di validità dei contratti sportivi*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2014, 316 ss., secondo cui il principio di sussidiarietà orizzontale esprime una valenza costruttiva nella definizione delle relazioni tra ordinamento sportivo e ordinamento generale.

²¹ Corte cost., 26 giugno 2020, n. 131, in *DeJure online*.

²² Così P. PERLINGIERI, *La sussidiarietà nel diritto privato*, in *Rass. dir. civ.*, 2016, 687; v. anche E. DEL PRATO, *Principio di sussidiarietà*, cit., 257 ss., che sottolinea che l'esercizio privato di attività di interesse generale rappresenta la grande innovazione cui consegue, sul piano dell'azione amministrativa, un ritirarsi dell'iniziativa pubblica ove l'esercizio dell'attività da parte dei privati risulti idoneo allo scopo; il principio ha un contenuto negativo (quello di limitare lo Stato in favore dei corpi amministrativi minori, di favorire le libere esplicazioni dei corpi sociali, di limitare gli enti pubblici territoriali in favore dei privati) e un contenuto positivo (quello di porre, a carico dell'ente individuato in ragione degli interessi implicati, l'obbligo di intervenire ove necessario). La funzione del principio di sussidiarietà è quella di “legiferare meglio” e di imporre che “gli interventi pubblici siano svolti al livello più appropriato”.

Orbene le associazioni sportive sono portatrici di un interesse generale, così come vuole l'art. 118, comma 4, cost.: l'interesse allo sport²³.

Lo sport, in definitiva, integra un interesse il cui perseguimento, non riservato espressamente allo Stato, è consentito anche ai privati in forma associata.

E ciò per le valenze educative, culturali, di tutela della salute e di promozione della coesione sociale, come poi sarebbe stato riconosciuto formalmente dal nuovo art. 33, comma 7, cost.

5. *Effetti del principio di sussidiarietà*

La prima conseguenza di questa impostazione è che, per dettato costituzionale, è necessario privilegiare scelte interpretative in favore delle associazioni sportive quali soggetti sussidiari.

Quindi la composizione dei conflitti fra l'ordinamento sportivo e quello statale non può avvenire attraverso la riduzione o, addirittura, la soppressione dell'autonomia riservata all'ordinamento sportivo²⁴.

L'approccio che – per obbligo costituzionale – deve assumere l'ordinamento generale nei confronti dell'ordinamento sportivo è quello del temperamento degli interessi contrapposti e non quello dell'imposizione unilaterale delle istanze dell'ordinamento generale all'ordinamento “di settore”.

E una disposizione di legge di questo tipo sarebbe costituzionalmente illegittima²⁵.

²³ Si veda G. SANTORELLI, *Sussidiarietà*, cit., 320; R. LANDI, *Associazioni sportive*, cit., 252.

²⁴ Si veda, ancorché *de jure condendo*, A. BONOMI, *Giustizia sportiva e giustizia statale*, in *Riv. dir. cost.*, 2004, 234.

²⁵ Secondo G. SANTORELLI, *Sussidiarietà*, cit., 321, ciò implica la limitazione dell'intervento normativo dello Stato nella misura in cui l'effettiva tutela degli interessi da regolare possa essere compiutamente realizzata dall'autoregolamentazione sportiva; E. DEL PRATO, *Principio di sussidiarietà sociale e diritto privato*, in *Giust. civ.*, 2014, 381, rileva che dall'intento di favorire le libere esplicazioni dei privati e dei corpi sociali discende un possibile sindacato costituzionale delle norme che lo menomano; un sindacato degli atti amministrativi, specifici o ad efficacia normativa; un sindacato, inoltre, di ragionevolezza, proporzionalità e adeguatezza. Quindi il principio di sussidiarietà, perché ascrivibile a rango costituzionale, ha attitudine a conformare l'attività normativa, fornendo al contempo un modello ispiratore delle scelte da porre a base di quest'ultima.

Inoltre, proprio in virtù del principio di sussidiarietà, lo Stato deve offrire sostegno affinché le associazioni sportive possano svolgere la loro funzione²⁶.

E ciò tanto più dopo la novella costituzionale di cui all'art. 33 cost.

Sul piano giurisdizionale, poi, il principio di sussidiarietà agisce nel senso che l'intervento del giudice statale deve rispettare l'autonomia privata e la libertà di associazione e deve tendere anzi alla sua valorizzazione.

In questo senso non può condividersi l'impostazione panpubblicistica che è stata seguita, non di rado, dalla dottrina e dal giudice amministrativo, in evidente contrasto, oltre che con le norme costituzionali sopra dette, anche con l'art. 15 d.l.g. n. 242 del 1999, secondo cui le federazioni sportive nazionali e le discipline sportive associate hanno natura di associazione con personalità giuridica di diritto privato²⁷.

²⁶ Così E. BATTELLI, *Una lettura assiologicamente orientata del fenomeno sportivo alla luce del riconoscimento costituzionale dello sport*, in *Riv. dir. sport.*, 2023, 313, secondo cui, proprio in considerazione del fatto che le associazioni sportive sono in grado di apportare un contributo al benessere della società su diversi livelli, in una lettura assiologicamente orientata dell'art. 33 cost., dovrebbe riconoscersi maggiormente il loro contributo offerto alla collettività anche in termini di ricchezza relazionale e la loro importanza richiede un costante sforzo da parte dello Stato nel supportarne le attività.

²⁷ P. GROSSI, *Sui rapporti tra ordinamento statale e ordinamento sportivo*, in *Dir. amm.*, 2012, 3 ss., ha definito questa impostazione integrazionistico/statalistica, in quanto tende a riassorbire completamente lo sport come fenomeno giuridico all'interno della dimensione statale; A. DE SILVESTRI, *Le questioni del lodo camerale: autonomia o discrezionalità delle federazioni sportive nazionali?*, in *giustiziasportiva.it*, sottolinea il ruolo di supporto della dottrina «panamministrativistica» che ha dapprima tentato di svalutare il riconoscimento legislativo della natura di soggetti privati delle federazioni per poi enfatizzare la successiva attribuzione del contenzioso sportivo alla giurisdizione esclusiva del TAR Lazio, riguardata come una conferma della bontà della lettura dell'intera legislazione specifica in termini di diritto amministrativo; secondo N. MANCINI, *Attività sportive "ufficiali", intervento pubblico e sussidiarietà*, Milano, 2012, 394 ss., l'opzione giuspubblicistica comporta la soppressione o comunque una forte riduzione dell'autonomia del movimento sportivo «ufficiale», che finisce per essere «assorbito» e non «integrato» nell'ordinamento «generale» e per perdere la propria consistenza ordinamentale, in contrasto con la Costituzione, finendo per ridurre l'ordinamento sportivo ad una branca dello Stato apparato, vanificando la sua autonomia. Inoltre, in tal modo, non si tiene conto delle origini del fenomeno sportivo e della posizione occupata dall'ordinamento sportivo «ufficiale» italiano nel contesto dell'ordinamento sportivo transnazionale e ai rapporti che intrattiene con esso, poiché esso nasce fuori del contesto ordinamentale statale, per germinazione spontanea, nel più totale e assoluto disinteresse dei pubblici poteri; L. SANTORO, *Il riparto di giurisdizione nella l. n. 280/2003: crisi del sistema tra sovranismo del legislatore e letture singolari della giurisprudenza*, in *Eur. dir. priv.*, 2019,

6. Sussidiarietà e fonti del diritto

La sussidiarietà riguarda anche il sistema delle fonti del diritto²⁸.

Attraverso tale principio nasce, infatti, una fonte “non formale”, andando oltre la previsione di cui all’art. 1 delle preleggi: anche soggetti privati possono essere produttori di norme²⁹.

879, nota 12, nel criticare l’ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale del TAR Lazio n. 10171 del 2017, ritiene che i provvedimenti disciplinari federali non possano essere considerati «esplicazione di attività amministrativa», secondo una visione panpubblicistica dell’ordinamento sportivo che finisce per obliterare la natura privatistica delle Federazioni sportive, espressamente riconosciuta, invece, dal legislatore.

²⁸ Si veda P. PERLINGIERI, *Fonti del diritto e “ordinamento del caso concreto”*, in *Riv. dir. priv.*, 2010, 21, secondo cui la sussidiarietà abilita la fonte più adatta nella regolazione di determinate materie e riconosce tale funzione anche all’autonomia negoziale che concorre, con gli atti promananti da poteri autoritativi, a definire l’assetto delle fonti del diritto. Si scopre un volto nuovo dell’autonomia negoziale quale sintesi di autoregolamentazione ed eteroregolamentazione; v. ancora ID., *La sussidiarietà nel diritto privato*, in *Rass. dir. civ.*, 2016, 687 ss.; v. anche A. LEPORE, *Fenomeno sportivo e autonomia privata nel diritto italiano ed europeo*, in *Actual. jur. iberoam.*, 2015, 161 ss., che richiama P. FEMIA, *Sussidiarietà e principi nel diritto contrattuale europeo*, in P. PERLINGIERI, F. CASUCCI (a cura di), *Fonti e tecniche legislative per un diritto contrattuale europeo*, Napoli, 2004, 145 ss., secondo cui il principio di sussidiarietà rappresenta un criterio di sistemazione delle fonti, non è norma «di competenza» ma norma «sulla» competenza che abilita il miglior regolatore come il legislatore sportivo, nel rispetto, tuttavia, della legalità costituzionale; v. anche F. LA FATA, *La validità dei contratti sportivi tra sussidiarietà e meritevolezza degli interessi*, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2016, 217; v. anche S. ZUCCARINO, *Il fenomeno sportivo nel prisma della sussidiarietà orizzontale*, *ivi*, 2018, 323, secondo cui la riformulazione dell’art. 118 cost., introduce un nuovo strumento per individuare la fonte normativa idonea a legiferare, confermando il processo di progressiva erosione del modello verticistico centralista che ha ispirato i rapporti tra Stato e cittadino e determinando l’emersione di un sistema delle fonti adeguato alla complessità e dinamicità ordinamentale. Invece, secondo N. LIPARI, *Fonti del diritto e autonomia dei privati (spunti di riflessione)*, in *Riv. dir. civ.*, 2007, 729, è estranea alla problematica delle fonti riconducibili all’autonomia dei privati la tematica aperta dal nuovo testo dell’art. 118 cost. Tale norma infatti non incide direttamente sul sistema delle fonti, ma si limita a prevedere (in termini invero generici e probabilmente privi di reale efficacia precettiva) la possibilità di «favorire» iniziative in chiave di autonomia, lasciando tuttavia impregiudicato il problema del rapporto tra soggetti dell’atto e destinatari degli effetti; in senso adesivo a tale ultima impostazione, v. M. CERIONI, *Prime riflessioni sulle fonti dell’autonomia privata*, in *Ann. Fac. giur. Univ. Camerino*, 2012, 168, secondo cui la sussidiarietà orizzontale indica semplicemente una tendenza dello Stato ad arretrare in quei settori in cui le fonti dei privati possono utilmente raggiungere il risultato auspicato, mentre è solo il principio di rappresentatività a legare indissolubilmente gli appartenenti a una categoria al rispetto delle norme prodotte dai propri rappresentanti.

²⁹ Si veda G. MORBIDELLI, *Autonomia privata e fonti del diritto*, in *fondazione notariato.it*, 28, secondo cui, da tempo alla nozione formale di fonti del diritto se ne è aggiunta

È stata più volte sottolineata, al riguardo, la crisi della capacità regolatoria degli ordinamenti giuridici statali, che non riescono più a governare la complessità sociale, con la conseguente necessità di trovare nuovi modelli di regolazione che superino l'inflazione del diritto, tipica delle società complesse³⁰.

Con la necessità, dunque, di ripensare il tema delle fonti³¹.

Nell'ordinamento generale, dunque, confluiscono fonti diverse, dando luogo ad un policentrismo normativo³².

V'è quindi quella che è stata definita la «formazione negoziale del diritto», vale a dire la creazione di regole e di situazioni giuridiche sog-

una «materiale» in quanto non trova titolo in norme sulla produzione giuridica. Essa è frutto di tante cause quali la perdita da parte della legge della stabilità di un tempo e del suo carattere ordinamentale, la necessità di regolamentare attraverso criteri di alta tecnica o attraverso indirizzi o modelli o *standard* provenienti da qualificati organismi privati, la sfumata linea di confine tra fonti e non fonti, la ridotta legittimazione o comunque capacità da parte del diritto statale di regolare fenomeni complessi e cangianti.

³⁰ Si veda D. SICLARI, *Contributo allo studio della sussunzione legislativa di regole formate dai privati*, in AA.Vv., *Studi in onore di Vincenzo Atripaldi*, I, Napoli 2010, 275 ss., secondo cui il fenomeno della sussunzione legislativa di regole formate dai privati richiede una sintesi fra spontaneità delle regole degli associati, autorità della legge ed effettività dell'ordinamento nel suo complesso; v. anche P. PERLINGIERI, *La sussidiarietà*, cit., 688, che sottolinea l'insufficienza della legge a divenire da sola diritto: la crisi della statualità del diritto e nello stesso tempo l'ampliamento delle autonomie riavvicinano il sociale al giuridico. La sussidiarietà è un vincolo ed un criterio interpretativo costituzionale. E ciò seppure resiste una certa «cultura della legge» che sembra preferire l'adozione di provvedimenti normativi per regolare materie, laddove sarebbe (ed è) sufficiente la libera esplicazione della pura autonomia dei privati.

³¹ Si veda P. GROSSI, *Un impegno per il giurista di oggi: ripensare le fonti del diritto*, Napoli, 2008, *passim*; secondo A. PIZZORUSSO, *È possibile parlare ancora di un sistema delle fonti?*, in *Foro it.*, 2009, V, c. 2015, per valutare i sistemi delle fonti del diritto operanti al livello statale occorre tener conto, tra l'altro, del particolare sviluppo assunto in questi ultimi tempi da forme di diritto che occupano spazi lasciati liberi dagli ordinamenti giuridici statali. Ciò ha indotto a parlare di diritto senza Stato, ovvero di superamento dello Stato, per segnalare caratteristiche indubbiamente riscontrabili nella realtà dei rapporti giuridici che caratterizzano l'epoca contemporanea.

³² Si veda G. ALPA, *Le "fonti" del diritto civile: policentrismo normativo e controllo sociale*, in AA.Vv., *Il diritto civile oggi. Compiti scientifici e didattici del civilista*, Napoli 2006, 158; secondo G. PASTORE, *Complessità del diritto e autonomia privata*, in *fondazione-notariato.it.*, 44, l'assetto delle fonti è significativamente mutato poiché alla semplicità tipica del diritto dell'età della codificazione che pone al centro la legge, si sostituisce la complessità delle regolamentazioni in ordinamenti complicati dalla presenza di un policentrismo dei luoghi di produzione normativa. Le molteplici fonti interne concorrono con fonti sovranazionali e con il diritto globale (ne è un esempio significativo la nuova *lex mercatoria*), con la fine della pretesa di "esclusività-impenetrabilità" dell'ordinamento.

gettive che non proviene dall'alto ma dal basso, cioè dalla società civile. Formazione negoziale che è, dunque, un «connotato essenziale della stessa positività dell'ordinamento giuridico», in quanto è lo stesso ordinamento che consente la creazione di norme al di fuori delle fonti istituzionali³³.

Insomma, riecheggia l'insegnamento di Widar Cesarini Sforza e si riconosce la «spontaneità creatrice della coscienza giuridica» degli ordinamenti presenti all'interno dell'ordinamento generale³⁴.

In questo senso è la stessa autonomia negoziale a trovare fondamento nella sussidiarietà. L'art. 118 cost. rende esplicito ciò che nel sistema ordinamentale già c'era – cioè il riconoscimento dell'autonomia – ed estende esplicitamente la sfera di operatività dell'autonomia medesima anche ad interessi che non sono privati³⁵.

³³ Così N. LIPARI, *La formazione negoziale del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 1987, 311; e ciò ancorché – come si è visto – secondo tale autorevole impostazione, è estranea alla problematica delle fonti riconducibili all'autonomia dei privati la tematica aperta dal nuovo testo dell'art. 118 cost.; v. anche ID., *Fonti del diritto*, cit., 728.

³⁴ W. CESARINI SFORZA, *Il diritto dei privati*, Milano, 1963, 19.

³⁵ Si veda P. PERLINGIERI, *La sussidiarietà*, cit., 688, che non condivide la netta demarcazione tra autonomia negoziale e iniziativa *ex art.* 118 cost.; v. anche Cons. Stato, Sezione consultiva per gli atti normativi, parere n. 1354 del 2002, in *federalismi.it*, secondo cui «Il riconoscimento della portata innovativa della nuova norma costituzionale dispiega significative conseguenze anche con riferimento al Titolo I della Costituzione e, in particolare, alle norme di ordine sostanziale che disciplinano le garanzie dei cittadini – singoli e associati – nei confronti dei pubblici poteri. Ciò muta la stessa nozione di autonomia privata, nel senso che il suo riconoscimento assume portata prioritaria non solo quando essa è orientata alla realizzazione dei bisogni individuali (art. 41 cost.), ma anche quando persegue utilità generali, configurando spazi autonomi di tutela per “attività strumentali” mediante le quali si persegue la realizzazione delle “utilità generali”, così da far assumere una posizione prioritaria al privato rispetto al pubblico anche in settori sinora riservati alla competenza esclusiva degli apparati amministrativi. Il principio della sussidiarietà orizzontale introdotto dall'ultimo comma dell'articolo 118 cost. produce implicazioni non meno rilevanti in tema di formazioni sociali, consentendo una lettura evolutiva dell'articolo 18 cost. che vada oltre la letterale protezione, nei limiti del lecito, dei “fini” perseguiti dalle formazioni sociali e che consenta di sottolineare quel “valore aggiunto” che, rispetto ai singoli, esse sono in grado di produrre mediante il potenziamento e la previsione di organizzazioni articolate e complesse, capaci di avvalersi dell'apporto diretto e/o indiretto degli associati o di terzi, per l'affermazione dei valori collettivi di cui si fanno portatrici»; secondo E. BATTELLI, *I rapporti tra ordinamento sportivo, ordinamento statale ed europeo*, in ID. (a cura di), *Diritto privato dello sport*, Torino, 2021, 8, nel fenomeno sportivo un ruolo centrale rivestono l'autonomia privata e il contratto o meglio il negozio associativo. La libertà del singolo si esprime proprio nella scelta di praticare o meno un determinato

Ecco quindi che il principio di sussidiarietà orizzontale è rilevante ai fini dell'individuazione del fondamento della giuridicità delle disposizioni dell'ordinamento sportivo.

In sostanza, le federazioni sportive – in virtù di tale principio – sono dei regolatori privati poiché viene loro riconosciuta la possibilità di emanare norme giuridiche in senso proprio al loro interno.

Ma se il principio di sussidiarietà, in alcuni settori dell'ordinamento, consente l'intervento della fonte negoziale, allora le disposizioni sportive sono vere e proprie norme imperative³⁶.

In ogni caso, quanto alla qualificazione delle situazioni giuridiche soggettive che vengono in rilievo, occorre considerare il profilo associativo delle federazioni, la cui azione non può essere normalmente vista in termini di discrezionalità amministrativa ma in quelli di autonomia privata e il contenzioso sportivo non coinvolge ordinariamente una

sport e richiede l'accettazione, cioè l'adesione alle regole prestabilite dalla federazione sportiva di appartenenza. Sottolinea, inoltre, l'importanza del contributo di Pietro Rescigno (P. RESCIGNO, *Ascesa e declino della società pluralista*, in *Quaderni di scienze sociali*, 1965, 333 ss., ora in ID., *Persona e comunità. Saggi di diritto privato*, Padova, 1987, 3) che ha avuto il merito di individuare nella base contrattuale la legittimità degli ordinamenti giuridici intermedi; secondo G. PASTORE, *Complessità del diritto e autonomia privata*, in *fondazione-notariato.it*, 48, complessità del diritto vuol dire riconoscere che esso è il prodotto di un'ampia pluralità di fonti "statuali" ed "extra-statali", tra le quali assume una significativa consistenza l'autonomia privata poiché lo Stato non esaurisce la giuridicità e il diritto statale è solo una parte del diritto. Il pluralismo giuridico mette in discussione l'"assolutismo giuridico", ossia la pretesa dello Stato di essere l'esclusivo produttore di tutto il diritto, con conseguente riduzione della multiforme complessità dell'ordinamento a un insieme di leggi espressione della volontà di un potere supremo.

³⁶ Si veda A. LEPORE, *Il contratto di cessione di calciatori professionisti: unità dell'ordinamento giuridico e giudizio di validità*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2011, 185; e ID., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, cit., 385, secondo cui il principio di sussidiarietà impone una riconsiderazione radicale del rapporto tra legge e norme imperative. Se il principio di sussidiarietà, in determinati ambiti, abilita la fonte negoziale con preferenza rispetto alla legge, non soltanto la legge non può disattivare le norme private ma, soprattutto, le norme private, come le regole sportive, possono operare con la stessa forza della legge sugli ulteriori atti di autonomia regolati dalla fonte privata se non in contrasto con i valori del sistema complessivamente inteso. Pertanto, gli atti di autonomia delle federazioni sono vere e proprie fonti private potenzialmente abilitate in via esclusiva (o concorrente) a disciplinare il contenuto dei contratti che si svolgono nello sport di riferimento. Gli atti realizzati conformemente alla regolamentazione sussidiaria sportiva – da interpretare come leggi – valgono per i singoli contratti di lavoro sportivo come vere e proprie norme imperative e la loro violazione è causa di invalidità del contratto.

pubblica amministrazione ma si svolge tra privati, astretti tra loro da un vincolo associativo senza elementi di autoritatività³⁷.

7. *La giustizia sportiva come esempio di giustizia associativa*

In questo quadro, anche la giurisdizione è “attività di interesse generale”.

E del resto l’istituto dell’arbitrato, tradizionalmente, consente di definire le controversie in modo alternativo rispetto alla giurisdizione dello Stato.

Come diretta conseguenza del principio di sussidiarietà orizzontale, dovrebbe, anzi, operare un *favor* nei confronti della giustizia sportiva rispetto a quella statale.

In ogni caso l’ordinamento sportivo è munito di un sistema di giustizia disciplinata da un diritto di natura privatistica di titolarità delle comunità sportive, che viene attuato da organi interni di queste comunità, operanti in termini di indipendenza dall’ordinamento statale³⁸.

La giustizia sportiva, quindi, è una “giustizia associativa”, secondo la terminologia utilizzata dalla stessa Corte costituzionale³⁹, giustizia che è diretta espressione dell’autonomia privata di cui gode l’organizzazione e fondata sul consenso degli appartenenti alla medesima⁴⁰.

³⁷ Si veda A. DE SILVESTRI, *Il discorso sul metodo: osservazioni minime sul concetto di ordinamento sportivo*, in *giustiziasportiva.it*, che ritiene che non è possibile riguardare l’attività delle federazioni negli “innaturali” termini di discrezionalità amministrativa in luogo di quelli “naturali” di autonomia privata e che il contenzioso sportivo non coinvolge alcuna pubblica amministrazione né è tra estranei, ma si svolge interamente tra privati, astretti tra loro da vincolo associativo senza traccia alcuna di autoritatività.

³⁸ Si veda S. PAPA, *Le federazioni sportive: natura privata e profili pubblicistici alla luce delle pronunce della Corte di Giustizia dell’Unione europea*, in *federalismi.it*, 2021, 217.

³⁹ Corte cost., 11 febbraio 2011, n. 49, in *DeJure online*.

⁴⁰ Si veda G. FACCI, *La nullità dei patti aggiunti al contratto sportivo*, in *Corr. giur.*, 2015, 341 ss.; v. anche A.M. MARZOCCO, *Giustizia sportiva e giurisdizione statale nell’ambito dei rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento statale*, in *judicium.it*; ID., *Sul contributo per l’accesso ai servizi di giustizia sportiva esofederale ed endofederale*, in *Riv. dir. sport.*, 2022, 35, che evidenzia la differente fonte della giustizia sportiva e della giurisdizione statale poiché la prima è una forma di giustizia associativa, fondata sulle previsioni degli statuti e dei regolamenti esofederali e federali e sulla volontaria adesione alla Federazione, fondata sulla volontà delle parti laddove la giurisdizione statale non ha una fonte in senso lato convenzionale e la sottoposizione ad essa non discende da un

Con la conseguenza che lo Stato – come è stato affermato – riconosce che i propri organi di giustizia non possono intervenire sulle sanzioni irrogate dalla giustizia sportiva, ma possono soltanto eliminare i danni eventualmente subiti per effetto di tali sanzioni⁴¹.

Ma fino a qual punto può spingersi il principio di sussidiarietà?

Qui viene in rilievo la complessa questione della protezione dei diritti dei singoli all'interno delle formazioni sociali; è evidente, difatti, che l'autonomia dell'associazione non può giungere fino al sacrificio totale dei diritti di coloro che fanno parte dell'associazione medesima⁴².

Sotto il profilo dei rapporti tra norme, tale situazione si risolve in un conflitto tra la disposizione dell'ordinamento generale finalizzata alla tutela del singolo e un'altra, contenuta nell'ordinamento speciale, diretta alla tutela dell'autonomia dell'associazione⁴³.

atto di volontà negoziale; F. TUCCARI, *Considerazioni in tema di giustizia sportiva*, in *Soc. dir.*, 2022, 76, sottolinea che vi sono diverse posizioni in merito alla giustizia sportiva: alcuni la ascrivono all'autodichia, altri la collocano nell'ambito della giustizia interna; tra questi ultimi, vi sono coloro che la considerano una forma di giustizia associativa e coloro che la inquadrano nell'autotutela contenziosa.

⁴¹ Si veda G. VERDE, *Arbitri, non giudici (a proposito di un libro recente)*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, 588, secondo cui l'area "tecnica" riservata all'autonomia dell'ordinamento sportivo ha come conseguenza che il controllo dello Stato non può esercitarsi in via diretta sugli atti e comportamenti che investono il regolare svolgimento delle gare, salvo che il vizio non impinga nella stessa predisposizione delle regole e nella scelta dei soggetti abilitati. Con la conseguenza che le illegittimità riguardanti lo svolgimento delle gare possono eventualmente rifluire dinanzi alla giustizia statale se sono traducibili in pretese risarcitorie.

⁴² Altrimenti, secondo A. BONOMI, *Giustizia sportiva e giustizia statale, Qualche riflessione sulla legittimità costituzionale della legge 17 ottobre 2003, n. 280*, in *gruppodipisa.it*, 190, si riproporrebbe la teoria tedesca dei *besondere Gewaltverhältnisse*, secondo cui chi entra a far parte degli ordinamenti «speciali» rinuncia parzialmente ai propri diritti di libertà; la realizzazione degli interessi di un gruppo sociale può ben esigere il sacrificio delle aspettative meramente individuali – senza che questo comporti dal punto di vista della gerarchia dei valori la posposizione dell'interesse della persona a quello dell'ente cui la stessa aderisce – purché non vengano lesi perlomeno i diritti fondamentali dei singoli e più in generale quei «principi-valori» il cui contenuto essenziale non può essere sovvertito o modificato neppure dalla fonte costituzionale. Ad es., secondo M. SANINO, *Giustizia sportiva*, Milano, 2022, *passim*, l'art. 111 della Costituzione in materia di giusto processo contiene un principio generale ed originario dell'attività giurisdizionale di composizione di qualsiasi controversia, ancorché sportiva, al di là di qualunque considerazione relativa all'autonomia dell'ordinamento sportivo.

⁴³ Secondo F. MODUGNO, *Pluralità degli ordinamenti*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano 1985, 1 ss., gli ordinamenti particolari non possono contenere norme contrastanti con quelle dell'ordinamento generale, l'attuazione delle quali è assunta da quest'ultimo

Orbene, nel confronto tra le disposizioni dei due ordinamenti, occorre considerare la tipologia di norme statali verso le quali vi sarebbe antinomia da parte della norma dell'ordinamento sportivo, poiché non tutte le disposizioni dell'ordinamento statale si impongono, di per sé, all'autonomia privata delle federazioni.

Al riguardo, il rispetto delle disposizioni costituzionali sopra citate induce a ritenere che un possibile punto di equilibrio possa essere individuato nella categoria nel necessario rispetto delle norme dello Stato che costituiscono attuazione dei principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona, cui l'autonomia privata non potrebbe mai derogare⁴⁴.

Con la conseguenza che la normativa federale è cedevole rispetto a quella generale solo nei limiti sopra indicati, pena la vanificazione del principio di autonomia dell'ordinamento sportivo⁴⁵.

come assolutamente irrinunciabile (ad esempio, norme penali, di ordine pubblico, cogenti, ecc.), se vorranno aspirare alla coesistenza nel suo ambito.

⁴⁴ Si veda Cass., Sez. un., 7 maggio 2021, n. 12149, in *DeJure online*. Di tale pronuncia è stata fatta applicazione da parte App. Fed., 14 febbraio 2024, n. 21/CFA, in *dirittocalcistico.it*. Secondo M. SERIO, *Il processo disciplinare sportivo: rapporti tra ordinamento sportivo e ordinamento statale*, in *Eur. dir. priv.*, 2009, 773, il raffronto con l'ordinamento statale non implica necessariamente identità di soluzioni: il più caratteristico momento espressivo dell'autonomia regolamentare di una formazione sociale che aspiri ad avvalersi della propria prerogativa di organizzarsi come un'istituzione è rappresentato dall'individuazione, in ragione dei fini suoi propri, dei valori e dei disvalori rispettivamente da tutelare e da reprimere e dalla strumentale identificazione dei mezzi per promuovere gli uni e condannare gli altri. In questo quadro è risolutiva, da parte di ogni giurisdizione, la rinuncia alla tentazione di costruire tali ordinamenti come semplice riproduzione dell'ordinamento generale intero o pretendere di trarre solo da esso i parametri di legittimità e congruità delle proprie norme; condivide tale impostazione T. SICA, *La responsabilità della società di calcio per fatto dei tesserati e dei tifosi: regole e modelli di allocazione del rischio nella giustizia sportiva*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, 320, nota 9; diversa l'impostazione di G. CLEMENTE DI SAN LUCA, *Giuridicità delle regole del giuoco del calcio e vigilanza sul loro rispetto da parte degli arbitri*, in *Dir. soc.*, 2020, 693, secondo cui la «signoria» dell'ordinamento particolare su un oggetto non giunge fino al punto di poter rivendicare piena indipendenza, o sovranità poiché non è consentito all'ordinamento autonomo di violare i principi fondamentali dell'ordinamento generale quali i principi di legalità, di separazione dei poteri e di garanzia della terzietà della giurisdizione. Inoltre là dove regolazione e gestione dell'oggetto proprio dell'ordinamento particolare si trovino ad intersecare oggetti nella cura dell'ordinamento generale, esse non possono che 'indietreggiare' dinanzi alle norme ed ai provvedimenti emanati nell'ambito del secondo.

⁴⁵ Si veda M. LANZA, *Nota a Collegio di Garanzia dello Sport, Sez. Un., 7 gennaio 2021, n. 1 – Covid-19 e factum principis: il controverso caso Juventus-Napoli*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, 204, secondo cui è da escludere che la normativa federale debba in

8. *È ancora attuale la teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici?*

L'impostazione sopra detta – che fa leva sulle basi costituzionali del fenomeno sportivo e, in particolare, sul principio di sussidiarietà – prescinde dunque, consapevolmente, dal tema su cui c'è stato un amplissimo dibattito: il fenomeno sportivo assume le caratteristiche di un ordinamento giuridico in senso proprio?⁴⁶.

È nota, al riguardo, l'opinione secondo cui la cui la sussidiarietà non rafforza il modello del pluralismo degli ordinamenti ma ne provoca, al contrario, il definitivo superamento⁴⁷.

In realtà non siamo completamente convinti che occorra contrapporre il principio di sussidiarietà a quello della pluralità degli ordinamenti, poiché l'esito conseguente e caratterizzante di entrambe le impostazioni è il medesimo: la produzione di norme giuridiche, in senso proprio, da parte di un gruppo organizzato⁴⁸.

ogni caso cedere a fronte della disciplina di fonte statale, in quanto a quest'ultima, *tout court*, gerarchicamente subordinata poiché tale interpretazione si scontrerebbe con il sistema dei rapporti tra ordinamento statale e ordinamento sportivo, che si fonda sul generale principio di autonomia e di esclusiva pertinenza della materia tecnico-sportiva alla disciplina di fonte federale; *contra*: M.P. PIGNALOSA, A. AZARA, *Juve-Napoli: una fonte di problemi o soltanto un problema di fonti?*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, 187, che introducono anche la distinzione tra rilevanza c.d. forte della situazione giuridica (cui corrisponderebbe la competenza statale esclusiva) e una c.d. debole (che riguarderebbe l'adeguamento della fonte sportiva alle regole e ai principi della fonte statale). Ma la c.d. rilevanza debole – a giudizio di chi scrive – se non la si riconduce a limiti certi, è potenzialmente in grado di contraddire l'intera autonomia del fenomeno sportivo.

⁴⁶ Mette in dubbio la nozione di ordinamento sportivo, *ex multis*, L. FERRARA, *Ancora sugli ordinamenti di settore e su quello sportivo in particolare*, in R. CAVALLO PERIN, G. COLOMBINI, F. MERUSI, A. POLICE, A. ROMANO (a cura di), *Attualità e necessità del pensiero di Santi Romano*, Napoli, 2019, 215 ss.

⁴⁷ P. PERLINGIERI, *Il diritto civile nella legalità costituzionale secondo il sistema italo-comunitario delle fonti*, 3ª ed., I, Napoli, 2006, 196 ss., invita a «discorrere non tanto di pluralità degli ordinamenti, quanto di pluralità delle fonti»; v. anche G. SANTORELLI, *Sussidiarietà e regole di validità dei contratti sportivi*, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2014, 317, secondo cui la pluralità delle fonti non implica la pluralità degli ordinamenti e la complessità dei centri di produzione normativa non solo non è in contrasto con l'unità ordinamentale ma, anzi, ne costituisce il necessario svolgimento; il valore normativo del principio di sussidiarietà orizzontale agisce nel senso del superamento del paradigma dualistico e fornisce all'interprete una innovativa chiave di lettura per la ricostruzione dell'autonomia sportiva nell'ordinamento giuridico. In tal modo si compone in un'unità sistemica la naturale complessità dell'ordinamento giuridico vigente.

⁴⁸ In questo senso, invece, M.P. PIGNALOSA, *"Febbre da cavallo". Quel che resta delle scommesse sportive ex art. 1934 c.c.*, in *Riv. dir. sport.*, 2023, 85, secondo cui sul tema

Tale contrapposizione di orientamenti è probabile che tenga esclusivamente conto della teoria degli ordinamenti giuridici – nelle sue accezioni più estreme – di radicale separatezza tra i due ordinamenti⁴⁹.

In realtà, tale rigida separazione non sembra essere stata fatta propria dai sostenitori della teoria della pluralità che non negano l'unità dell'ordinamento⁵⁰.

dell'idoneità dei regolamenti federali a dettare regole che abbiano caratteri di norme giuridiche si registra, da un lato, l'opinione legata alla separazione tra gli ordinamenti, che nega alle regole delle federazioni sportive il valore di norme giuridiche poiché il potere esercitato dalle federazioni è espressione del più generale potere di autonomia privata e ciò non consentirebbe di ascrivere ad esse una valenza maggiore rispetto a quella riconosciuta a qualsiasi regolamento contrattuale; dall'altro, l'opposto orientamento che, in forza del principio di sussidiarietà orizzontale di cui all'art. 118, ult. cpv., cost., supera l'impostazione pluralista e riconosce ai regolamenti sportivi l'attitudine ad esprimere discipline che abbiano caratteri di norme giuridiche, finanche imperative; segue la prima impostazione G. FACCI, *Ordinamento sportivo e regole d'invalidità del contratto*, in *Riv. trim.*, 2013, 237 ss., secondo cui le norme sportive espressione di un potere spettante a qualsiasi istituzione nel proprio ambito, secondo i canoni dell'autonomia privata – non possono essere assimilate a norme giuridiche. Ogni istituzione ha il potere di vincolare i soggetti ad essa appartenenti, i quali con la loro adesione manifestano la volontà di sottostare alle regole previste, comprese quelle che disciplinano i futuri eventuali accordi, posti in essere nell'ambito della corrispondente organizzazione sociale. In tal modo, le norme sportive – fondate sul consenso degli appartenenti alle federazioni sportive – sono considerate espressione dell'autonomia privata degli associati.

⁴⁹ Tale pare essere il presupposto dell'analisi, tra gli altri, di L. DI NELLA, *Commento all'art. 3 CGS*, in A. BLANDINI, P. DEL VECCHIO, A. LEPORE, U. MAIELLO (a cura di), *Codice di giustizia sportiva F.I.G.C.*, II, Napoli, 2021, 6, secondo cui le posizioni di rilevanza o di irrilevanza sono decise unilateralmente dallo Stato ma, in tal modo verrebbe meno il fondamento della teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici, che è quella di riaffermare la indipendenza e la autonomia degli ordinamenti particolari nei confronti dello Stato e la loro pari dignità con esso, e dunque di non subordinare la natura di un ente a ciò che lo Stato dispone rispetto allo stesso.

⁵⁰ Già San. ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Sansoni, 1946, 119, avvertiva che «[i]l principio che ogni ordinamento originario è sempre esclusivo, deve intendersi nel senso che esso può, non che debba necessariamente negare il valore giuridico di ogni altro» (corsivo aggiunto) e «un ordinamento può ignorare o anche negare un altro ordinamento; può prenderlo in considerazione attribuendogli un carattere diverso da quello che esso si attribuisce da sé e quindi, se crede, può considerarlo come un mero fatto; ma non si vede perché non possa riconoscerlo come ordinamento giuridico, sia pure in certa misura e per certi effetti, nonché con le qualifiche che potrebbe ritenere opportuno conferirgli»; v. W. CESARINI SFORZA, *Il diritto dei privati*, Milano, 1963, 18, secondo cui «[i]l riconoscere, secondo la concezione subbiettivistica, che il diritto vive anche in rapporti che non traggono la loro giuridica esistenza dalla volontà dello Stato, equivale certamente ad ammettere che vi è una medesima sostanza spirituale tanto nell'ordinamento giuridico il cui supremo principio

La pluralità non contrasta, quindi, con l'unitarietà sostanziale del sistema giuridico⁵¹.

Si tratta, quindi, di ammettere il dialogo o, meglio, il raccordo tra ordinamenti⁵².

In ogni caso l'impostazione non sembra tener conto del ruolo storico che ha avuto la teoria romaniana al fine di affermare la giuridicità delle regole sportive⁵³.

Teoria nei confronti della quale il principio di sussidiarietà si pone probabilmente non in termini di superamento ma di perfezionamento.

s'identifica con la volontà normativa statale, quanto in quegli altri ordinamenti che si connettono a volontà normative non statuali o, genericamente, private. Ma ciò non significa distruggere la concezione obbiettivistica, bensì rendersi conto che l'unità del diritto sotto il concetto dello Stato si riferisce unicamente al predominio che questo ha nell'applicazione delle norme, mentre la molteplicità degli ordinamenti si basa sulla spontaneità creatrice della coscienza giuridica. E significa, in definitiva, rendersi conto che codesta molteplicità postula un'unità più profonda». Secondo A. SANDULLI, *Dialogo tra le Corti e tutela dei diritti nella crisi del pluralismo costituzionale: la teoria ordinamentale alla prova europea*, in R. CAVALLO PERIN, G. COLOMBINI, F. MERUSI, A. POLICE, A. ROMANO (a cura di), *Attualità e necessità del pensiero di Santi Romano*, cit., 67, con la teoria della pluralità non si nega l'esclusività e l'unità dell'ordinamento originario, ma si incrina fortemente l'idea dell'ordinamento chiuso e privo di lacune, aprendo alla pluralità e alla porosità tra ordinamenti e ad ipotesi di coordinamento e di collaborazione tra ordinamenti giuridici originari, che è alla base delle teorie della pluralità degli ordinamenti.

⁵¹ Secondo N. LIPARI, *Fonti del diritto*, cit., 729, nella prospettiva delle fonti, appare elusivo del problema limitarsi a richiamare il vecchio modello della pluralità degli ordinamenti, riconducendo quindi la trama normativa di strutture riferibili all'autonomia dei privati ad altrettanti ordinamenti giuridici autonomi e paralleli rispetto a quello statale poiché «il riferimento alla pluralità degli ordinamenti non esclude il raccordo fra ordinamenti pur all'origine sorti in ambiti (e su presupposti) diversi».

⁵² Secondo F. MODUGNO, *Pluralità degli ordinamenti*, cit., 1 ss., non si può costruire una «piramide degli ordinamenti», movendo da un presunto «diverso grado di validità che essi hanno gli uni rispetto agli altri» in quanto la 'validità' non è un valore assoluto, ma, al contrario, 'relativo' a ciascun ordinamento considerato. I rapporti tra ordinamenti non possono dunque mai essere, di per sé, rapporti di 's subordinazione', ma sempre di 'coordinazione'; v. anche S. LANDINI, *Pluralismo giuridico e ordinamento sportivo: un binomio in crisi?*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2006, 439.

⁵³ G. MANFREDI, *Pluralità degli ordinamenti e tutela giurisdizionale. I rapporti tra giustizia statale e giustizia sportiva*, Torino, 2007, 260, pur criticando gli argomenti adottati a favore della ricostruzione pluralista dell'ordinamento sportivo, riconosce che la teoria della pluralità degli ordinamenti ha il merito di aver consentito alla scienza giuridica di percepire con chiarezza l'esistenza di significativi fenomeni di produzione giuridica affatto diversi da quelli statali, e che da questi ultimi ben possono essere del tutto indipendenti.

Quindi tale principio, se forse non rafforza la teoria della pluralità degli ordinamenti, certamente non la supera e, probabilmente, ne costituisce l'evoluzione.

Entro questi limiti può condividersi l'opinione secondo cui, per salvare il mondo dello sport dalle ingerenze dello Stato, è sufficiente la riserva costituzionale di libertà e autonomia privata a favore delle associazioni sportive⁵⁴.

Ma se questo è vero, ciò vuol dire che il problema non è tanto quello della qualificazione del sistema sportivo quale ordinamento giuridico in senso proprio ma di come il fenomeno sportivo si rapporta con l'ordinamento giuridico generale e, quindi, quale sia il suo livello di autonomia⁵⁵.

Pertanto, probabilmente, non è decisivo chiedersi – tanto più alla luce del nuovo art. 33, comma 7, cost. – se la Costituzione preveda o meno l'esistenza di un ordinamento giuridico sportivo in senso proprio.

E ciò perché, occorre prendere atto che il fenomeno sportivo – quantomeno nella sua dimensione collettiva – integra comunque un diritto fondamentale costituzionalmente garantito, ai sensi degli artt. 33, 2 e 18 cost. ma anche in relazione al principio di sussidiarietà previsto dall'art. 118, comma 4, cost⁵⁶.

Il che rende inammissibili le intromissioni statali in alcuni settori del fenomeno sportivo.

⁵⁴ Così, L. FERRARA, *L'ordinamento sportivo: meno e più della libertà privata*, in *Dir. pubbl.*, 2007, 1.

⁵⁵ G. VERDE, *Spigolature e passacaglie (leggendo i due volumi su "la giustizia nello sport")*, in *Riv. dir. sport.*, 2022, 291, rileva che si deve prendere atto che, per il legislatore del 2003, le regole tecniche e le disposizioni disciplinari dello sport sono estranee allo Stato e sono state lasciate al potere regolatore degli organismi sportivi, essendo irrilevante che lo abbia fatto per libera scelta o per il carattere originario di quella disciplina così come è irrilevante sapere che questo diritto non è autosufficiente e non è espressione di sovranità (il cui ambito, peraltro, è relativo e storicamente determinato).

⁵⁶ Quanto al riconoscimento del fenomeno sportivo nella sua dimensione individuale, dopo la novella costituzionale dell'art. 33, anche il diritto individuale allo sport deve ritenersi costituzionalmente riconosciuto. Si tratta, però, di un diritto sociale a prestazione che, in quanto tale, non è immediatamente azionabile e, pertanto, appare indispensabile, a tal fine, l'*interpositio legislatoris* che operi su due livelli: *a*) sulle modalità concrete di esercizio del diritto; *b*) sulla necessaria provvista di risorse finanziarie e non a caso si è parlato di "diritti finanziariamente condizionati". Inoltre è necessaria anche la concreta attuazione della volontà legislativa da parte della pubblica amministrazione, cioè una organizzazione che eroghi la prestazione.

In ogni caso, se anche si volesse assumere una prospettiva ordinamentale, l'ordinamento sportivo non potrebbe in ogni caso configurarsi alla stregua di qualsiasi altro ordinamento "di settore" perché esso, come si è visto, assume peculiari caratteri di rilevanza e autonomia, attribuiti dalla Costituzione.

Inoltre esso si caratterizza per la sua dimensione "superstatale" o se si preferisce "transnazionale", come riconosciuto espressamente dall'art. 1, comma 1, del d.l. 19 agosto 2003, n. 220, convertito dalla l. 17 ottobre 2003, n. 280, secondo cui: «La Repubblica riconosce e favorisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale, quale articolazione dell'ordinamento sportivo internazionale facente capo al Comitato Olimpico Internazionale»⁵⁷.

Tanto che, com'è noto, si parla da tempo di "*lex sportiva*" come l'insieme di regole delle varie federazioni, nazionali, europee ed internazionali, universalmente accettate, idonee a disciplinare, eventualmente anche in via autonoma, i rapporti sportivi⁵⁸.

⁵⁷ Com'è noto, invece, secondo L. FERRARA, *L'ordinamento sportivo*, cit., 1, «nell'ordinamento sportivo non vi è o non vi può essere nulla di speciale»; secondo G. MANFREDI, *Gruppi sportivi e tutela endoassociativa*, in *Giur. cost.*, 2011, 688 ss., non si comprende perché i gruppi sportivi debbano avere un regime diverso rispetto a quello di altri gruppi sociali, in particolare rispetto a quello dei gruppi che sono stati entificati in partiti, sindacati, ordini professionali, ecc.; v. anche E. INDRACCOLO, *Il dilettantismo sportivo nell'esperienza italiana e in quella tedesca*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2007, 238 e 239, che ritiene che l'autonomia degli enti sportivi «è assimilabile a quella concessa a qualsiasi altro ente giuridico con personalità di diritto privato». Tali impostazioni obliterano – ad avviso di chi scrive – la circostanza che l'ordinamento sportivo non può essere assimilato agli altri ordinamenti di settore per i suoi peculiari caratteri di autonomia attribuiti dalla Costituzione e alla sua dimensione transnazionale. Del resto in una prospettiva ordinamentale – per dirla con F. MODUGNO, *Pluralità degli ordinamenti*, cit., 1 ss. – non tutte le formazioni sociali e le organizzazioni «interne» all'ordinamento generale possono esprimere veri e propri ordinamenti giuridici, ma soltanto i gruppi a formazione spontanea riconosciuti e garantiti in generale dall'art. 2 cost. Le organizzazioni interne all'ordinamento statale, come pure le comunità a base territoriale riconosciute o costituite non esprimono veri e propri ordinamenti, ma semplici parti, settori, articolazioni dell'ordinamento generale.

⁵⁸ All'ordinamento sportivo internazionale si riferì, per la prima volta, M.S. GIANNINI, *Prime osservazioni sugli ordinamenti giuridici sportivi*, in *Riv. dir. sport.*, 1949, cui seguì, molti decenni dopo, ID., *Ancora sugli ordinamenti giuridici sportivi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1996, 997 ss., ove richiama le discipline uniformi nei vari paesi delle materie del diritto sportivo che danno vita ad un diritto sportivo «superstatale», ovunque riscontrabile come positivamente vigente. Su tale profilo v. anche A. MASSERA, *Lo sport e il principio della parità delle armi, tra politiche antidoping e diritto della concorrenza*, in *Riv.*

Questa è, del resto, la posizione della Corte costituzionale allorché ha affermato che l'ordinamento sportivo è uno dei più significativi ordinamenti autonomi, escludendo, quindi, che possa essere considerato alla stregua di qualsiasi altro ordinamento «di settore»⁵⁹.

In sostanza, se è vero che lo Stato si pone in una posizione di preminenza rispetto al (particolare) ordinamento sportivo, è anche vero che non si tratta di un ordinamento settoriale come tanti altri, ma di un ordinamento dai caratteri del tutto peculiari che trovava indiretto (o implicito) riconoscimento nella Costituzione e oggi un esplicito riconoscimento nell'art. 33⁶⁰.

Autonomia che, talvolta, il legislatore statale non ha rispettato⁶¹.

9. *Il tema della giustizia disciplinare*

La giustizia disciplinare è quella su cui – com'è noto – vi è stata la maggiore incertezza tra la competenza degli organi giurisdizionali sportivi e la giurisdizione dello Stato.

Si danno per conosciute le premesse costituite dalle disposizioni legislative del 2003 e dalle successive interpretazioni delle stesse operate dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dalla Corte costituzionale.

it. dir. pubbl. comun., 2007, 175 ss. Sulla c.d. *lex sportiva*, *ex multis*, S. BASTIANON, *La lex sportiva*, in *osservatoriosullefonti.it*, 2021, 249 ss.; L. MELICA, *La presunta "neutralità" del diritto transnazionale dello sport*, in *dirittodellosport.it*, 2021, 2; M.F. SERRA, *Lex sportiva e lex mercatoria: un confronto*, in *nomos-leattualitaneldiritto.it*, 2020; A. ORLANDO, *La "misura" dell'autonomia dell'ordinamento sportivo nel contesto europeo*, in *dpceonline.it*, 2022, 1387 ss.

⁵⁹ Corte cost., 11 febbraio 2011, n. 49, cit.

⁶⁰ Nel nuovo art. 33 cost. l'espressione «riconosce», unitamente a quella «in tutte le sue forme», vale a ribadire il riconoscimento non solo delle varie tipologie di attività sportiva ma anche delle diverse modalità organizzative delle stesse e quindi a confermare in termini rafforzativi la rilevanza costituzionale dell'associazionismo sportivo e quindi del sistema dello sport che fa capo al CONI e si sviluppa nelle federazioni.

⁶¹ V. ad esempio, da ultimo, l'art. 2 del d.l. 31 maggio 2024, n. 71, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, l. 29 luglio 2024, n. 106, istitutivo della Commissione indipendente per la verifica dell'equilibrio economico e finanziario delle società sportive professionistiche, sostitutiva della Commissione di vigilanza sulle società di calcio professionistiche (Co.Vi.So.C.), istituita presso la FIGC. Tale normativa contiene delle disposizioni evidentemente lesive del principio di autonomia dell'ordinamento sportivo perché le stesse impediscono alla FIGC di svolgere in modo autonomo i compiti di rilascio delle licenze nazionali.

Basti al riguardo considerare:

- il legislatore nel 2003, nel delineare gli àmbiti di competenza e giurisdizione, è intervenuto attraverso il meccanismo dei c.dd. blocchi di materia, facendo riferimento alla nota quadripartizione di Luiso⁶²;
- in particolare le controversie tecniche e quelle disciplinari sono state considerate estranee allo Stato e sono state rimesse al potere regolatore degli organismi sportivi⁶³;
- stante l'opzione legislativa, una volta accertata a quale tipologia la controversia appartiene, ne consegue l'individuazione della competenza; non v'è spazio quindi – salvo quanto si dirà con riferimento alle decisioni della Corte costituzionale – per un'analisi della singola fattispecie diretta a verificare, in concreto, se una data controversia presenti profili di *rilevanza* per l'ordinamento giuridico statale, perché non esiste fatto che non sia rilevante giuridicamente e quindi, in linea teorica, anche le controversie tecniche e disciplinari possono avere *rilevanza* esterna all'ordinamento sportivo; contrasta, pertanto, con lo spirito della legge spostare il criterio di riparto dalla *tipologia di atto* posto in essere *agli effetti prodotti dall'atto* medesimo⁶⁴;

⁶² F.P. LUIO, *Giustizia sportiva*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ., IX*, Torino, 1993, 33. Sulla nota quadripartizione, *ex multis*, G. LIOTTA, L. SANTORO, *Lezioni di diritto sportivo*, Milano 2020, 11 ss.

⁶³ Si veda G. VERDE, *Spigolature e passacaglie*, cit., 391; v. anche E. MORLINO, *Autonomia dell'ordinamento sportivo*, cit., 414, secondo cui, in tal modo, la *ratio* dell'intervento del legislatore, nel delineare le rispettive competenze sulla base del tipo di attività posta in essere dai soggetti dell'ordinamento sportivo, è stata quella di assicurare la speditezza e la definizione certa delle questioni tecniche e disciplinari, la cui soluzione è il più delle volte necessaria per consentire la regolare prosecuzione delle attività sportive nell'àmbito di gare che coinvolgono una pluralità di soggetti, nazionali e internazionali. Evidenza E. LUBRANO, *La Corte costituzionale n. 49/2011: nascita della giurisdizione meramente risarcitoria o fine della giurisdizione amministrativa in materia disciplinare sportiva?*, in *Riv. dir. econ. sport*, 2011, 66 e 67, che inizialmente il d.l. n. 220 del 2003 aveva configurato un sistema in cui risultava centrale (e prevalente, se non addirittura «assoluta») l'autonomia dell'ordinamento sportivo con conseguente impossibilità pratica di configurare una giurisdizione statale in materia sportiva, per due ragioni: *a* perché questa poteva esplicarsi soltanto in caso di «effettiva rilevanza» di situazioni giuridiche soggettive insorte nell'àmbito dell'ordinamento sportivo; *b* perché l'art. 2 del decreto legge aveva «riservato» alla giustizia sportiva ogni tipologia di questione sportiva – ovvero le questioni tecniche (lett. *a*), le questioni disciplinari (lett. *b*) e le questioni amministrative (lett. *c* e *d*) – con ciò svuotando di fatto la prevista giurisdizione del giudice amministrativo in materia.

⁶⁴ Già A. BONOMI, *Giustizia sportiva*, cit., 185, avvertiva che non è più possibile discutere se le norme sportive che si presumono violate assumano o meno rilevanza

- è metodologicamente improprio partire da un'asserita lesione di diritti soggettivi o interessi legittimi per farne derivare la conseguenza ineluttabile della competenza del giudice dell'ordinamento generale, così come hanno ritenuto alcune impostazioni dottrinali e talune decisioni dei Tribunali amministrativi. Al di là del fatto che tali situazioni soggettive sono in qualche modo ravvisabili anche nel sistema sportivo, è dirimente la circostanza che una situazione soggettiva qualificata non esiste *in rerum natura*, ma solo se la prevede il diritto positivo. Quindi la sussistenza o meno della stessa è un *posterius* rispetto al dato normativo cioè – nel nostro caso – all'individuazione della materia in cui è ricompresa la controversia (tecnica, disciplinare, economica, amministrativa)⁶⁵;

nell'ordinamento statale, poiché è il legislatore statale a tracciare il confine fra le «situazioni» che l'ordinamento ritiene per sé irrilevanti, dunque tali da non poter dar vita a situazioni giuridiche soggettive tutelabili dinanzi agli organi giurisdizionali dello Stato, e le «situazioni» che, invece, giuridicamente hanno rilevanza e nei confronti delle quali non può essere escluso il ricorso alla giustizia statale; v. anche L. SANTORO, *Irrelevanza della natura, pubblicistica o privatistica, dell'attività fondante il ricorso al giudice amministrativo nel riparto di giurisdizione tra giustizia sportiva e giustizia statale*, in *Riv. dir. sport.*, 2022, 219, secondo cui, una volta accertata a quale tipologia di giustizia la controversia appartenga, occorre dichiarare la riserva in favore degli organi di giustizia sportiva, là dove essa rientri nelle materie specificate alle lett. *a* e *b* dell'art. 2, comma 1, della l. n. 280 del 2003, ovvero ammetterne il ricorso innanzi alla giustizia statale, esauriti i gradi della giustizia sportiva, ove essa esuli da tali materie; si veda anche E. MORLINO, *Autonomia dell'ordinamento sportivo*, cit., 414, secondo cui, se si assume il criterio degli effetti dell'attività, il loro collocarsi all'interno o all'esterno dell'ordinamento sportivo è oggetto di apprezzamento da parte del giudice amministrativo il quale, caso per caso, potrà allargare o restringere la propria competenza. Con conseguenze sull'autonomia dell'ordinamento sportivo in termini di incertezza legata all'esito della controversia, esito che può giungere solo dopo molto tempo con effetti, non solo per il ricorrente, ma per tutti i partecipanti alla competizione, dato il rapporto di stretta interdipendenza che vi è nell'ordinamento sportivo. Inoltre, in tal modo, chi ricorre non è in grado di stabilire a priori a chi chiedere giustizia; secondo M. MORGESE, *Nota a Corte europea dei diritti dell'uomo, 5 marzo 2020, Michael Platini contro la Suisse. La corte di Strasburgo sul caso Platini. Spunti per una riflessione sulla rilevanza esterna delle sanzioni disciplinari sportive*, in *Riv. dir. sport.*, 2020, 150, non può ragionarsi di rilevanza giuridico-economica di un rapporto o di un atto senza che ciò implichi anche la previa qualificazione della posizione sostanziale azionata, e quindi, ai fini della corretta operatività del criterio della rilevanza, è necessario che adesso si accompagni anche quello, scelto dal legislatore costituzionale, della *causa petendi*, che ne completa il funzionamento, ma al quale, indubbiamente, non corrisponde.

⁶⁵ Frequente nella giurisprudenza amministrativa l'inversione di metodo secondo cui le sanzioni disciplinari sportive sono configurabili come provvedimenti amministra-

- rientra quindi nella discrezionalità del legislatore dell'ordinamento generale – nell'ambito dei principi costituzionali in materia – la scelta di quali tra le molteplici situazioni soggettive debbano essere ritenute di mero fatto ovvero meritino di essere qualificate come diritti soggettivi o interessi legittimi⁶⁶;

- relativamente alle controversie disciplinari, a séguito delle due sentenze della Corte costituzionale n. 49 del 2011 e n. 160 del 2019, il sub-criterio di riparto delle competenze in materia si fonda sul *petitum* del ricorrente, diretto alla caducazione dell'atto o al *risarcimento* del danno⁶⁷.

10. *Il tema della rilevanza delle situazioni giuridiche soggettive*

Qualche cenno ulteriore merita il concetto di rilevanza di cui all'art. 1, comma 2, l. n. 280 del 2003⁶⁸.

Si tratta di concetto relativo.

tivi a fronte dei quali si pongono interessi legittimi; v. G. SANTAGADA, *Le sanzioni disciplinari sportive: se non sono annullabili non sono "atti amministrativi", ma "fatti storici" non arbitrabili e la domanda risarcitoria si propone davanti al giudice ordinario*, in *Giust. civ.*, 2012, 2519 ss.; secondo T. MAUCERI, *Sulla rilevanza esterna delle sanzioni sportive*, in *Riv. dir. sport.*, 2019, 44, l'errore di fondo in cui cade la giurisprudenza consiste nella convinzione che le situazioni soggettive necessariamente rilevanti nell'ordinamento generale sarebbero individuabili sul piano, per così dire, «ontologico» della consistenza o qualità della situazione giuridica lesa (ad es., della sua qualificabilità in via di principio in termini di diritto soggettivo indisponibile ovvero di interesse legittimo).

⁶⁶ Come ha detto bene il Consiglio di giustizia amministrativa della Regione siciliana nella decisione n. 1048 del 2007, il legislatore «è tenuto bensì ad assicurare piena tutela ai diritti soggettivi e agli interessi legittimi, ma senza che gli sia in radice preclusa la scelta di quali tra le molteplici situazioni di interesse di fatto – che in sé non afferiscano direttamente a beni costituzionalmente intangibili, tra i quali non si ascrivono certo le conseguenze patrimoniali indirette delle attività sportive di qualsiasi livello – meritino di essere qualificate come diritti soggettivi o interessi legittimi». Né la circostanza che tale scelta di rilevanza sia effettuata dallo Stato contraddice, in sé, alla accoglibilità della teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici per quanto si dirà di séguito al paragrafo 10; *contra*: L. DI NELLA, *Commento all'art. 3 CGS*, cit., 6.

⁶⁷ Si veda E. MORLINO, *Autonomia dell'ordinamento sportivo*, cit., 422, secondo cui la Corte ha spostato ulteriormente il criterio di attribuzione della competenza del giudice amministrativo in quanto il fattore determinante non è solo il tipo di attività svolta, ma il *petitum*.

⁶⁸ *Ex multis*, v. M. PITTALIS, *Sport e diritto. L'attività sportiva fra performance e vita quotidiana*, Milano, 2022, 736 ss.

Basti pensare che la giustizia tecnica – tradizionalmente affidata alla competenza esclusiva del giudice sportivo in senso stretto – si ritiene comunemente non afferente a situazioni giuridiche soggettive *rilevanti* per l'ordinamento generale⁶⁹.

Ma è veramente così? Il criterio della rilevanza ha carattere oggettivo?

Dipende dalla prospettiva ordinamentale dalla quale ci si pone⁷⁰.

Dal punto di vista dell'ordinamento generale potrebbe essere “*rilevante*” anche la mera applicazione di regole tecniche da parte del direttore di gara che, invece, è addirittura del tutto insindacabile dal giudice sportivo in senso stretto interno alla Federazione⁷¹.

Quindi anche le controversie tecniche, che di solito vengono considerate irrilevanti per l'ordinamento generale, in realtà tali non sono⁷².

⁶⁹ *Ex multis*, v. M. SANINO, *Giustizia sportiva*, cit., 214, secondo cui le decisioni prese dagli organi federali in sede di verifica della regolarità di una competizione sportiva e in applicazione delle norme tecniche che garantiscono il regolare svolgimento della gara non determinano né la lesione di un diritto soggettivo, né la lesione di un interesse legittimo e, pertanto, non possono essere sottoposte al vaglio del giudice statale.

⁷⁰ Si veda G. VERDE, *Spigolature e passacaglie*, cit., 291, secondo cui ciò che è rilevante all'interno di un determinato ordinamento può non esserlo o può non esserlo allo stesso modo per altro ordinamento.

⁷¹ Secondo M. MORGESE, *Nota a Corte europea dei diritti dell'uomo*, cit., 146 ss., ragionando nei termini della “rilevanza” ne discende che qualsiasi controversia pur afferente all'ordinamento sportivo – si pensi alle sanzioni disciplinari inflitte a causa della violazione di regole tecniche – rischia di essere discrezionalmente attratta al novero della giustizia statale, così finendosi per giustificare l'incauta ingerenza degli organi dello Stato anche in quei settori dallo stesso riservati alla giustizia sportiva. Inoltre l'autrice ritiene che il richiamo alla “rilevanza” ha l'inconveniente non solo di rimettere ad una valutazione, caso per caso, del giudicante la selezione delle controversie da sottoporre al controllo della giustizia statale, pure in materie sottratte a quella giurisdizione, ma esso reca, altresì, il rischio di decisioni tra loro discordanti.

⁷² Si veda V. PESCATORE, *Corte costituzionale e risarcimento del danno da sanzione sportiva*, in *Riv. trim.*, 2012, 1017, secondo cui – citando Santi Romano – sebbene il legislatore statale non abbia esercitato il potere di regolare l'applicazione delle regole tecniche, non si può dire che non se ne sia occupato, avendo provveduto, «negativamente», «per far posto» ad un altro ordinamento. Le regole sportive, regolamentari e organizzative quindi non si pongono in termini di assoluta irrilevanza giuridica per l'ordinamento dello Stato: l'ordinamento generale non ha un interesse diretto alla relativa applicazione e, pertanto si è parlato non di irrilevanza, ma di «indifferenza» da parte dello Stato. E ciò ancorché l'autore preferisca esprimersi in termini di “pluriqualificazione”, citando Giannini, secondo cui ci si troverebbe nella «zona intermedia, nella quale le due normazioni si trovano in contatto» e, più precisamente, in uno di quei «punti» in cui esse «si escludono a vicenda»; v. anche P. FEMIA, *Due in uno. La prestazione sportiva tra unita-*

Sulla rilevanza della giustizia tecnica, nella prospettiva panpubblicistica sopra non condivisa, ha fatto leva parte della dottrina allorché ha ritenuto che anche le violazioni delle norme tecniche (oltre che le sanzioni disciplinari) possono incidere negativamente su situazioni sostanziali meritevoli di tutela da parte dello Stato⁷³.

Tale orientamento è da condividere là dove ritiene che non esiste fatto che non sia rilevante giuridicamente⁷⁴.

E in questo senso può dirsi che, nella prospettiva dell'ordinamento generale, tutti i fatti sono *rilevanti*, anche quelli, quindi, che riguardano il fenomeno sportivo.

Da tali premesse non consegue, però, la competenza dei giudici statali in materia tecnica o disciplinare poiché l'ordinamento generale

rietà e pluralità delle qualificazioni, in AA.VV., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, Atti del 3° Convegno Nazionale S.I.S.Di.C., Capri, 27-29 marzo 2008, Napoli, 2009, 219, che si esprime nei termini di «inqualificazione». Sul punto anche A. LEPORE, *Il contratto di cessione*, cit., 179, secondo cui «qualificare negativamente un fatto significa compiere su quel fatto un'analisi che conduce ad un giudizio, il risultato di quel giudizio può essere l'inqualificazione, ed essa, per quanto negativa, tuttavia è».

⁷³ Emblematica, al riguardo, la posizione di F. GOISIS, *Verso l'arbitrabilità delle controversie pubblicistiche-sportive?*, in *Dir. proc. amm.*, 2010, 1417 ss., secondo cui persino il leale svolgimento delle gare è bene-interesse protetto dall'ordinamento statale; v. anche E. INDRACCOLO, *Il dilettantismo sportivo*, cit., 237 ss., secondo cui se non si può ragionevolmente sostenere che persino le regole meramente tecniche sono irrilevanti nell'ordinamento generale e perciò integralmente rimesse alla sovranità del c.d. ordinamento sportivo, oggi la ricostruzione del fenomeno alla luce della teoria della pluralità degli ordinamenti sembra essere superata. Tale impostazione, com'è noto, si è contrapposta a quella espressa nella celebre pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 4399 del 1989 (caso "Buen Café") che ha individuato con precisione le controversie sportive che involgono situazioni soggettive dotate di rilievo meramente interno all'ordinamento sportivo e che, quindi, sono sottratte alla cognizione degli organi giurisdizionali statali. Anche L. FERRARA, *Il contenzioso sportivo tra situazioni giuridiche soggettive e principi del diritto processuale*, in *Foro amm. C.d.S.*, 2009, 1591, ritiene che vi sia un'area dove il termine «tecnica» è invocato in modo appropriato, nella misura in cui rinvia a un fenomeno (quale che sia il suo campo di applicazione) da sempre contrapposto al diritto.

⁷⁴ Si veda A. LEPORE, *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, cit., 376 ss., che, richiamando P. PERLINGIERI, P. FEMIA, *Nozioni introduttive e principi fondamentali del diritto civile*, 2ª ed., Napoli, 2004, ritiene che i c.dd. «fatti giuridicamente irrilevanti», in realtà o sono fatti rilevanti (quali esercizio di libertà) ma non preordinati all'efficacia oppure non sono fatti. «Fatto» non è un termine con un unico significato: il fatto oggetto del giudizio di una scienza naturale non è il fatto oggetto di una scienza pratica (come il diritto) per la quale fatto è qualunque evento che richiami l'idea della convivenza o della relazionalità.

può prevedere – tanto più se autorizzato da disposizioni costituzionali – che in relazione alla necessità di garantire l'autonomia del fenomeno sportivo, possa – anzi debba – astenersi dall'attribuire rilevanza a determinati fatti, lasciando che di tale rilevanza si occupino altri soggetti, appositamente costituiti: i giudici sportivi.

In tal modo, pertanto, il fatto non perde la sua rilevanza giuridica ma essa si risolve e viene apprezzata all'interno di un diverso ordinamento giuridico settoriale, secondo le regole dallo stesso previste.

In sostanza si tratta di una scelta di diritto positivo. E questa è stata la scelta fatta dal legislatore del 2003.

Quindi le controversie tecniche e quelle disciplinari sono sottratte alla competenza statale non perché non riguardano diritti soggettivi o interessi legittimi ma solo perché la rilevanza di tali situazioni soggettive viene riservata all'ordinamento sportivo⁷⁵.

Beninteso, il diritto positivo può anche modulare la rilevanza del fatto all'interno dell'ordinamento generale, come nel caso della rilevanza indiretta (o di secondo grado) attribuita alle sanzioni disciplinari, consentendo la mera azione risarcitoria dinanzi al giudice statale⁷⁶.

Oggi, dunque, la regola è quella della tutela solo riparatoria e non anche demolitoria da parte del giudice amministrativo nei confronti delle sanzioni disciplinari. E ciò perché il diritto alla tutela giurisdizionale, come tutti gli altri diritti sanciti dalla Carta costituzionale – come si è sopra visto – non può considerarsi assoluto, ma si deve coordinare con

⁷⁵ *Contra* M.P. PIGNALOSA, A. AZARA, *Juve-Napoli*, cit., 182.

⁷⁶ Già prima della sentenza della Corte costituzionale n. 49 del 2011, G. VERDE, *Sul difficile rapporto tra Ordinamento statale e Ordinamento sportivo*, in AA.VV., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, cit., 678, aveva parlato di una sorta di rilevanza di secondo grado perché «se lo Stato dà rilievo alla “connessione” tra la tutela erogabile dai suoi organi di giustizia e quella degli organi di giustizia sportiva, sembra che esso, implicitamente, ma inevitabilmente finisca col riconoscere che i primi non possano intervenire sulle sanzioni sportive, ma possano soltanto eliminare gli eventuali danni subiti per effetto di tali sanzioni a causa della violazione di beni comunque riconosciuti dall'ordinamento statale» e «la rilevanza per lo stato della situazione protetta dall'ordinamento sportivo non si identifica con quest'ultima – che resta affidata alla riconosciuta autonomia degli organi sportivi – ma ha per oggetto le conseguenze ulteriori, che (solo queste) possono dare vita a veri e propri diritti soggettivi e nella misura in cui venga in rilievo la lesione di beni ab origine riconosciuti dall'ordinamento statale»; v. anche F. BLANDO, *Sanzioni sportive, sindacato giurisdizionale, responsabilità risarcitoria*, in *Danno resp.*, 2011, 919 ss.; G. SANTAGADA, *Le sanzioni disciplinari sportive*, cit., 2519 ss.

gli altri valori costituzionali: nel nostro caso, con l'autonomia della formazione sociale.

Del resto, accade con qualche frequenza che l'ordinamento giuridico generale accordi una tutela meramente risarcitoria ad una situazione giuridica soggettiva: si pensi alle forme di tutela del lavoratore illegittimamente licenziato⁷⁷.

In ogni caso occorre ribadire quanto affermato dalla Corte costituzionale nella decisione n. 49 del 2011: il giudizio di annullamento da parte del giudice dell'ordinamento generale costituisce un'intromissione non armonica rispetto all'affermato intendimento legislativo di tutelare l'ordinamento sportivo.

Resta sullo sfondo, naturalmente, la decisione che assumerà la Corte di giustizia dell'Unione europea dopo una recente ordinanza di rimessione del TAR Lazio. Questione sulla quale l'autore di queste note – *ratione officii* – non ritiene opportuno esprimere alcuna valutazione⁷⁸.

⁷⁷ Si veda M. MAIONE, *Per una piena effettività della tutela dei tesserati: note sulla reintegrazione in forma specifica «qualora sia in tutto o in parte (ancora) possibile»*, in *Riv. dir. sport.*, 2022, 388, che si riferisce alle forme di tutela del lavoratore illegittimamente licenziato, riconosciute per il tramite dell'art. 18 dello Statuto dei lavoratori (l. n. 300 del 20 maggio 1970), novellato dalla legge n. 92 del 2012 (c.d. Riforma Fornero) e dal d.lg. n. 23 del 4 marzo 2015 che, in attuazione della delega contenuta nell'art. 1, comma 7, della l. n. 183 del 10 dicembre 2014, integra, con il d.l. n. 34 del 20 marzo 2014, la riforma nota come *Jobs Act*. In tal modo il legislatore, tenuto conto del «bilanciamento dei valori sottesi agli artt. 4 e 41 cost.», ha proceduto, nell'esercizio della sua discrezionalità normativa, ad una scissione dell'originaria tutela unitaria del lavoratore ingiustamente licenziato, riconoscendo talora un rimedio solo risarcitorio avverso l'atto di recesso illegittimo o ingiustificato; v. anche I. PAGNI, *A proposito di un libro di Giovanni Verde («Sul potere giudiziale e sull'inganno dei concetti»)*, in *Riv. dir. proc.*, 2024, 929 ss., secondo cui il punto di equilibrio individuato tra tutela specifica e tutela risarcitoria non è diverso da quello che altrove è stato il legislatore, e non la Corte, a individuare (ad es. materia societaria, o quella della crisi d'impresa, o quella dei lavori pubblici).

⁷⁸ TAR Lazio, 6 giugno 2024, n. 11559, in *DeJure online*. Con tale ordinanza il Tribunale ha rimesso alla Corte di Giustizia – tra gli altri – il seguente quesito: se il diritto dell'Unione ed in particolare gli artt. 6 e 19 TUE, alla luce dell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione e 6 della Carta UE, in relazione al principio della tutela giurisdizionale effettiva, vadano interpretati nel senso che ostano a che il diritto interno di uno Stato Membro, quale quello di cui all'art. 2 del d.l. n. 220 del 2003 convertito in l. n. 280 del 2003, come interpretato nel diritto vivente italiano, una volta esauriti i gradi della giustizia sportiva nazionale, escluda il ricorso a una tutela giurisdizionale che preveda il potere del giudice nazionale (nel caso di specie il giudice amministrativo) di annullamento della sanzione disciplinare sportiva e dei suoi effetti futuri, nonché di sospendere in via cautelare l'efficacia delle sanzioni medesime, così limitando il potere

11. Conclusioni

Una notazione, infine, si impone sotto il profilo della politica del diritto: in virtù delle disposizioni costituzionali sopra dette, l'estensione della competenza della giustizia dello Stato si può giustificare solo se le istituzioni sportive non sono in grado di predisporre adeguate forme di tutela: l'intervento continuo e sistematico della giustizia statale è un disvalore che nega l'autonomia dell'ordinamento sportivo⁷⁹.

Ora, com'è noto, uno dei caratteri fondamentali della giustizia sportiva è quello della speditezza del giudizio e, quindi, della tempestività delle decisioni⁸⁰.

In sostanza, per l'ordinamento sportivo è ancora più vero quello che si dice per l'ordinamento generale: «Justice delayed, justice denied» (giustizia tardiva, giustizia negata), come la Corte Suprema degli Stati Uniti ebbe a dire in una sentenza del 1999.

In questa direzione si muove, ad esempio, l'innovazione prevista dal Codice di giustizia sportiva FIGC del 2019 che introduce il principio dell'ordinaria perentorietà di tutti i termini. In tal modo capo-

del giudice nazionale alla sola tutela risarcitoria per equivalente, laddove risulti che l'esercizio del potere disciplinare è stato in concreto illegittimo.

⁷⁹ Si veda G. NAPOLITANO, *Caratteri e prospettive dell'arbitrato amministrato sportivo*, in *Gior. dir. amm.*, 2004, 1153; v. anche V. VIGORITI, *Recenti sviluppi in tema di giustizia sportiva*, in *Contr. impr.*, 2007, 1044 ss., secondo cui l'atteggiamento del giudice amministrativo appare eccessivamente invasivo, e potrebbe trasformarsi in pericolo per l'autonomia ordinamentale; v. P. SANDULLI, *Profili di giustizia sportiva*, in G. TERRACCIA-NO, P. SANDULLI, C. ROMBOLÀ (a cura di), *Argomenti di diritto nazionale e internazionale dello sport e di giustizia sportiva*, Molfetta 2022, 217; v. anche S. LANDINI, *Pluralismo giuridico*, cit., 441, secondo cui se lo sport è per il diritto rilevante come espressione della personalità degli individui, l'azione dello Stato dovrebbe limitarsi ad impedire violazioni di tale ambito della sfera privata oppure a sanzionare pratiche sportive che rappresentino violazioni dei propri principi e facciano dello sport non più un'espressione della personalità degli individui ma uno strumento per sovvertire l'ordine statale. Diversamente una istituzionalizzazione del fenomeno attraverso una sua regolamentazione ad opera dell'ordinamento statale verrebbe ad incidere in senso negativo sulla stessa possibilità per lo sport di rappresentare un effettivo momento di sviluppo della persona.

⁸⁰ Si veda M. SERIO, *Genesis e conseguenze del nuovo sistema di giustizia sportiva: alcune considerazioni preliminari*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2014, 350, secondo cui nell'immaginaria competizione tra il sistema di giustizia ordinaria e quello di giustizia sportiva una ragione di prevalenza del secondo è rappresentata dalla molto maggior celerità dei tempi del giudizio che trova origine nell'esigenza di non determinare arresti o sensibili rallentamenti nell'attività agonistica, che l'adozione dei modelli procedurali propri del diritto comune inevitabilmente produrrebbe.

volgendo quanto previsto in precedenza e in esatta antitesi rispetto a quanto accade nell'ordinamento generale⁸¹.

Applicando questi principi, la Corte federale d'appello della FIGC – ad esempio – ha considerato perentorio il termine previsto dal Codice FIGC secondo cui la decisione deve essere pubblicata entro dieci giorni dall'adozione del dispositivo, nonché il termine di conclusione, in soli sessanta giorni, del giudizio d'appello⁸².

È in condizioni il giudice dell'ordinamento generale di rispettare queste tempistiche del giudizio?

Si ritiene di no. Anzi, da questo punto di vista, si può ben sostenere che l'ordinamento sportivo costituisce un modello cui dovrebbe ispirarsi proprio l'ordinamento generale.

E ciò al di là della considerazione secondo cui l'ampliamento della giurisdizione statale agli atti dell'ordinamento sportivo appare incoerente con la constatazione che, nell'ordinamento generale, un tema – se non *il* tema – centrale è quello della deflazione del contenzioso e dell'individuazione di strumenti di tutela alternativi connotati da snellezza di procedura: le famose *alternative dispute resolution-ADR*, tanto evocate quanto poco attuate.

E un ulteriore ampliamento della giurisdizione del giudice statale si porrebbe in contraddizione, in modo palese, con tale orientamento.

Ha ragione, quindi, chi sostiene che è bene che alcune controversie restino affidate al giudice sportivo perché la giustizia dello Stato costituirebbe una pallida, imperfetta e infedele imitazione di quella sportiva⁸³.

Forse, allora, è giunto il momento di un'iniziativa legislativa di sistema, ponderata e non dettata dalle emergenze di diverso tipo che periodicamente si verificano nel mondo sportivo.

Un'iniziativa che, finalmente, definisca in maniera chiara e stabile – per quanto istituzionalmente possibile – i diversi ambiti di competenza giustiziale, non mortificando i principi affermati dalla Corte costituzionale nella decisione n. 160 del 2019 secondo cui «La regolamentazione

⁸¹ Art. 44, comma 6, c.g.s. FIGC secondo cui «[t]utti i termini previsti dal Codice, salvo che non sia diversamente indicato dal Codice stesso, sono perentori». Proprio per questo le sezioni unite della Corte federale d'appello – ribaltando la giurisprudenza precedente – già da tempo, ad esempio, hanno ritenuto che il termine in materia di esercizio dell'azione disciplinare da parte della Procura federale deve considerarsi perentorio (App. fed., Sez. un., n. 32/2020-2021, in *figc.it*).

⁸² Art. 106, comma 4, secondo periodo, c.g.s. FIGC.

⁸³ Così G. VERDE, *Spigolature e passacaglie*, cit., 292.

statale del sistema sportivo deve [...] mantenersi nei limiti di quanto risulta necessario al bilanciamento dell'autonomia del suo ordinamento con il rispetto delle altre garanzie costituzionali che possono venire in rilievo».

Corte di giustizia europea e giudizio sportivo.
Il caso Superlega

Roberta Landi

SOMMARIO: 1. L'*Ein-Platz-Prinzip* alla prova del diritto unionale. Il contributo della Corte di giustizia UE. – 2. Il progetto Superlega. I dubbi di compatibilità con il diritto europeo della concorrenza del sistema di autorizzazione federale all'organizzazione di competizioni sportive. – 3. *Segue*. I precedenti registrati per altri sport. – 4. La pronuncia della Corte di giustizia UE sul caso Superlega. – 5. Le nuove regole UEFA in materia di organizzazione di competizioni sportive. – 6. Cosa “lascia” il caso Superlega.

1. *L'Ein-Platz-Prinzip alla prova del diritto unionale. Il contributo della Corte di giustizia UE*

Da lungo tempo la Corte di giustizia dell'Unione europea si occupa del fenomeno sportivo. A più riprese ne ha vagliato la compatibilità con il diritto europeo di regolamenti e decisioni dei suoi enti di governo, in special modo delle Federazioni sportive¹.

Muovendo dal caso Walrave del '74² e passando per i casi Bosman del '95³, Meca-Medina e Majcen del 2006⁴, fino ad arrivare al caso Royal

¹ Ampie riflessioni già in L. DI NELLA, *Le attività economiche delle federazioni sportive: problemi e prospettive*, in ID., *Sport e mercato. Metodo, modelli, problemi*, Napoli, 2010, 45 ss.

² Corte giust., 12 dicembre 1974, c. 36/74, Walrave e Koch c. Association Union Cycliste Internationale e a., in *Foro it.*, 1975, 81 ss.

³ Corte giust., 15 dicembre 1995, c. 415/93, Union royal belge des sociétés de football association (ASBL) e Union des associations européennes de football (UEFA) c. Bosman, in *Giust. civ.*, 1996, I, 601 ss.; e in *Foro it.*, 1996, IV, 1 ss. con note di S. BASTIANON, *Bosman, il calcio e il diritto comunitario*, e di G. VIDIRI, *Il caso Bosman e la circolazione dei calciatori «professionisti» nell'ambito della Comunità europea* (c. 13 ss.); e in *Riv. dir. sport.*, 1996, 546 ss., con nota di M. COCCIA, *La sentenza Bosman: summum ius, summa iniuria?*. Si v. anche S. BASTIANON, *La sentenza Bosman vent'anni dopo. Aspetti giuridico-economici della sentenza che ha cambiato il calcio professionistico europeo*, Torino, 2015.

⁴ Corte giust., 18 luglio 2006, c. 519/04, David Meca-Medina e Igor Majcen c.

Antwerp Football Club dello scorso dicembre⁵ per citarne alcuni tra i più noti, la Corte europea ha mostrato un crescente attivismo in materia, a partire da quei settori – come il diritto della concorrenza – là dove il peso economico del movimento sportivo⁶ col tempo ha minacciato in maniera sempre più evidente di compromettere le libertà del Trattato.

Pur tenendo conto delle singolarità delle vicende che sono state di volta in volta oggetto dei suoi arresti, la Corte di giustizia, dagli anni '70 in poi, ha dato atto – in ogni pronuncia in modo via via più consapevole – di cogliere bene quelle che sono le indiscutibili specificità del movimento sportivo⁷, ma senza per questo riconoscerlo fondativo di un ordine altro, e dunque irrilevante o comunque insindacabile per il diritto europeo. E tanto nemmeno quando ad essere in discussione sono state regole c.dd. puramente sportive⁸, dai più ritenute invece, a lungo, di cognizione esclusiva dei giudici sportivi⁹.

Commissione delle Comunità europee, in *Rass. dir. econ. sport*, 2007, 99 ss., con nota di D. LO VERDE, *Principio di proporzionalità e regolamento antidoping*.

⁵ Corte giust., 21 dicembre 2023, c. 680/21, Royal Antwerp Football Club, in *Foro amm.*, 2023, 1570 ss.

⁶ Secondo la *Annual Review of Football Finance 2024* di Deloitte, nella stagione sportiva 2022/2023 i ricavi del mercato calcistico europeo, grazie anche al sostegno della Coppa del Mondo FIFA 2022, sono cresciuti del 16%, raggiungendo i 35,3 miliardi di euro. Il *report* è consultabile alla pagina *deloitte.com*.

⁷ Sul principio di specificità dello sport, oggi espressamente recepito dall'art. 165 Tratt. FUE, cfr. L. DI NELLA, *Lo sport nel diritto primario dell'Unione Europea: il nuovo quadro normativo del fenomeno sportivo*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2011, 5 ss.; B. NASCIMBENE, S. BASTIANON, *Diritto europeo dello sport*, Torino, 2011, 9 ss.; J. TOGNON, A. STELITANO, *Sport, Unione europea e diritti umani. Il fenomeno sportivo e le sue funzioni nelle normative comunitarie e internazionali*, Padova, 2011, 105 s.; A. LEPORE, *Principio di specificità e principio di sussidiarietà nello sport. Il Caso "FIFA-Blatter" al Parlamento europeo*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2015, 291 ss.

⁸ Su tutte v. Corte giust., 18 luglio 2006, n. 519, cit. Nell'occasione, sono gli stessi Giudici di Lussemburgo a richiamare i precedenti nei quali loro stessi hanno affermato che «considerati gli obiettivi della Comunità, l'attività sportiva è disciplinata dal diritto comunitario solo in quanto sia configurabile come attività economica ai sensi dell'art. 2 CE [v. Corte giust., 12 dicembre 1974, c. 36/74, cit., punto 4; Corte giust., 14 luglio 1976, c. 13/76, Donà, punto 12, in *eur-lex.europa.eu*; Corte giust., 15 dicembre 1995, c. 415/93, cit., punto 73; Corte giust., 11 aprile 2000, cause riunite c. 51/96 e c. 191/97, Deliège, punto 41, in *eur-lex.europa.eu*, e Corte giust., 13 aprile 2000, c. 176/96, Lehtonen e Castors Braine, punto 32, *ivi*]».

⁹ L'affermazione secondo la quale l'ordinamento sportivo sarebbe costruito, in via esclusiva, sulle proprie norme tecniche, le quali devono intendersi «per la legislazione statuale, assolutamente irrilevanti», è di W. CESARINI SFORZA, *Il diritto dei privati*, Milano, 1963, 35. La prospettiva è ripresa in tempi più recenti da C. ALVISI, *Le clausole di*

Significativo in tal senso proprio il caso Meca-Medina e Majcen, nuotatori di lunga distanza che nel '99 erano stati squalificati e dunque sospesi dalle attività agonistiche per quattro anni perché riscontrati positivi a séguito di un controllo *antidoping*. Nell'occasione, la Corte di giustizia ha affermato, in vero, che «la sola circostanza che una norma abbia un carattere puramente sportivo [nella specie – appunto – la sanzione irrogata dal Panel antidoping della FINA] non sottrae dall'ambito di applicazione del Trattato la persona che esercita l'attività disciplinata da tale norma o l'organo che l'ha emanata»¹⁰.

In tale prospettiva anche il caso TopFit e Biffi¹¹. Siamo nel 2019 e la Corte di giustizia è chiamata ad occuparsi della compatibilità con le norme europee in materia di libera circolazione della regola della Federazione tedesca di atletica che escludeva gli atleti stranieri dalla possibilità di partecipare alle competizioni sportive destinate a designare il campione nazionale in una determinata disciplina. Ed è significativo che, in quest'ultimo caso, la regola sportiva sia stata scrutinata dalla Corte in un contesto nel quale l'attività della quale si discuteva non rivestiva alcuna dimensione economica perché praticata per puro divertimento.

Queste pronunce, come tante altre sulle quali non si indugia per ragioni di tempo, rispecchiano una tendenza comune a tutte le istituzioni europee, che proprio a partire dagli anni '70 hanno mostrato una crescente attenzione al fenomeno sportivo. Ne offrono testimonianza, solo per citare alcune iniziative:

- a) la Carta europea per lo sport del 1975;
- b) la direttiva dell'89 sulla vendita dei diritti televisivi sulle manifestazioni sportive;
- c) la dichiarazione n. 29 sullo sport allegata al Trattato di Amsterdam, come pure la dichiarazione di Nizza del 2000, la quale richiama le specifiche caratteristiche dello sport e le funzione sociale cui assolve il movimento; ma soprattutto:

d) gli artt. 2, 6 e, in special modo, 165 del Tratt. FUE che, nel sancire l'impegno dell'Unione nelle azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri (anche) in campo sportivo,

cittadinanza e le regole sportive prima e dopo la riforma del sistema della giustizia sportiva, in EAD. (a cura di), *Il diritto sportivo nel contesto nazionale ed europeo*, Milano, 2006, 32 ss., secondo la quale quelle tecniche sarebbero regole metagiuridiche.

¹⁰ Corte giust., 18 luglio 2006, n. 519, cit.

¹¹ Corte Giust., 13 giugno 2019, TopFit e.V. e Daniele Biffi c. Deutscher Leichtathletikverband e.V., in *curia.europa.eu*.

individuano le coordinate del suo impegno nello sviluppo della «dimensione europea dello sport, promuovendo l'equità e l'apertura nelle competizioni sportive e la cooperazione tra gli organismi responsabili dello sport e proteggendo l'integrità fisica e morale degli sportivi, in particolare dei più giovani di essi»¹².

In tale prospettiva val ancor più segnalare, soprattutto in ragione del tema del quale si discute:

e) le risoluzioni adottate nel novembre del 2021 da Parlamento, Commissione e Consiglio Europeo per affermare la volontà politica e la necessità di allineare la cultura sportiva europea ai valori unionali di solidarietà, sostenibilità ed inclusività, manifestando in tal senso la ferma preferenza dell'Unione per competizioni aperte, fondate sul merito sportivo e sull'equità¹³.

Questi ultimi interventi sono particolarmente significativi perché testimoniano la necessità, sempre più avvertita dalle istituzioni europee tutte, di riconoscere – come anticipato – sì le specificità proprie di quello che man mano è venuto ad affermarsi come «il modello europeo dello sport»¹⁴, ma senza per questo immunizzarlo dal controllo di conformità a regole e principi del diritto dell'Unione¹⁵.

¹² Ampi riferimenti in R. LANDI, *Autonomia e controllo nelle associazioni sportive. Il ruolo dell'atleta*, Napoli, 2016, spec. 49 ss.

¹³ Discute della risoluzione del Parlamento europeo del 23 novembre 2021 sulla politica dell'UE in materia di sport (in *europarl.europa.eu*) D. RAPACCIUOLO, *The European Parliament Resolution of 23 November 2021 on Eu Sports Policy: from confrontation to invention, supervision and protection of the European model of Sport*, in *Riv. dir. econ. sport*, 2021, 9 ss. V. anche la risoluzione del Consiglio e dei rappresentanti dei governi degli Stati membri, riuniti in sede di Consiglio, sulle caratteristiche fondamentali del modello europeo dello sport, in CUUE, 13 dicembre 2021, c-501, *Parliamentary Assembly, Football governance: business and values, Report of the Committee on culture, science, education and media*, in *assembly.coe.int*.

¹⁴ Sulle specificità del modello europeo dello sport si v., tra i tanti, M. COCCIA, C. NIZZO, *Il dopo-Bosman e il modello sportivo europeo*, in *Riv. dir. sport.*, 1998, 335 ss.; L. DI NELLA, *Professionalismo, semiprofessionismo e dilettantismo nell'ordinamento europeo e nell'esperienza comparata: problemi e prospettive di una distinzione in crisi*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2012, 600 s.; ID., *Lo sport nel diritto primario dell'Unione Europea*, cit., 5 ss.; E. INDRACCOLO, *L'organizzazione sportiva negli Stati europei a noi confinanti: aspetti normativi*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2013, 315 ss.; R. LANDI, *La partecipazione associativa al fenomeno sportivo nell'esperienza italiana*, in *Actual. jur. iberoam.*, n. 2 bis (extraordinario), a cura di E. Indraccolo, 2015, 105 ss.

¹⁵ Nei tempi recenti, anche a séguito del forte dibattito che ha innescato l'attesa della pronuncia della Corte di giustizia sul caso Superlega (v. *infra*, spec. § 4), è molto discussa la «cedevolezza del modello sportivo europeo»: l'espressione è di A. MERONE,

Il movimento globale dello sport si struttura, ancorà oggi, in un fitto reticolato di enti, prevalentemente a scopo ideale, che va dal sodalizio di base fino al Comitato olimpico internazionale, passando per tutta una serie di enti di raccordo (FN, FI, CON, Leghe)¹⁶.

Ad ordinare queste diverse forme di associazionismo, vuoi complesso vuoi parallelo, è anzitutto l'*Ein-Platz-Prinzip*, regola che vuole che sul piano tanto nazionale quanto continentale e internazionale uno e uno solo sia l'organismo federale deputato a promuovere organizzare e gestire le attività associative sul territorio di afferenza e con un meccanismo di affiliazione che è di particolare interesse, in special modo per il civilista¹⁷.

In questo contesto associativo, che si sviluppa in una dimensione transnazionale fortemente gerarchizzata, a rendere possibile un sistema unico di comparazione dei risultati, imprescindibile per una pratica dello sport di tipo programmatico (fatta di campionati, tornei) e dunque non occasionale, è anzitutto un peculiare meccanismo statutario. È infatti costante negli statuti delle associazioni sportive la previsione di un generale obbligo di conformazione a regolamenti e decisioni degli enti che afferiscono ad un livello superiore dell'organizzazione sportiva,

Lo sport sotto la lente del diritto unionale: dalla Superlega all'arbitrato sportivo, in *Giur. it.*, 2024, 1488. Anche S. BASTIANON, *La Superlega e il modello sportivo europeo*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, 297, solleva «dubbi circa la perdurante validità di un modello fortemente gerarchizzato e all'interno del quale le federazioni sportive rivestono un ruolo di assoluta rilevanza». Sempre in tale prospettiva A. ORLANDO, *Il caso Superlega. Tra modello sportivo europeo, diritto concorrenziale e specificità dello sport, in attesa della Corte di giustizia*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2023, 339 ss., osserva che l'unicità del modello sportivo europeo non troverebbe da tempo conferme fattuali. In questo senso deporrebbe l'esperienza dell'Eurolega di pallacanestro, competizione di vertice "semi-chiusa", nata nel 2000 e organizzata dalla società *Euroleague Commercial Assets S.A.* al di fuori del circuito della federazione internazionale di riferimento (FIBA) e da quest'ultima lungamente osteggiata, sulla quale v. *infra*, § 3.

¹⁶ Per un'ampia trattazione si rinvia, ancora, a R. LANDI, *Autonomia e controllo nelle associazioni sportive*, cit., 90 ss. Sulla struttura piramidale dell'organizzazione sportiva v. anche G. MORBIDELLI, *Gli enti dell'ordinamento sportivo*, in V. CERULLI IRELLI, G. MORBIDELLI (a cura di), *Ente pubblico ed enti pubblici*, Torino, 1994, 174 ss.; F. FRACCHIA, *Sport*, in *Dig. disc. pubbl.*, XIV, Torino, 1999, XIV, 467 ss., ma spec. 468 s.; L. FERRARA, *L'organizzazione dello sport*, Torino, 2003, 25 ss. Nella letteratura straniera v. M.R. WILL, *Les structures du sport International*, in P. CENDON (a cura di), *Scritti in onore di Rodolfo Sacco*, Milano, 1994, 1211 ss.; J. KOTZENBERG, *Die Bindung des Sportlers an private Dopingregeln und private Schiedsgerichte*, Baden-Baden, 2007, 24 ss.; K. VIEWEG, *Faszination Sportrecht*, in *irut.jura.uni-erlangen.de*, 2008, 7.

¹⁷ R. LANDI, *Autonomia e controllo nelle associazioni sportive*, cit., 29 ss.

concepito quale condizione imprescindibile perché un sodalizio possa partecipare alle competizioni olimpiche e federali. Il che abilita gli enti apicali del movimento ad interventi di immediata integrazione degli ordinamenti interni ai gruppi ad essi sottordinati¹⁸. Ad esempio, lo statuto della “Federvolley” – ma si potrebbe menzionare qualunque altro statuto federale – prevede che regolamenti e decisioni della competente Federazione internazionale *volley* costituiscono «parte integrante» dell’ordinamento interno della federazione nazionale; sì che gli iscritti di quest’ultima devono «obbligatoriamente» rispettarli¹⁹. Meccanismi di tal genere rivelano l’insolita produzione di regole in un certo senso eteronome rispetto ai soggetti chiamati ad osservarle, perché espressione di un potere che non trae origine dall’iniziativa del destinatario stesso del precetto, ma è mediato dall’organizzazione. Elementi esterni al contesto regolamentare di un sodalizio finiscono, così, per influenzarne

¹⁸ R. LANDI, *Autonomia e controllo nelle associazioni sportive*, cit., 39 ss. V. anche EAD., *L’attività sportiva tra idealità e lucro. Pluralità degli scopi e variabilità dei modelli associativi*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2014, 12 ss., nonché in G. MAZZEI, J. ESPARTERO CASADO (a cura di), *Problematiche giuridiche e ruolo sociale dello sport – Problemática jurídica y papel social del deporte*, Napoli, 2014, 329 ss.

¹⁹ Lo statuto della Federvolley prevede, più precisamente, che «[l]o statuto, i regolamenti, le norme e le decisioni della Fédération Internationale de Volleyball (FIVB), alla quale la FIPAV aderisce, sono considerati parte integrante dello Statuto Federale se non in contrasto con le normative del CIO e del CONI e devono essere obbligatoriamente rispettati dalla Federazione, dai suoi tesserati ed affiliati, nonché da chiunque fosse interessato allo sport della pallavolo, salvo diversa autorizzazione della FIVB» (art. 1, comma 4, FIPAV). In tal senso anche lo statuto della Federgolf, il quale sancisce che l’ente «si conforma ai Principi di giustizia sportiva del CONI, osserva il Codice di comportamento etico-sportivo del CONI e recepisce automaticamente le Norme Sportive Antidoping del CONI» (art. 1, comma 4, statuto FIGC). Ancora, l’art 1, comma 5, lett. c, dello Statuto FIGC, in ragione dell’affiliazione alla UEFA (*Union of European Football Associations*) e alla FIFA (*Fédération Internationale de Football Association*) declamata al comma 1, chiama la federazione stessa, le leghe, le società, gli atleti, i tecnici, gli ufficiali di gara, i dirigenti e ogni altro soggetto dell’ordinamento federale a «rispettare in ogni momento» statuti, regolamenti, direttive e decisioni degli enti di ‘livello’ europeo e mondiale. Su un piano ancor più generale, i principi fondamentali degli statuti delle federazioni sportive nazionali e delle discipline sportive associate, ad esempio, stabiliscono che le fonti primarie di tali enti devono prevedere «un rinvio automatico» alle norme sportive antidoping emanate dalla Giunta nazionale del CONI, in attuazione del Codice WADA (art. 15, comma 2), come pure al Codice di comportamento etico-sportivo dello stesso ente olimpico (art. 16, comma 1).

l'ordinamento interno in ragione del più ampio contesto associativo al quale esso partecipa²⁰.

È chiaro il motivo per il quale questo sistema, retto su una regola monopolistica che nei gli anni ha tenuto in maniera pressoché granitica e attraversato da forti componenti autoritative, sia stato particolarmente attenzionato dalle istituzioni europee. Un interesse, questo, che è via via cresciuto col maturare della consapevolezza che, di là dalla natura ideale o lucrativa che il gruppo sportivo sceglie di assumere, questo è sempre attraversato da venatura di economicità e ben può mettere in campo attività imprenditoriali²¹.

Ma fino a che punto, e soprattutto a quali condizioni, l'*Ein Platz Prinzip*, concepito per garantire quella certezza e quell'uniformità valutativa essenziali per un'organizzazione sistemica delle competizioni, può comprimere le libertà del Trattato, far arretrare le regole della concorrenza, derogare la disciplina *antitrust*?

Questi i temi caldi per il diritto dell'Unione.

2. *Il progetto Superlega. I dubbi di compatibilità con il diritto europeo della concorrenza del sistema di autorizzazione federale all'organizzazione di competizioni sportive*

Negli ultimi anni, ad animare il dibattito sulla compatibilità con il diritto unionale del modello europeo dello sport è stata l'istituzione di una Superlega del calcio europeo²².

²⁰ Si è di là da una logica di pura contrattualità, tradizionalmente intesa come piena disponibilità dell'effetto da parte dei soggetti nella sfera giuridica dei quali questo è destinato a prodursi R. LANDI, *Autonomia e controllo nelle associazioni sportive*, cit., 75 ss.

²¹ Se ne discute in R. LANDI, *L'attività sportiva tra idealità e lucro*, cit., 329 ss.

²² V., *ex multis*, P. SANDULLI, *La quiete dopo la tempesta. Riflessioni sul tema della Superlega*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2021, 1 ss.; M. PITTALIS, *Il caso Superlega e la ripartenza dello sport nel contesto dell'Europa e dell'ordinamento sportivo internazionale*, in *ripartelitalia.it*, 6 maggio 2021; S. BASTIANON, *La Superlega e il modello sportivo europeo*, cit., 288 ss.; Id., *Superlega e vivai giovanili. Il calcio secondo la Corte di Giustizia*, *ivi*, 2024, 490 ss.; A. MERONE, *Il caso Superlega e la decisione della Corte di Giustizia Europea*, in *judicium.it*, 23 dicembre 2023; L. CHABAUD KLESTA, *Calcio, governance europea e prassi anticoncorrenziali: il caso Superlega (causa C.333/21)*, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2023, 186 ss.; T. MAZZETTI DI PIETRALATA, *Lo sport e la concorrenza: il caso Superlega*, in *Gior. dir. amm.*, 2014, 485 ss.; N.M. NASO, *Le regole del gioco (della concorrenza): quale*

Il 18 aprile 2021, dodici società sportive di calcio fondano la società a responsabilità limitata di diritto spagnolo denominata *European Superleague Company* (ESLC) allo scopo di creare, al di fuori della UEFA, la prima competizione europea tra “club di alto livello”. I club fondatori siglano vari accordi, anche riguardanti la gestione mediatica della competizione, ma condizionano l’esecuzione del progetto al suo riconoscimento da parte della UEFA e della FIFA, pena l’esclusione dei club fondatori e dei giocatori dai tornei organizzati dalle due federazioni²³.

FIFA e UEFA rifiutano, da subito, di riconoscere la Superlega e quello che definiscono il suo «cinico progetto», un tentativo di scissione e cospirazione incompatibile con le competizioni di settore²⁴.

impatto sui poteri delle federazioni sportive?, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2024, 666 ss.; A. MERONE, *Lo sport sotto la lente del diritto unionale: dalla Superlega all’arbitrato sportivo*, in *Giur. it.*, 2024, 1485 ss.

²³ Ne riferisce T. MAZZETTI DI PIETRALATA, *Lo sport e la concorrenza: il caso Superlega*, cit., 487, il quale osserva che, nel comunicato con il quale i membri fondatori annunciavano l’iniziativa giudicavano l’istituzione della nuova competizione ormai indispensabile per contrastare l’instabilità del modello economico del calcio europeo, aggravata dalla pandemia, indentificando quali esigenze fondamentali da soddisfare l’incremento della qualità delle partite e il reperimento di nuove risorse finanziarie, a beneficio dell’intera *football pyramid*. In tale prospettiva, nella visione dei promotori, la Superlega avrebbe rappresentato il palcoscenico per il confronto costante tra i *top club* europei, garantendo maggiori qualità e intensità delle partite rispetto alle competizioni paneuropee esistenti. Rispetto a queste ultime, inoltre, la Superlega avrebbe assicurato la generazione di ricavi significativamente maggiori. Il comunicato del 18 aprile 2021 non è più disponibile sui canali istituzionali della Superlega perché il progetto originario della competizione è stato sostituito con un nuovo *format* annunciato il giorno stesso della pubblicazione della sentenza resa dalla Corte di giustizia al riguardo e sulla quale v. *infra*, spec. § 4.

²⁴ La dichiarazione, rilasciata da UEFA, Federazioni nazionali di Italia, Spagna e Inghilterra e rispettive leghe di vertice, è disponibile, in lingua italiana, sul sito della FIGC al *link*: figc.it/it. In realtà, in risposta alle anticipazioni dei media circa la creazione di una Superlega chiusa da parte di alcuni club europei, già il 21 gennaio 2021 la FIFA, la UEFA e le altre confederazioni regionali avevano rilasciato una dichiarazione congiunta per manifestare il loro rifiuto di riconoscere la nuova organizzazione, con l’avvertimento che qualsiasi giocatore o club partecipante sarebbe stato escluso da tutte le competizioni organizzate dalla FIFA e dalle sue confederazioni regionali (comprese dunque anche le competizioni delle rappresentative nazionali). Nel comunicato (consultabile sul sito istituzionale della FIFA al *link*: fifa.com, a fronte di un possibile progetto di una Superlega ristretta a taluni club predeterminati, vengono richiamati – per contrapposizione – merito sportivo, solidarietà e sussidiarietà nonché il meccanismo di promozione e retrocessioni, quali pilastri fondanti dell’attuale assetto organizzativo piramidale del calcio, al quale si dovrebbe il successo globale dello sport.

Così, il 19 aprile del 2021 la *European Superleague Company*, nel timore di subire sanzioni disciplinari, promuove nei confronti di FIFA e UEFA un'azione che incardina dinanzi al Tribunale di commercio di Madrid. Parte ricorrente lamenta la contrarietà al diritto europeo della concorrenza delle disposizioni UEFA in materia di autorizzazione all'organizzazione di competizioni sportive. Più nello specifico, sono in discussione i parr. 49 e 51-53 del regolamento in parola, nella versione all'epoca vigente; nonché i parr. 47-48 del regolamento UEFA sul regime di sfruttamento commerciale dei diritti derivanti dalle competizioni.

Il Tribunale madrileno assume anzitutto misure cautelari. Con ordinanza n. 14 del 2021, al fine di tutelare la libera concorrenza del mercato di riferimento, ordina a FIFA e UEFA di astenersi dall'adottare qualsiasi azione che avrebbe potuto impedire o ostacolare la realizzazione del progetto Superlega²⁵.

Trascorse poche settimane, il progetto Superlega sembra però egualmente alla deriva. Nove dei dodici *club* fondatori prendono le distanze dall'iniziativa, mentre per i tre *club* rimasti affiliati l'UEFA apre un'indagine disciplinare²⁶.

Eppure, il 27 maggio 2021, il Tribunale di Madrid presenta rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea, alla quale pone sei questioni, di cui cinque relative all'interpretazione degli artt. 101 e 102 Tratt. FUE riguardanti le prassi anticoncorrenziali e l'abuso di posizione dominante²⁷. Secondo il giudice del rinvio, FIFA e UEFA, associazioni di diritto privato, deterrebbero il monopolio per l'autorizzazione e l'organizzazione delle competizioni sportive legate al gioco del calcio professionistico e l'applicazione dei divieti e delle sanzioni previste dai loro regolamenti in materia produrrebbe un effetto dissuasivo sull'organizzazione di competizioni calcistiche alternative, limitando la concorrenza nel mercato di riferimento. L'abuso si concretizzerebbe, in particolare, nel fatto che la decisione di UEFA e FIFA in ordine al rilascio o meno dell'autorizzazione alla creazione di competizioni sportive internazionali da parte di terzi non è soggetta ad alcun di limite o parametro né segue una procedura oggettiva e trasparente. È tutto rimesso

²⁵ Juzgado de lo Mercantil n. 17 de Madrid, procedimento n. 150/2021, consultabile in *poderjudicial.es*.

²⁶ Tra i primi ad annunciare ufficialmente l'abbandono del progetto Superlega i sei *club* inglesi, seguiti poco dopo da Inter, Milan e Atlético Madrid, lasciando l'iniziativa a Juventus, Barcellona e Real Madrid.

²⁷ Juzgado de lo Mercantil n. 17 de Madrid, procedimento n. 150/2021, cit.

al potere discrezionale di UEFA e FIFA che, in ragione del monopolio nell'organizzazione delle competizioni sportive e nella gestione esclusiva dei relativi proventi economici, hanno un chiaro interesse nel rifiutare o limitare l'organizzazione di tali competizioni. Si tratterebbe, quindi, di misure ingiustificate e sproporzionate, che di fatto restringerebbero la concorrenza nel mercato interno.

La reazione del giudice sportivo non tarda ad arrivare. A séguito della notifica all'UEFA dell'ordinanza cautelare n. 14 del 2021 del Tribunale madrileno, la Corte di appello federale sospende il procedimento disciplinare attivato contro i *club* resilienti, per poi annullarlo in attesa di conoscere la pronuncia della Corte di giustizia sul rinvio pregiudiziale proposto dal Tribunale spagnolo²⁸.

2.1. *I precedenti registrati per altri sport*

Il tema del rinvio non era nuovo.

Precedenti si rinvenivano nel basket, là dove la questione è stata risolta sul piano nazionale dalla Corte regionale di Monaco che, nel 2016, ha inibito alle Federazioni internazionale ed europea (FIBA e FIBA Europe) di sanzionare, direttamente o indirettamente, qualunque soggetto che avesse inteso partecipare a competizioni organizzate con un soggetto terzo, come la Eurolega, abusando così della loro posizione dominante nel mercato di riferimento per lo sport eletto²⁹.

Altro caso rilevante e ben noto (peraltro, anch'esso deciso dalla Corte di giustizia UE, il 21 dicembre 2023, sebbene con una decisione in sede d'impugnazione e non su rinvio pregiudiziale) ha riguardato l'*International Skating Union* (ISU) le cui norme in materia di ammissibilità delle competizioni nel 2017 erano state giudicate dalla Commissione Europea contrarie al divieto di pratiche concordate atte a restringere la concorrenza (ancora una volta l'art. 101 Tratt. FUE)³⁰. E questo per-

²⁸ Il complesso *iter* processuale è compiutamente ricostruito in L. CHABAUD KLESTA, *Calcio, governance europea e prassi anticoncorrenziali*, cit., 186 s.

²⁹ Se ne discute in R. LANDI, *Autonomia e controllo nelle associazioni sportive*, cit., 29 ss.

³⁰ Corte giust., 21 dicembre 2023, c. 124/21, *International Skating Union c. Commission*, in *curia.europa.eu*. Per un primo commento v. E. ZUCCONI GALLI FONSECA, *Brevi note sull'arbitrato TAS dopo la sentenza della Corte di giustizia nel caso ISU*, in *Riv. dir. sport.*, 2023, 455 ss. L. SALVADORI, *I «colpi di testa» del calcio televisivo e la difficile convivenza con il diritto antitrust*, in *Riv. dir. ind.*, 2004, 171 ss., spec. nota 55, osserva

ché le regole in questione prevedevano severe sanzioni per gli atleti che partecipavano a gare non autorizzate dall'ISU ma organizzate da terzi, precludendo così l'accesso al mercato dell'organizzazione e sfruttamento commerciale degli eventi internazionali di pattinaggio di velocità³¹.

3. *La pronuncia della Corte di giustizia UE sul caso Superlega*

Tornando alla decisione sul caso Superlega, con la pronuncia resa nel dicembre del 2023, a séguito del rinvio pregiudiziale del Tribunale di Madrid, la Corte di giustizia ha premura di chiarire anzitutto che il suo intervento non la chiama certo ad un giudizio su un progetto specifico. Oggetto del sindacato è la compatibilità con il diritto dell'unione (e in special modo con gli artt. 56, 101 e 102 Tratt. FUE) del sistema UEFA e FIFA di preventiva autorizzazione delle competizioni organizzate da soggetti terzi, come pure del sistema FIFA di commercializzazione dei diritti relativi alle competizioni calcistiche³².

come, in Europa, si fosse già cercato di varare una Superlega calcistica con un numero limitato e immodificabile di *club* partecipanti. Il riferimento è al c.d. progetto Gandalf che, alla fine degli anni novanta, ha condotto alla notifica alla Commissione, da parte dell'impresa italiana Media Partners, di un accordo relativo alla fondazione ed alla regolamentazione – per l'appunto – di una nuova Lega calcistica europea (EFL). Il progetto, al quale aderivano 18 società calcistiche, prevedeva la creazione di un torneo esclusivo senza retrocessioni o cambiamenti per almeno tre anni, sulla falsa riga della realtà americana. Innovativo era anche il ruolo delle televisioni, che avrebbero dovuto partecipare direttamente all'organizzazione dell'evento. Al riguardo, cfr. Commissione CE, caso n. IV/37.400, *Notifica di un certo numero di accordi riguardanti la Lega Europea Calcio (EFL - European Football League - Project Gandalf)*, in GUCE, C 70, 13 marzo 1999, 5.

³¹ Già l'Oberlandesgericht München, con una pronuncia del 20 gennaio 2015 [della quale riferisce L. DI NELLA, sub *Art. 1*, in A. BLANDINI, P. DEL VECCHIO, A. LEPORE, U. MAIELLO (a cura di), *Codice di giustizia sportiva F.I.G.C. annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, Napoli, 2016, 42 ss.], aveva rinvenuto un abuso di posizione dominante nell'attività della federazione internazionale di pattinaggio (*International Skating Union*, ISU) per l'imposizione della competenza esclusiva del Tribunale arbitrale dello sport (TAS), sul cui funzionamento e sulla cui composizione influiscono il CIO, le federazioni internazionali e i Comitati olimpici nazionali, ma non gli atleti, i quali ne devono accettare l'autorità giudicante per non essere esclusi dalle competizioni internazionali. In commento alla pronuncia F. STANCKE, *Pechstein und der aktuelle Stand des Sportkartellrechts*, in *SpuRt*, 2015, 78 ss.

³² Corte giust., 21 dicembre 2023, c. 333/21, *European Superleague Company SL c. Fédération internationale de football association (FIFA) e Union des associations européennes de football (UEFA)*, in *Foro it.*, 2024, 125 ss., spec. § 80 s., § 82-94.

A tal riguardo è interessante, proprio nella dialettica “fenomeno sportivo-prerogative unionali”, l’ulteriore precisazione della Corte in ordine alla legittimità, in linea generale, della scelta federale di adottare regole sull’approvazione preventiva delle competizioni, anche perché regole comuni sono indispensabili per garantire il coordinamento delle competizioni all’interno di un calendario unico. Dètto in altre parole, la Corte esclude che l’adozione e l’attuazione di tali norme costituiscano, per ciò stesso e in via di principio, un abuso di posizione dominante³³.

L’abuso, piuttosto, va accertato in concreto³⁴.

Secondo i Giudici di Lussemburgo, infatti, le regole in questione possono dirsi legittime se e soltanto se inserite in un quadro di criteri sostanziali e regole procedurali che consentano di qualificare il sistema di preventiva autorizzazione come trasparente, oggettivo, non discriminatorio e proporzionato³⁵. Dunque, non è l’autorità regolamentare in sé che avocano UEFA e FIFA a condurre ad un abuso di posizione dominante, ma l’esercizio della loro autonomia di là da questa cornice di principi regolatori (sostanziali e procedurali), il cui accertamento non può che spettare al giudice del rinvio.

Ed è solo di poco tempo fa la notizia – tra l’altro quasi scontata – che il Tribunale di Madrid, in applicazione dei criteri interpretativi offerti dalla Corte di giustizia nel caso Superlega, ha ritenuto che le

³³ Corte giust., 21 dicembre 2023, c. 333/21, cit., spec. § 144-146.

³⁴ Analisi le numerose vicende nelle quali un diritto trova realizzazione in maniera «contraria alla sua finalità», valutando gli interessi complessivamente incisi dall’esercizio della situazione soggettiva, in una prospettiva dinamica e relazionale L. JOSSERAND, *L’abuso dei diritti*, Napoli, 2018, con Prefazione di L. DI NELLA, G. PERLINGIERI, *A proposito della traduzione italiana De l’abus des droits di Louis Josserand e Postfazione di L. TULLIO, La lotta agli abusi nella vigorosa ricerca di un ‘nuovo equilibrio’*. Si v. anche G. PERLINGIERI, *Profili civilistici dell’abuso tributario. L’inopponibilità delle condotte elusive*, Napoli, 2012, 10 ss., spec. 15 s. e A. FACHECHI, *Pratiche commerciali scorrette e rimedi negoziali*, Napoli, 2012, spec. 151 ss. Più in generale, e da diverse prospettive, v. F. PIRAINO, *Il divieto di abuso del diritto*, in *Eur. dir. priv.*, 2013, 155 ss.; E. NAVARRETTA, *Il danno non iure e l’abuso del diritto*, in *Dir. civ.* Lipari e Rescigno, IV, *Attuazione e tutela dei diritti*, 3, *La responsabilità e il danno*, Milano, 2009, 264 ss.; C. AMATO, *Considerazioni a margine della dottrina dell’abuso del diritto*, in *Eur. dir. priv.*, 2017, 209 ss.; L. BALESTRA, *Rilevanza, utilità (e abuso) dell’abuso del diritto*, in *Riv. dir. civ.*, 2017, 541; M. GRONDONA, *Il problema dell’abuso tra tecnica e politica del diritto*, in G. VISINTINI (a cura di), *L’abuso del diritto*, Napoli, 2016, 177; N. LIPARI, *Il diritto civile tra legge e giudizio*, Milano, 2017, 216 ss.

³⁵ Corte giust., 21 dicembre 2023, c. 333/21, cit., spec. § 147 s.

regole UEFA e FIFA – nella versione *ratione temporis* applicabile al caso sottoposto alla sua attenzione – non fossero obiettivamente necessarie né compensate da eventuali altri effetti anticoncorrenziali sui consumatori³⁶.

Ma perché *ratione temporis* applicabili? Perché questo dialogo tra giudici nazionali e giudici sportivi, tra Corte di giustizia ed enti di governo dello sport, ha prodotto nelle more della definizione del caso Superlega un effetto virtuoso.

4. *Le nuove regole UEFA in materia di organizzazione di competizioni sportive*

Nel mese di giugno del 2022 l'UEFA ha adottato nuove regole in materia di approvazione delle competizioni sportive.

Il sistema da ultimo approntato si mostra decisamente più articolato del precedente e pare rispondere a molte delle sollecitazioni che implicitamente il Tribunale madrileno, in sede di rinvio, aveva rivolto al regolatore sportivo.

Si appuntano, ad esempio, gli artt. da 4 a 7 delle nuove norme UEFA, che fissano precisi criteri (amministrativo-finanziari, tecnico-sportivi, etici e di merito sportivo) per il rilascio dell'autorizzazione a svolgere nuove competizioni.

Ancóra. Gli artt. dall'8 al 12 disciplinano analiticamente la procedura per il rilascio o diniego di autorizzazione; mentre gli artt. dal 13 al 16 si occupano del sistema sanzionatorio, questa volta in maniera più rispondente ai criteri di proporzionalità invocati nel caso Superlega. Né

³⁶ Juzgado de lo Mercantil n. 17, 27 maggio 2024, citato da A. MERONE, *Lo sport sotto la lente del diritto unionale: dalla Superlega all'arbitrato sportivo*, in *Giur. it.*, 2024, 1492, nota 51, il quale osserva come, nell'occasione, il Tribunale ha confermato l'abuso della posizione dominante posto in essere da UEFA e FIFA proprio in ragione dell'assenza di un regolamento e/o di una procedura sulla preventiva autorizzazione. Le norme adottate dalla UEFA nel 2022 (sulle quali v. *infra*, § 5) non sono state ritenute applicabili nel procedimento in esame perché successive; pertanto, l'attenzione è stata appuntata proprio sull'assenza di qualsiasi criterio materiale e oggettivo che regolasse o stabilisse le condizioni necessarie rimesse alla valutazione dell'organo autorizzativo. Per il Tribunale, l'assenza di qualsiasi criterio è ciò che qualifica come arbitraria, discrezionale e ingiustificata l'azione di UEFA e FIFA, rendendo ardua, se non impossibile, qualsiasi successiva valutazione sulle determinazioni assunte in materia di previa autorizzazione.

mancano strumenti di ricorso avverso le decisioni assunte in tal senso dall'organo federale.

Occorrerà del tempo per capire se e fino a che punto le nuove regole UEFA soddisfino i requisiti di precisione, oggettività, proporzionalità e non discriminazione richiesti dalla Corte di Giustizia. Tuttavia, alcune criticità sono già state evidenziate dai primi commentatori della novella.

L'art. 16 delle nuove regole autorizzatorie UEFA, ad esempio, prevede la competenza esclusiva del TAS di Losanna a conoscere delle eventuali controversie relative alla loro applicazione. In sostanza, si tratta della medesima soluzione prevista dall'*International Skating Union* e già bocciata dalla Corte di giustizia con pronuncia sempre del dicembre del 2023 in ragione del fatto che il controllo giurisdizionale sui lodi del TAS esercitato dal Tribunale Federale Svizzero, in quanto giurisdizione di uno Stato terzo, non prevede la possibilità di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia³⁷. Ne deriva che non può considerarsi un controllo giurisdizionale effettivo ai sensi del diritto unionale³⁸.

Altra questione riguarda i nuovi criteri di autorizzazione, e in special modo la previsione dell'obbligo per la nuova competizione di rispettare le regole del gioco stabilite dall'*International Football Association Board* (IFAB). Si dubita che la restrizione in parola fosse davvero necessaria³⁹. E questo perché se, da un lato, è ragionevole pensare che le nuove competizioni, per essere autorizzate, debbano rispettare le regole fondamentali del gioco del calcio (come la possibilità di schierare undici giocatori per squadra oppure il divieto di toccare la palla con le mani); dall'altro, regole diverse e magari già sperimentate dalle stesse UEFA e FIFA in passato (come nel caso della rimessa laterale con i piedi o del *golden goal*) avrebbero potuto meritare spazio. Dopotutto, da un punto di vista concorrenziale, la possibilità per l'organizzatore di una nuova competizione di poter differenziare il proprio prodotto da quelli già presenti sul mercato avrebbe giocato un ruolo di non poco momento.

Un'ultima osservazione. Le nuove regole prevedono l'obbligo di giocare soltanto la competizione UEFA per la quale ci si è qualificati,

³⁷ Corte giust., 21 dicembre 2023, c. 124/21, cit.

³⁸ S. BASTIANON, *Superlega e vivai giovanili*, cit., 509.

³⁹ S. BASTIANON, *Superlega e vivai giovanili*, cit., 509.

sino all'eventuale eliminazione al termine della fase a gironi e/o sino al termine della competizione UEFA per tutte le fasi successive; ma questo renderà assai problematica, se non addirittura impossibile, l'organizzazione del calendario della nuova competizione. Questo aspetto mette in dubbio, ancora una volta, il carattere proporzionato e non discriminatorio dei nuovi criteri di autorizzazione, soprattutto se si considera che, al punto 133 della sentenza *International Skating Union* del dicembre del 2023, la Corte di giustizia ha precisato che «affinché tali criteri possano essere considerati, in generale, non discriminatori, essi non devono assoggettare l'organizzazione e la commercializzazione di competizioni di terzi, nonché la partecipazione degli atleti a dette competizioni, a requisiti che differiscono da quelli applicabili alle competizioni organizzate e commercializzate dalla Federazione, oppure sono identiche o simili ma impossibili o eccessivamente difficili da realizzare nella pratica da parte di un'impresa che non ha lo stesso status della Federazione o non ha gli stessi poteri di tale ente e che si trova quindi in una situazione diversa dalla sua»⁴⁰.

6. Cosa “lascia” il caso Superlega

Il caso Superlega lascia, in conclusione, almeno due riflessioni: una “di sistema” e l'altra “di metodo”.

Anzitutto, la piena consapevolezza che letture dualistiche dei rapporti tra fenomeno sportivo e ordinamento giuridico sono oggi più che mai anacronistiche⁴¹. Ma, soprattutto, rivela quanto il dialogo, sempre più intenso, tra autorità giurisdizionali e regolatori sportivi non solo

⁴⁰ In tal senso, ancora, S. BASTIANON, *Superlega e vivai giovanili*, cit., 509 s.

⁴¹ Per una ricostruzione monistica dei rapporti tra ordinamento giuridico e fenomeno sportivo sia consentito il rinvio a R. LANDI, *Autonomia e controllo nelle associazioni sportive*, cit., 24 ss. V. altresì P. PERLINGIERI, *Riflessioni conclusive*, in AA.VV., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, Atti del 3° Convegno Nazionale S.I.S.Di.C., Capri, 27-28-29 marzo 2008, Napoli, 2009, 715 ss.; nonché L. DI NELLA, *La teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici: analisi critica dei profili teorici e delle applicazioni al fenomeno sportivo*, in *Riv. dir. sport.*, 1998, 5 ss.; A. LEPORE, *Il contratto di cessione di calciatori professionisti: unità dell'ordinamento giuridico e giudizio di validità*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2011, spec. 183; E. INDRACCOLO, *L'organizzazione sportiva negli Stati europei a noi confinanti: aspetti normativi*, *ivi*, 2013, 315 ss.

non deve spaventare, ma va promosso perché può portare con sé effetti virtuosi.

Superata ogni frattura tra poteri pubblici e autonomie private⁴² non v'è motivo per non riconoscere in capo agli enti sportivi – specie se apicali – un'abilità normativa che ben si inquadra all'interno dell'ordine giuridico italo-europeo. In vero, è la stessa specificità dello sport a fare delle sue istituzioni di governo i più efficienti regolatori delle dinamiche proprie del movimento⁴³. E questo perché la migliore risposta alle esigenze disciplinari che un fenomeno invoca tende sempre a muovere, anzitutto, dal suo stesso interno⁴⁴.

⁴² Dal momento che le regole poste nel contesto sportivo dal legislatore privato non afferiscono ad un ordinamento altro, ma sono espressione dell'autonomia negoziale degli enti attraverso i quali lo sport si organizza, e che oggi trova plurimi fondamenti costituzionali, a partire dagli artt. 2 e 18 della Carta fondamentale, queste potranno ritenersi vincolanti soltanto se capaci di un armonico inserimento all'interno dello stesso sistema ordinamentale che le legittima. Dopotutto, se la disciplina del “fatto” è sempre frutto dell'applicazione di norme plurali, «una convinta fede pluralista deve costruire una teoria unitaria dell'ordine»: P. FEMIA, *Due in uno. La prestazione sportiva tra pluralità e unitarietà delle qualificazioni*, in AA.VV., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, cit., 303. Analogamente, A. LEPORE, *Il contratto di cessione di calciatori professionisti*, cit., 187. Su un piano più generale, G. PERLINGIERI, *La povertà del pragmatismo e la difesa delle ideologie: l'insegnamento di Natalino Irti*, in *Rass. dir. civ.*, 2008, 603 avverte che la «decisione di un giudice, anche ordinario, non può mai discostarsi dal sistema unitariamente inteso e dall'organizzazione delle sue fonti, altrimenti rappresenterebbe una decisione di là dal diritto positivo».

⁴³ P. PERLINGIERI, *Complessità e unitarietà dell'ordinamento giuridico vigente*, in *Rass. dir. civ.*, 2005, 190 ss. e in ID., *L'ordinamento vigente e i suoi valori. Problemi del diritto civile*, Napoli, 2006, 6 ss.; ID., *I mobili confini dell'autonomia privata*, in ID., *Il diritto dei contratti fra persona e mercato. Problemi del diritto civile*, Napoli, 2003, 16; ID., *La sussidiarietà nel diritto privato*, in *Rass. dir. civ.*, 2016, X. V. anche P. CARETTI, *Il principio di sussidiarietà e i suoi riflessi sul piano dell'ordinamento comunitario e dell'ordinamento nazionale*, in *Quad. cost.*, 1993, 7 ss.; S. CASSESE, *L'aquila e le mosche. Principio di sussidiarietà e diritti amministrativi nell'area europea*, in *Foro it.*, 1995, V, 373 ss.; A. MOSCARINI, *Competenza e sussidiarietà nel sistema delle fonti*, Padova, 2003, 326 ss.; P. FEMIA, *Sussidiarietà e principi nel diritto contrattuale europeo*, in P. PERLINGIERI, F. CASUCCI (a cura di), *Fonti e tecniche legislative per un diritto contrattuale europeo*, Napoli, 2004, 145 ss.; T.E. FROSINI, *Sussidiarietà (principio di)*, in *Enc. dir.*, Agg., II, 2, Milano, 2008, 1133 ss.; D. DE FELICE, *Principio di sussidiarietà ed autonomia negoziale*, Napoli, 2008, 32 ss. e 64 ss.; F. MAISTO, *L'autonomia contrattuale nel prisma della sussidiarietà orizzontale*, Napoli, 2016, 130 ss.

⁴⁴ Sui rapporti tra principio di sussidiarietà e fenomeno sportivo v., su tutti, P. FEMIA, *Due in uno*, cit., spec. 280 ss.; A. LEPORE, *Principio di specificità e principio di sussidiarietà nello sport*, cit., 291 ss.; G. SANTORELLI, *Sussidiarietà e regole di validità dei*

E non deve nemmeno stupire che uno stesso evento possa essere valutato diversamente dal legislatore italo-europeo, da un lato, e dal regolatore sportivo, dall'altro; si pensi a un'intesa, che in un contesto può essere considerata restrittiva della concorrenza e in altro no. A questa diversità di qualificazione non corrisponde una dualità di ordinamenti; è piuttosto una scelta che chiama l'interprete ad un giudizio di incompetenza che non necessariamente si risolve in favore del sistema normativo eurounitario. E ciò perché, quando la sussidiarietà abilita la fonte privata con preferenza rispetto alla legge, perché in quel caso più efficiente, quest'ultima – salvo i limiti di ordine pubblico – non può intaccarne il contenuto⁴⁵.

Il che, però, non implica che il prodotto dell'attività del regolatore privato, compreso quello sportivo, possa ritenersi esentato dal controllo di conformità al sistema ordinamentale nel quale quella stessa abilità regolamentare trova fondamento e limite⁴⁶.

Al contempo, anche quando la regola sportiva appare, per ragionevolezza adeguatezza e proporzionalità, la migliore risposta normativa che invoca il caso concreto, non sarà mai sola a dirimerlo⁴⁷.

contratti sportivi, in M. NUZZO (a cura di), *Il principio di sussidiarietà nel diritto privato*, I, Torino, 2014, spec. 241.

⁴⁵ Ad avviso di P. FEMIA, *Due in uno*, cit., 296, nota 171, «è soltanto una questione di gusto, a tal punto, sostenere che a) le norme statali perdono la loro imperatività nel concorso con la norma privata preferita per via di sussidiarietà o che b) le norme imperative siano semplicemente disapplicate o, ancora, che c) vi sia disapplicazione delle norme imperative, ma non dell'art. 1418 c.c., perché nel caso di concorso con norma sussidiaria la violazione della norma imperativa non provoca nullità, in forza del disposto dello stesso primo comma dell'art. 1418 ("salvo che la legge non disponga altrimenti"). Personalmente, preferiamo quest'ultima spiegazione». Analogamente A. LEPORE, *Principio di specificità e principio di sussidiarietà nello sport*, cit., 291 ss.

⁴⁶ L'insegnamento è di Pietro Perlingieri, per il quale si rinvia, su tutti, a P. PERLINGIERI, *Scuole tendenze e metodi. Problemi del diritto civile*, Napoli, 1989.

⁴⁷ La norma è sempre frutto della sua collocazione nel sistema; essa «non è mai sola, ma esiste ed esercita la sua funzione all'interno dell'ordinamento, ed il suo significato muta con il dinamismo e la complessità dell'ordinamento medesimo» e in relazione al singolo caso concreto da risolvere. L'interpretazione è dunque, «per definizione, sempre logico-sistemica e teleologico-assiologica, ossia rivolta all'attuazione dei principi costituzionali»: P. PERLINGIERI, *L'interpretazione della legge come sistematica e assiologica. Il broccardo in claris non fit interpretatio, il ruolo dell'art. 12 disp. prel. c.c. e la nuova scuola dell'esegesi*, in *Rass. dir. civ.*, 1985, 990 ss.; e in *Id.*, *Scuole tendenze e metodi*, cit., 273 ss.; nonché in *AA.VV.*, *Scritti in onore di Angelo Falzea*, I, *Teoria generale e filosofia del diritto*, Milano, 1991, 529 ss. Quanto alla reciproca influenza della teoria delle fonti e della teoria dell'interpretazione v. *Id.*, *Le insidie del nichilismo giuridico. Le ragioni*

Lo sport attraversa tutte le attività umane: è sviluppo della persona, è aggregazione, è salute, è scienza, è cultura, è impresa, è proprietà. Questa complessità così marcata del fenomeno lo rende, di necessità, campo di applicazione di disposizioni eterogenee⁴⁸.

Il caso Superlega conferma proprio questo: lo sport, come ogni fatto del quale si interessa l'ordinamento giuridico, è sempre occasione di applicazione di fonti plurali, con le quali le sportive dialogano all'incessante ricerca di un componimento, talvolta di un reciproco (ma mai definitivo) completamento normativo.

del mercato e le ragioni del diritto, in *Rass. dir. civ.*, 2005, 1 ss., e in ID., *L'ordinamento vigente e i suoi valori*, cit., 229 ss., ma spec. 233 s.; ID., *Complessità e unitarietà dell'ordinamento giuridico vigente*, cit., 188 ss.; ID., *Leale collaborazione tra Corte costituzionale e Corti europee. Per un unitario sistema ordinamentale*, Napoli, 2008, 14 s.

⁴⁸ Se ne discute, *amplius*, in R. LANDI, *Associazioni e ordinamento: riflessioni sull'attualità del pensiero di Emilio Emilio Betti*, in G. PERLINGIERI, L. RUGGERI (a cura di), *L'attualità del pensiero di Emilio Betti a cinquant'anni dalla scomparsa*, Napoli, 2019, 21 ss., ma spec. 33 ss. Ma v. anche A. LEPORE, *Principio di specificità e principio di sussidiarietà nello sport*, cit., 291 ss.

L'azione della Procura federale

Stefano Palazzi

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Ultime modifiche normative: la spinta propulsiva derivante dal confronto delle idee. – 3. L'attività della Procura federale: aree di competenza. – 4. La materia tecnica. – 5. La materia disciplinare. – 6. La l. 13 dicembre 1989, n. 401 e la sua valenza sintomatica.

1. *Introduzione*

Buongiorno a tutti, mi associo tantissimo ai ringraziamenti per l'onore di essere stato invitato a tenere una relazione in questo convegno così interessante, quindi un grazie particolare all'amico Professore Andrea Lepore. È per me veramente un onore per la presenza di così autorevoli relatori e per la presenza del Professore Perlingieri che presiede il convegno e che mi ha consentito di arricchire la mia esperienza universitaria perché ho sostenuto l'esame di Diritto civile con lui nel 1981, un po' di anni fa, però è stato un momento veramente molto importante nella mia carriera universitaria. Quindi veramente un grazie. È un onore particolare anche per questi motivi di carattere personale che mi permetto di evidenziare a tutti proprio perché sono dei piaceri che, a mio avviso, vanno condivisi.

Ho apprezzato veramente tantissimo le due relazioni che ho ascoltato, però, per l'argomento che mi è stato assegnato, mi inserisco nel solco della relazione che è stata tenuta dal presidente Torsello. Il Presidente Torsello, nel ripercorrere tutti i profili che ci consentono di ricostruire i rapporti tra gli ordinamenti – l'ordinamento dello Stato e l'ordinamento sportivo –, è partito da quelli che erano gli argomenti che io avevo evidenziato nella mia relazione, cioè da questa ricostruzione operata nella l. n. 280 del 2003 da parte del legislatore che intervenne – e ricordiamolo ancora una volta – in una fase un po' emergenziale, perché si era all'indomani di una serie di dispute giurisdizionali nell'ambito di una situazione che vedeva l'impossibilità di partenza dei campionati a livello nazionale, con questa ripartizione che è molto importante, perché traccia un poco quelli che sono i campi di azione dell'attività della Procura Federale.

Mi permetto di fare un piccolissimo inciso, facendo un passo indietro: condivido (ma certamente non ha bisogno della mia condivisione) il pensiero del Professore Perlingieri, relativamente all'importanza di questi incontri e qui ancora una volta porto la mia esperienza personale e professionale, perché parlare di questi argomenti così importanti e confrontarsi a così alti livelli (certamente escludo da questo alto livello la mia relazione) è importantissimo per la crescita della società civile. Ho un'esperienza personale e professionale dell'importanza di questi convegni.

2. *Ultime modifiche normative: la spinta propulsiva derivante dal confronto delle idee*

A séguito di tutti gli scandali che hanno interessato il calcio – ahimè – con i fenomeni di *match fixing*, ci fu un confronto tra le varie componenti e questo ha portato sicuramente ad un miglioramento del sistema normativo con la modifica della l. n. 401 del 1989, che, nella parte più importante, ha determinato l'aumento dei limiti edittali delle sanzioni per gli illeciti penali ivi tipizzati, limiti che erano rimasti fermi a quelli previsti originariamente nel 1989. Questo sicuramente ha comportato un miglioramento complessivo del sistema per un effetto di deterrenza maggiore, laddove i limiti edittali sono aumentati in modo considerevole; ma non solo, ha comportato anche un aumento dei poteri istruttori da parte del giudice statuale che prima non erano consentiti e che tante volte non permettevano, quindi, di intraprendere indagini quando originariamente era ipotizzabile il solo reato di frode in manifestazione sportiva¹.

Questo è solamente un esempio che cito per dare un ulteriore riscontro al pensiero espresso dal Professore Perlingieri sull'importanza

¹ In tema, molto interessante la decisione della Cass., pen., 11 settembre 2012, n. 34753, in *DeJure online*, nella quale viene riepilogato tutto lo sviluppo procedimentale della vicenda che aveva tratto origine dalla gara Genoa – Venezia dell'11 giugno 2005. Nel corso del processo, la Suprema Corte (Cass., pen., 31 marzo 2010, n. 12562, *ivi*), aveva annullato con rinvio la decisione della Corte territoriale, affermando il principio che le intercettazioni non potevano essere utilizzate allorquando il reato associativo per le quali erano state autorizzate era stato oggetto di provvedimento di archiviazione. In proposito, con la pubblicazione della decisione di 1° grado degli Organi della giustizia sportiva della FIGC e dei provvedimenti emanati dal Tribunale di Genova e dal Garante della *Privacy*, tutti rinvenibili in *Riv. dir. econ. sport*, I, 2005.

di questi incontri e sul ragionare insieme su temi di così grande rilevanza sociale ed economica.

3. *L'attività della Procura federale: aree di competenza*

Fra le quattro macroaree è, in particolare, in quelle che attengono al settore tecnico ed al settore disciplinare che si svolge in modo maggiore l'attività della Procura Federale. Negli altri due campi è difficile che possa intervenire, se non quando è previsto il deferimento da parte della Procura Federale che possa poi in certo qual modo incidere sull'ammissione delle società professionistiche ai campionati di rispettiva competenza. Ma diciamo che la maggior parte dell'attività svolta dalla Procura Federale si inserisce in queste due macroaree, quelle che riguardano il settore tecnico ed il settore disciplinare.

Il Presidente Torsello ha già citato con dovizia di particolari e con grandissima sapienza giuridica quello che è lo stato dell'arte attuale in questo campo, cioè il riconoscimento di una sorta di giurisdizione esclusiva da parte degli organi della giustizia sportiva in questi due settori, alla luce delle due sentenze, dei due pronunciamenti del giudice delle leggi, n. 49 del 2011 e n. 160 del 2019².

² Il Giudice delle Leggi, chiamato a pronunciarsi, una seconda volta, su asseriti profili di illegittimità costituzionale della disciplina introdotta con la l. n. 280 del 2003, nel richiamare i principi già affermati nella decisione n. 49 cit., ha affermato: «Nel suo impianto complessivo, d'altro canto, la sentenza non omette di considerare i profili di illegittimità allora segnatamente prospettati – e ora riproposti dall'odierno rimettente – in riferimento agli artt. 103 e 113 Cost». In essa si afferma che la previsione di una «diversificata modalità di tutela giurisdizionale» dei diritti soggettivi e degli interessi legittimi limitata al risarcimento del danno per equivalente – secondo l'interpretazione offerta dal diritto vivente – è idonea a scongiurare l'illegittimità della norma censurata. Tale conclusione – raggiunta sul rilievo che il legislatore ha realizzato in questo modo un non irragionevole bilanciamento degli interessi in gioco – implica un giudizio di compatibilità costituzionale della «esplicita esclusione della diretta giurisdizione sugli atti attraverso i quali sono [...] irrogate le sanzioni disciplinari (punto 4.5. del Considerato in diritto), esclusione che comprende la tutela reale degli interessi legittimi sui quali le sanzioni eventualmente incidano. Cosicché è evidente che, là dove afferma che “la mancanza di un giudizio di annullamento” non viola “quanto previsto dall'art. 24 Cost.”, la sentenza n. 49 del 2011 non lascia spazio nemmeno ai diversi dubbi di legittimità per violazione degli artt. 103 e 113 cost., i quali, secondo le parole della stessa pronuncia, costituiscono il “fondamento costituzionale” della tutela demolitoria...nel merito la sentenza n. 49 del 2011 esclude che delle menzionate disposizioni costituzionali

4. *La materia tecnica*

Il settore tecnico riguarda, con un'esemplificazione di massima che però è utile fare, tutti i fenomeni che sono collegati alla disputa della partita e della manifestazione agonistica in senso stretto, quindi al rispetto di regole tecniche.

In questo caso, in linea di massima – ed è la materia di cui mi sto occupando in questo momento nell'ambito della giustizia sportiva, perché ho l'onore di ricoprire il ruolo di Giudice sportivo della Lega Pro –, l'attività della Procura Federale è molto importante, ma è condizionata dalla conformazione del procedimento.

I procedimenti che danno la possibilità di adottare sanzioni sono sensibilmente diversi: perché il procedimento che porta il giudice sportivo all'adozione di provvedimenti è un procedimento molto particolare che nasce dalla ricezione da parte del giudice sportivo degli atti degli ufficiali di gara, tra cui sicuramente è compreso il referto dell'arbitro, è compreso per quanto riguarda la Lega Pro il referto del commissario di campo e, infine, la relazione della Procura Federale; perché, appunto, è compito della Procura Federale quello di procedere al controllo delle gare³.

E, quindi, la relazione da parte dei componenti della Procura Federale presenti sul campo, che ha fede privilegiata probatoria nell'ambito del comportamento del pubblico ma che può essere utilizzata anche per quanto riguarda il comportamento dei tesserati, insieme alle altre due tipologie di atti ufficiali di cui ho parlato, rappresenta la base del patrimonio conoscitivo del Giudice sportivo.

È un procedimento particolare, perché si svolge nella prima fase *inaudita altera parte*, quindi senza la presenza della procura e senza la

vi sia stata lesione, dal momento che la normativa contestata, nell'interpretazione offerta dal diritto vivente e fatta propria da questa Corte, tiene ferma la possibilità, per chi ritenga di essere stato leso nei suoi diritti o interessi legittimi da atti di irrogazione di sanzioni disciplinari, di agire in giudizio per ottenere il risarcimento del danno e che questa forma di tutela per equivalente, per quanto diversa rispetto a quella di annullamento in via generale assegnata al giudice amministrativo, risulta in ogni caso idonea, nella fattispecie, a corrispondere al vincolo costituzionale di necessaria protezione giurisdizionale dell'interesse legittimo».

³ Art. 66 c.g.s. FIGC «i procedimenti innanzi ai Giudici sportivi sono instaurati: a) d'ufficio e si svolgono sulla base delle risultanze dei documenti ufficiali; b) su ricorso del soggetto interessato nei casi previsti dall'ordinamento federale».

presenza del soggetto nei cui confronti possono essere adottate sanzioni disciplinari e prevede un eventuale contraddittorio solamente in séguito; comunque è un contraddittorio non pieno perché la Procura Federale non viene chiamata a partecipare a questo procedimento di secondo grado che si svolge innanzi alla Corte sportiva di appello.

È, quindi, un compito importante però, tutto sommato, limitato a questi referti che hanno una fede privilegiata normativamente prevista per il comportamento del pubblico ma che possono essere utilizzati, ai sensi degli artt. 61 e 65 del c.g.s. FIGC, dal Giudice sportivo che provvede anche riguardo al comportamento dei tesserati.

Faccio un'altra piccola premessa, che io mi riferisco soprattutto all'ordinamento sportivo della Federazione Italiana Giuoco Calcio che è un poco paradigmatico dal punto di vista percentuale – quando ero ancora Procuratore Federale, rappresentava l'80-90% di tutti i procedimenti disciplinari nell'ambito del CONI, e quindi di tutte le altre Federazioni – perché tutti i casi più rilevanti anche dal punto di vista socio-economico capitano nel mondo del calcio, perché è lo sport in cui c'è una consistenza economica più rilevante rispetto ad altri.

Questa tutto sommato è l'attività, piuttosto limitata, della Procura Federale nell'ambito del procedimento che si svolge innanzi al Giudice sportivo.

In realtà era prevista un'eccezione, perché la Procura Federale poteva diventare parte nel giudizio di secondo grado nel procedimento che, ancora una volta, è collegato al rispetto delle regole tecniche, che era quello disciplinato per l'adozione della prova televisiva. In questo caso era previsto – è previsto tuttora espressamente – che la Procura Federale può impugnare la mancata adozione da parte del Giudice sportivo del provvedimento di sanzione quando segnala un caso da prova televisiva, oppure resiste nel caso in cui la sanzione sia stata adottata e il tesserato, o la società di appartenenza del tesserato, che sono stati colpiti dalla sanzione, impugna quel provvedimento innanzi alla Corte sportiva di appello.

Perché ho parlato al passato? Perché con l'entrata in vigore del VAR questa funzione si è molto ridotta, diciamo che è diventata quasi residuale, perché in realtà, in presenza di un'originaria possibile conflittualità tra i due mezzi, cioè l'utilizzo del VAR e poi – nonostante l'utilizzo del VAR e quindi l'esclusione di una sanzione immediata sul campo da parte dell'arbitro – l'utilizzo della prova televisiva, è intervenuto il legislatore federale che ha previsto espressamente che la prova televisiva

non può essere adottata in tutti i casi in cui la condotta sia stata presa in considerazione dal VAR⁴. Se leggiamo il protocollo del VAR, in realtà tutti i casi in cui può essere adottata la prova televisiva, anche dal punto di vista del cosiddetto controllo silente, rientrerebbero nell'ambito di applicazione del protocollo VAR e, quindi, si è verificata quasi una sorta di abrogazione implicita di questa normativa⁵.

5. *La materia disciplinare*

Passiamo al settore disciplinare, all'attività della Procura Federale nella macroarea disciplinare in senso stretto.

Secondo me quest'aspetto è molto ma molto importante – e si collega alla relazione pregevole del Presidente Torsello – perché a mio avviso rappresenta la cartina di tornasole di quelli che sono i rapporti tra i due ordinamenti⁶.

Per quale motivo dico questo. In primo luogo, l'elencazione di principio sostanzialmente fatta dalla l. n. 280 del 2003 con questa riserva di giurisdizione prevista in tale materia è stata, in un certo qual modo, confermata dal Giudice delle leggi che ha affermato la possibilità di una tutela solo risarcitoria in questo settore tecnico e disciplinare, ma soprattutto disciplinare.

In secondo luogo, occorre considerare quelli che sono i poteri istruttori della Procura Federale e quindi l'attività istruttoria che può porre in essere la Procura Federale in questo settore molto delicato –

⁴ L'art. 61, comma 3, c.g.s. così dispone «[p]er le gare della Lega di Serie A e della Lega di Serie B, limitatamente ai fatti di condotta violenta o gravemente antisportiva o concernenti l'uso di espressione blasfema non visti dall'arbitro o dal VAR, con la conseguenza che l'arbitro non ha potuto prendere decisioni al riguardo, il Procuratore federale fa pervenire al Giudice sportivo nazionale riservata segnalazione entro le ore 16:00 del giorno feriale successivo a quello della gara».

⁵ Per un confronto fra le fattispecie in cui è possibile segnalare la prova TV e i casi in cui è prevista l'assistenza del VAR si vedano l'art. 61 c.g.s. cit. e il Protocollo VAR in appendice al regolamento del giuoco del calcio pubblicato sul sito dell'AIA.

⁶ In tema, il contributo del Prof. P. GROSSI, *Sui rapporti tra ordinamento statale e ordinamento sportivo*, in *Dir. amm.*, 2012, p. 3 ss. L'a., dopo avere illustrato i principi affermati in *subiecta materia* da autorevoli Studiosi, dalla Corte regolatrice e dal Consiglio di Stato, nel prendere le mosse proprio dall'intervento del Legislatore statale che originò la l. n. 280 del 2003, conclude per la ricostruzione dell'Ordinamento sportivo quale ordinamento giuridico originario.

che comprende i comportamenti in contrasto con le norme precettive dell'ordinamento federale che possono comportare una sanzione. Ivi compresa la norma di chiusura di carattere generale dell'osservanza dei doveri di lealtà, probità e correttezza che è stata un po' messa in discussione con un'ordinanza di rinvio agli organismi internazionali da parte del Tar competente e su cui siamo in attesa di un pronunciamento.

In tutti questi casi la Procura Federale dispone di poteri istruttori molto ma molto limitati. Questo molto spesso non viene tenuto in debito conto dall'opinione pubblica che, in talune occasioni, quando si sono verificati casi di grande rilievo mediatico, si è lamentata del motivo per il quale la Procura Federale non ha adottato iniziative adeguate. In realtà la Procura Federale dispone di poteri istruttori compatibili con l'inquadramento in un'associazione privata e, quindi, può espletare attività istruttorie non assistite da poteri coercitivi. La Procura Federale non può fare altro che richiedere – ma effettuare una mera richiesta e, quindi, senza poteri di perquisizione e sequestro – documenti sia ai soggetti tesserati che alle società associate e può convocare i tesserati per fargli rendere dichiarazioni.

Anche in ordine alla convocazione dei tesserati si è verificata un'evoluzione particolare nella giurisprudenza sportiva e nella normativa federale, che fa capire come il legislatore federale sia sempre più attento ad ampliare il più possibile il ventaglio delle garanzie difensive. Invero, nell'ambito del settore disciplinare della FIGC, prima dell'ultima riforma intervenuta in materia, la convocazione dei soggetti veniva fatta senza specificazione della veste nella quale venivano citati. Viceversa, attualmente è previsto che, quando a carico dei soggetti, già prima dell'audizione, emergano profili di eventuale responsabilità disciplinare, questi devono essere avvisati che vengono sentiti in quella veste; non solo devono essere sentiti in quella veste ma hanno diritto di farsi assistere da persona di loro fiducia che, in genere, è un Avvocato, ma che, comunque, non necessariamente deve possedere una qualifica tecnico professionale.

Devo dire che la Procura Federale – questo lo dico non a mio merito, perché era una prassi che già era in vigore e che ho conservato – citava sempre i soggetti senza indicazione della veste in cui erano sentiti, anche perché poteva ravvisarsi, in mancanza di una previsione positiva espressa, una violazione della *privacy* del soggetto quando già gli si fosse attribuita una posizione di soggetto sottoposto ad indagine; però venivano sempre citati con l'avviso che potevano farsi assistere da persona di loro

fiducia, quindi, a prescindere dal fatto se fossero sottoposti ad indagine o semplicemente soggetti informati sui fatti. Attualmente, è intervenuta un'ulteriore evoluzione normativa che prevede espressamente che, se gli elementi di responsabilità sorgono e vengono evidenziati nel corso dell'audizione, l'audizione deve essere interrotta, il soggetto deve essere avvisato e l'audizione deve essere proseguita in un giorno successivo con la possibilità da parte del soggetto di avvalersi di un'assistenza tecnica.

Detto questo, capiamo tutti quanti che i poteri istruttori di cui dispone la Procura sono molto ma molto limitati.

6. *La l. 13 dicembre 1989, n. 401 e la sua valenza sintomatica*

A fronte di questo quadro normativo cosa è successo? È intervenuta, per così dire, in soccorso di questi limitati poteri istruttori la l. n. 401 del 1989 – e ancora una volta evidenzio l'emergenzialità dell'intervento del legislatore statale italiano. Infatti, si intervenne in una fase emergenziale, perché la l. n. 401 del 1989 perseguì principalmente lo scopo di fare fronte a quella che era una lacuna normativa del nostro ordinamento, perché nel frattempo c'era stato il cosiddetto calcio scommesse, una vicenda sportiva molto rilevante, con episodi di arresto di calciatori effettuati a bordo pista negli stadi, che però, all'esito dei relativi processi penali, portarono tutti all'assoluzione dei soggetti imputati. Per quale motivo? Prevalentemente perché non esisteva il reato di frode in manifestazione sportiva. All'epoca non ero magistrato, ero studente universitario, i Colleghi provarono ad ipotizzare il reato di truffa, anche con riferimento all'inserimento di quelle gare nei concorsi pronostici; però quel paradigma normativo, quella fattispecie astratta non fu ritenuta applicabile ai casi concreti.

Con la l. n. 401 del 1989 il legislatore intervenne non solo da un punto di vista sostanziale ma anche da un punto di vista processuale.

Qui mi permetto anche di fare un piccolo inciso di natura personale: quando purtroppo scoppiò lo scandalo del 2006 io provai a fare uno studio per vedere che cos'era successo in quei precedenti fenomeni così gravi che si sono verificati negli anni Ottanta. Riuscii però a rinvenire poche decisioni, poiché all'epoca anche l'archiviazione di tutte le decisioni non era allo stesso livello di sviluppo che c'è attualmente, e per fortuna si è verificata questa evoluzione, perché rappresenta un arricchimento del nostro patrimonio culturale, soprattutto per le per-

sone appassionate per questa branca del diritto. Però mi resi conto che, anche per la mancanza della regolamentazione processuale, poi disciplinata anche essa dalla l. n. 401 del 1989, i deferiti che si erano fatti difendere da professionisti molto abili avevano sollevato l'eccezione della violazione del segreto istruttorio, in quanto non c'era una normativa che prevedeva l'utilizzo degli atti di indagine penali nell'ambito sportivo. Quindi, nei confronti di quei soggetti, meglio difesi dal punto di vista professionale, ci fu un proscioglimento anche in sede sportiva.

Pertanto, anche sotto questo profilo la l. n. 401 del 1989 ha, sia pure indirettamente, ampliato i poteri istruttori della Procura federale, prevedendo espressamente l'utilizzabilità in sede disciplinare degli atti di indagine penali. Tale previsione attiene all'ipotesi dell'illecito disciplinare che sia sovrapponibile al reato di frode in manifestazione sportiva. Però, qualora si proceda in sede sportiva per una fattispecie diversa, soccorrono gli artt. 114 e 116 del c.p.p. che prevedono la possibilità per i soggetti portatori di interessi qualificati di ottenere copia degli atti di indagine penale.

Ma che cos'è importante ulteriormente e rispetto a questa copertura normativa sull'utilizzo degli atti di indagine in sede penale? Qui spezzo una lancia a favore della nostra Nazione, con il riconoscimento del suo valore, perché in sede di confronto, anche UEFA, ho potuto constatare che in molti stati dell'UE questo tipo di copertura normativa non esiste e non esisteva almeno a inizi anni 2010, per cui anche in altri Ordinamenti nazionali c'era questo tipo di incertezza sull'utilizzabilità degli atti di indagine penale in sede sportiva. Quindi, possiamo affermare che, da questo punto di vista, siamo stati all'avanguardia come Nazione che ha consentito l'utilizzabilità, con una piena copertura normativa, degli atti di indagine penale in sede disciplinare.

La l. n. 401 del 1989 prevede anche un principio di irrilevanza del processo penale rispetto al procedimento disciplinare. Questo principio opera sotto il profilo dell'inizio del procedimento; della mancata sospensione del procedimento disciplinare se pendono procedimenti penali per fatti che sono bene o male sovrapponibili a diversi livelli, ovviamente rispetto a quelli oggetto del procedimento disciplinare; e, infine, dell'esito del procedimento penale rispetto a quello disciplinare.

Quindi, anche questa disciplina rappresenta un ulteriore indice molto importante, una cartina di tornasole dei rapporti di autonomia, nell'ambito dei quali sono regolati i rapporti tra l'ordinamento statuale e l'ordinamento sportivo.

Sia ben chiaro – a mio modestissimo avviso e senza arrivare ai livelli di sapienza evidenziati fino ad ora nelle relazioni tenute e negli interventi del Professore Perlingieri, come sempre veramente plastici ed acutissimi – in tema di autonomia fra gli ordinamenti, si deve tener conto che tutta la normativa adottata dalla Federazione nell'ambito della giustizia sportiva deve essere approvata dal CONI che è un ente pubblico, quindi, comunque, c'è un controllo statale. Questo controllo rappresenta un raccordo che, anche nell'ambito di una spiccata autonomia dell'ordinamento sportivo, non manca mai. In proposito è opportuno evidenziare che tutti i regolamenti partono dall'*incipit* del rispetto dei principi generali dello Stato e delle norme imperative che vigono in quel momento nell'ambito dell'ordinamento statale.

Quindi, come sempre – e chiudo sempre così proprio per la stessa passione che mi anima ma senza la stessa sapienza giuridica di coloro che mi hanno preceduto – potrei parlare anche altre ore perché c'è una passione fortissima per questo tipo di diritto che è molto importante e secondo me molto stimolante per la sua interdisciplinarietà e perché, per me che sono stato prima giudice ordinario e attualmente sono magistrato militare, rappresenta anche un esempio per la sua rapidità: la giustizia se non è rapida equivale ad una denegata giustizia.

Quindi vi ringrazio veramente tantissimo per avermi dato l'occasione di partecipare a questo Convegno così importante e Vi ringrazio per l'attenzione.

Violenza negli stadi e discriminazione razziale.
Il ruolo del giudice sportivo

Gerardo Mastrandrea

SOMMARIO: 1. L'ordinamento della giustizia sportiva al vaglio della Corte di Giustizia europea. – 2. La lotta al razzismo negli stadi di calcio tra le norme UEFA e il Codice di giustizia FIGC.

1. *L'ordinamento della giustizia sportiva al vaglio della Corte di Giustizia europea*

Grazie Presidente, saluto gli organizzatori e tutti gli amici presenti, con cui ho condiviso stagioni presenti e passate della giustizia sportiva. Tra l'altro, ho ascoltato con molto piacere come sono cambiate le cose nella giustizia sportiva dal punto di vista dell'organizzazione, della disponibilità dei materiali e dei precedenti giurisprudenziali. Non posso al riguardo non rivolgere un sentito plauso al Presidente Torsello, a cui va riconosciuta l'opera meritoria di aver introdotto il processo telematico anche nel calcio e, se non sbaglio, trattasi del primo processo sportivo telematizzato al mondo. Finalmente e definitivamente superata dunque l'era (che Stefano Palazzi conosce parimenti bene) dove la ricerca dei precedenti era rimessa in pratica alla sola buona volontà delle parti, della procura e dunque degli avvocati, perché gli unici massimari disponibili (ovviamente cartacei) risalivano ai primi anni '90, dopodiché non c'era più nulla.

Prima di parlare del razzismo, tema comprensibilmente molto delicato, non posso esimersi dal fare cenno a un altro tema del momento, ovvero la questione legata all'ordinanza del Tar Lazio, di rimessione alla Corte di Giustizia europea dei capisaldi del sistema di giustizia sportiva italiana, non essendovi profili di incompatibilità con le mie funzioni, né come consigliere di Stato né come giudice sportivo.

Orbene io vedo tutta la problematicità del momento, in ordine a questo supplemento di riflessione chiesto alla Corte di giustizia europea, vista anche la fatica con cui la stessa Corte costituzionale italiana era riuscita a raggiungere un giusto punto d'equilibrio nel bilan-

ciamento tra l'effettività della tutela e l'autonomia dell'ordinamento sportivo.

A tacer d'altro, considerando che non possiamo aspettarci una pronuncia in tempi particolarmente brevi, ritornare a prospettare nuovamente una giustizia più incisiva, di carattere demolitorio o annullatorio, in capo alla giustizia statale, fa sì che quanto meno si crei una fase di sospensione, trovandoci di nuovo in una situazione di limbo, *sub iudice*, per tutto il sistema della giustizia sportiva – soprattutto federale – del calcio, e questo può essere un problema non indifferente per un ordinamento, un sistema, che vedono nell'efficienza e nella celerità i propri principi cardine.

È stata poi rimessa anche la questione della tassatività delle violazioni sanzionate. Qui in ballo c'è il famoso art. 4 del codice di giustizia sportiva, sulla base del quale sono stati impiantati alcuni dei più importanti e recenti procedimenti, come quello sulle plusvalenze.

Bene, vi è da essere molto curiosi nel verificare in che termini una norma prettamente sportiva e propria dell'ordinamento sportivo potrà essere sindacata dalla Corte di giustizia europea. Avendo la fortuna e l'onore di svolgere, da pochi mesi, anche le funzioni di giudice componente della Corte d'Appello della UEFA, sono andato a verificare la normativa di riferimento.

Orbene la situazione, a livello europeo, per quanto riguarda la tassatività delle condotte sanzionate è leggermente diversa, ma non del tutto scostante rispetto alla realtà italiana. Vi è una norma che si occupa di indicare i principi generali di condotta, che è l'art. 11 del Regolamento disciplinare della UEFA. Questa disposizione reca un'elencazione esemplificativa delle fattispecie che, pur non essendo esaustiva, fa sì che i doveri generali di lealtà, probità e correttezza del mondo dello sport vengano in qualche modo enumerati, seppur – come dicevo – a titolo esemplificativo. Perciò è una situazione diversa, ma non del tutto, non resta dunque che attendere per verificare come la Corte di giustizia affronterà questa tematica molto peculiare dell'ordinamento sportivo, ovvero la previsione di una norma recante gli obblighi generalissimi di probità, lealtà e correttezza sportiva, con la possibilità di sanzionare comportamenti in ragione di una norma a contenuto precettizio indubbiamente molto aperto.

2. *La lotta al razzismo negli stadi di calcio tra le norme UEFA e il Codice di giustizia FIGC*

Veniamo al deprecabile fenomeno del razzismo negli stadi. Questo è uno degli elementi che, come ricordava il professore Perlingieri, ha a che fare con la dignità della persona umana, e dunque con i valori primari essenziali della Costituzione. Il fatto che l'ordinamento, non solo statale ma anche sportivo, se ne occupi sia a livello di affermazione di principio che di declinazione di fattispecie sanzionate – per cui concretamente indicate come violazioni di regole, come infrazioni – denota come, alla luce anche dei principi posti dalla Costituzione, l'ordinamento sportivo non potesse disinteressarsi di un fenomeno di contenuto discriminatorio (peraltro non esclusivo, v. ad esempio anche la discriminazione c.d. territoriale) così grave nell'ambito delle manifestazioni sportive.

Ed è aspetto che rileva anche, se non soprattutto, per la giustizia sportiva, quella più vicina al «campo», non quella federale – ovvero la giustizia diciamo disciplinare: la giustizia sportiva in senso tecnico – quella amministrata dai giudici sportivi nazionali e territoriali – è una sorta di appendice di tutto quello che si verifica durante la gara, perciò sul campo e sugli spalti, salva la sfera insindacabile di discrezionalità tecnica riservata all'arbitro, e dunque deve occuparsi anche di queste manifestazioni così deprecabili, non riconducibili certamente all'aspetto sano del tifo e che tanto male fanno all'immagine del nostro sport.

Non ci dobbiamo meravigliare, dunque, che già nello Statuto federale tra gli elementi cardine fondamentali è declinato all'art. 2, comma 5, il principio per cui la FIGC promuove l'esclusione dal gioco del calcio di ogni forma di discriminazione sociale, di razzismo, di xenofobia e di violenza. Sull'attuazione in particolare degli artt. 28 e 29 c.g.s. FIGC, vi dirò a breve; però, poiché il mondo della giustizia sportiva è come accennavo naturalmente inserito in un contesto internazionale, è doveroso evidenziare come gli organismi internazionali del calcio, a partire dalla Uefa, non mancano di riaffermare con fermezza in tutte le sedi e le competizioni che non c'è spazio per il razzismo, di qualsiasi tipo esso sia (*no racism*). Un fenomeno che va combattuto senza se e senza ma, perché completamente alieno dai principi dello sport. In tal senso è molto importante responsabilizzare il pubblico, come indicano le stesse norme.

Dunque la Uefa nella sua regolamentazione fondamentale sul *racism and the other discriminatory conduct* (art. 14 D.R.)¹ fa riferimento alle fattispecie *on whatever grounds*, cioè prevede che qualsiasi sia il motivo, che può essere il colore della pelle, la razza, l'origine etnica, la religione, l'orientamento sessuale, questa deprecabile condotta debba essere perseguita e sanzionata, se causata da un tesserato/da un calciatore, con una sanzione di almeno dieci giornate di squalifica. E questo è stato poi ribadito abbastanza fedelmente anche dal nostro Codice di giustizia sportiva, che parimenti opportunamente distingue il duplice rilevante profilo della lotta al razzismo: sia il comportamento diretto dei tesserati – cioè i calciatori, ma possono essere anche i dirigenti e così via – sia il comportamento dei sostenitori dove scatta il meccanismo, ormai consolidato da tempo, della responsabilità oggettiva della società. Il *club*, che può incidere comunque nei controlli all'ingresso di materiali e di striscioni offensivi, risponde tuttavia in via tipicamente oggettiva a fronte dei cori, dove spesso nascondendosi nella massa i pseudo-tifosi si lasciano andare a queste deprecabili manifestazioni.

La Uefa tende ad applicare il principio della tolleranza zero verso questi comportamenti dei *supporters* ai fini dell'applicazione delle necessarie punizioni, il più delle volte costituite da chiusura dei settori o sotto-settori con un numero minimo di spettatori, oltre al divieto per i tifosi di partecipare a trasferte per una o più gare. Il regime italiano tende a dare rilievo, invero, anche alla dimensione reale e all'effettiva percezione dei cori discriminatori.

In entrambi i sistemi vi è la possibilità di applicare, per un determinato tempo, la «sospensione condizionale» della pena applicata.

Ma un altro degli elementi importanti che viene valorizzato – e che tenta di valorizzare anche il nostro Codice di giustizia sportiva – è l'elemento della prevenzione, che si affianca alle misure repressivo-sanzionatorie, e che possiamo rinvenire nella variegata tipologia delle misure idonee a tale scopo, compresi gli annunci preventivi sui campi di gioco e comprese le iniziative socio-culturali educative che vedono il coinvolgimento delle società con i loro calciatori nelle attività scolastiche e di formazione. Del resto tutti sappiamo come i calciatori siano per i bambini dei veri e propri miti, per cui è importante che fin dal momento della scuola i calciatori diano la testimonianza di quanto sia importante

¹ UEFA, *Disciplinary Regulations*, 2024.

combattere questi fenomeni, di per sé inaccettabili, contribuendo alla crescita culturale e educativa.

Fatto cenno al regime delineato dall'art. 14 del Regolamento disciplinare della Uefa, è utile analizzare in breve quali siano le peculiarità del regime nazionale, dettato essenzialmente dagli artt. 28 e 29 del codice di giustizia federale del calcio (c.g.s. FIGC). L'applicazione compete essenzialmente al Giudice Sportivo, e non dunque alla giustizia c.d. federale².

Anche qui il comportamento discriminatorio è inteso in senso molto ampio³ – non riferito pertanto unicamente al razzismo in senso stretto – e viene ribadita la previsione della squalifica minima di almeno dieci giornate per il calciatore o comunque tesserato ritenuto responsabile, evidentemente in base a un corredo minimo di prove. Si ribadisce poi la responsabilità della società sia per il comportamento dei propri dirigenti sia, a titolo puramente oggettivo, per il comportamento dei sostenitori in caso di cori, e per ogni altra manifestazione rilevante. Ma la peculiarità è che la punibilità, in quest'ultimo caso, scatta solo in base a dimensione e percezione reale del fenomeno.

Questo ha portato anche delle evidenti problematiche di tipo applicativo, relativamente ai detti requisiti. A livello internazionale, per la Uefa pare evidente che conti la gravità del fatto a prescindere dal dato quantitativo e dal livello percettivo.

Ma vi è un discorso fondamentale di prevenzione: sul punto l'art. 28, comma 6, c.g.s. obbliga le società ad avvertire preventivamente il pubblico delle sanzioni: questa è la prevenzione di tipo generale. Successivamente, a manifestazioni verificatesi, si procede con l'annuncio con cui si preavverte che se la fattispecie si ripete si potranno adottare le forme più gravi e drastiche, come la definitiva sospensione dell'incontro con tutto quello che ne consegue dal punto di vista del risultato sportivo.

Un'altra importante peculiarità, però questa presente anche nell'ordinamento UEFA, è la possibilità per gli organi di giustizia sportiva, come declinato dall'art. 28, comma 7, c.g.s. di concedere una sospensione condizionale, nel senso che, nei casi in cui si ritiene che la gravità

² Salvo che nei rapporti ufficiali di gara e nel rapporto della Procura Federale destinato al Giudice manchi completamente cenno dell'accaduto: cfr. T.F.N., 16 marzo 2021, n. 117.

³ App. fed., 10 giugno 2022, n. 0092, in *figc.it*.

dei fatti non sia tale da giustificare una sanzione immediata o non vi sia stata recidiva, si concede una sorta di ulteriore *chance* alla società sospendendo cautelativamente, per la durata di un anno, la sanzione con la previsione che, se durante questo anno si ripetesse il fenomeno discriminatorio o di razzismo si scontrerà sia la nuova sanzione sia la sanzione sospesa, per cui si raddoppieranno le pene. Questo ritengo sia un elemento positivo, ulteriormente volto a responsabilizzare la società nel cercare di adoperarsi per evitare almeno che gli episodi di razzismo si ripetano.

Mi avvio a chiudere il mio intervento con il tema delle esimenti e delle attenuanti per i comportamenti dei sostenitori, regolate dall'art. 29 c.g.s.⁴, dandomi la possibilità questo tema di individuare una via d'uscita concreta da questo deprecabile fenomeno, che non riusciamo purtroppo ancora a sconfiggere. Le fattispecie previste sono: a) adozione di modelli di organizzazione e gestione idonei a prevenire; b) concreta cooperazione con le Forze dell'ordine per la prevenzione e vigilanza; c) concreta cooperazione con le Forze dell'ordine per l'individuazione dei responsabili anche con la tecnologia della video-sorveglianza; l'adoperarsi per la rimozione immediata dei simboli o la cessazione immediata dei cori; la dissociazione da parte del resto del pubblico. Per avere un'esimente completa dalla responsabilità ci vogliono ben tre di queste cinque fattispecie, altrimenti le singole fattispecie possono essere considerate solo come attenuanti. Come visto, tra le fattispecie ci sono importanti fattori di carattere organizzativo, come la predisposizione di modelli di prevenzione per evitare questi fenomeni discriminatori, o anche, elemento molto importante, la collaborazione concreta e incisiva con le Forze dell'ordine per individuare i responsabili, chiamando in causa la tecnologia. Ma un elemento che va assolutamente valorizzato – e mi auguro diventi sempre più un elemento dirimente – è la dissociazione del restante pubblico da questo fenomeno: sarebbe un bellissimo

⁴ Per una ampia rassegna delle decisioni in tema di applicazione degli artt. 28 e 29 c.g.s. si rinvia a A. BLANDINI, P. DEL VECCHIO, A. LEPORÉ, U. MAIELLO, *Codice di giustizia sportiva annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, Napoli, 2021, 364 ss. e 386 ss.; v. anche A. GIORDANO, *Commentario al Codice di giustizia sportiva F.I.G.C.*, Roma, 2023, p. 260 ss. Sui modelli organizzativi, in connessione con la norma di cui all'art. 7 c.g.s. v. App. fed., Sez. un., 17 gennaio 2022, n. 58, in *figc.it*. In dottrina, in via generale, cfr. P. SANDULLI, M. SFERRAZZA, *Il giusto processo sportivo. Il sistema di giustizia sportiva della Federcalcio*, Milano, 2015. Da ultimo F. FIMMANÓ, *Il diritto del calcio*, Napoli, 2025, 669 ss.

momento di civiltà e di affermazione dei valori dello sport vedere, di fronte a ululati razzisti o manifestazioni similari, tutto il resto del pubblico che palesemente si dissocia da questi fenomeni, coprendone completamente la percezione.

In conclusione, ecco la possibile triplice via di uscita: prevenzione; repressione, grazie all'utilizzo massivo della tecnologia – che ormai ci consente di individuare i responsabili con una precisione pressoché assoluta, con l'effetto che chi ancora prosegue con questi comportamenti sa a cosa va incontro, compreso stare lontano per il resto della vita dagli stadi (che è sanzione non indifferente); responsabilizzazione del restante pubblico, il quale deve essere coinvolto in questo processo di consapevolezza e coinvolgimento generale per porre fine a questo fenomeno. Molte grazie.

L'evoluzione e le prospettive della giustizia sportiva e quella del Collegio di Garanzia dello sport

Piero Sandulli

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il tema della irrilevanza per lo Stato. – 3. Il terminale interno della giustizia sportiva. – 4. Le ADR nel sistema della giustizia sportiva. – 5. La giustizia antidoping ed il giusto processo. – 6. Le funzioni nomofilattiche del Collegio di Garanzia dello sport. – 7. Conclusioni.

1. Premessa

Nel ringraziare gli organizzatori di questo molto importante convegno colgo, dall'opportunità che mi è stata data di chiudere i lavori di esso, l'occasione, ampliando, in parte, il tema del mio intervento, per trarre alcuni spunti di riflessione dagli autorevoli relatori che mi hanno preceduto e tentare di disegnare alcune prospettive *de jure condendo* sul tema della giustizia sportiva.

2. Il tema della irrilevanza per lo Stato

Fondamentale punto di partenza per queste riflessioni è costituito dalla circostanza, in precedenza, più volte, richiamata, dalle relazioni svolte, del definitivo inserimento dello sport nella nostra Carta costituzionale con l. cost. n. 1 del 2023, che ha inserito, nel corpo dell'articolo 33, un ultimo comma nel quale si legge: «La Repubblica riconosce il valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte le sue forme».

Si chiude, con tale integrazione dell'articolo 33 della Costituzione, il lungo percorso di riqualificazione del sistema sportivo, percorso che era partito con il compito di liquidare il Comitato olimpico affidato, agli albori della nostra Repubblica, all'Avvocato Giulio Onesti per reazione alla retorica fascista che aveva fatto dello sport, anche con il «sabato fascista», un punto centrale della propria propaganda. Poi, nel tempo, con la modifica del titolo quinto della Carta, lo sport ha assunto un ruo-

lo di attore non protagonista (art. 117) e solo alla fine del 2023 (dopo 75 anni dalla entrata in vigore della Costituzione) possiamo parlare di sport come attore protagonista della nostra vita sociale.

Questo rilievo, dunque, è il punto centrale anche delle mie odierne riflessioni.

Forse a causa di questa carenza (quella del rilievo costituzionale dello sport in via diretta)¹ quasi tutte le norme in materia di sport sono intervenute per porre rimedio ad una emergenza e non per dettare le regole dello sviluppo futuro del sistema come ha già ricordato da una precedente relazione². In questa stessa lunghezza d'onda si sono collocate le riflessioni introduttive del Presidente Torsello che ha illustrato l'*iter* normativo del d.l. n. 220 del 2003 che è stato convertito, con alcune rilevanti modificazioni, nella l. n. 280 del 18 ottobre 2003 che costituisce ora uno dei capisaldi della giustizia sportiva.

Al di là del dato emergenziale che ha portato alla emanazione della l. n. 280 è dal suo contenuto che è necessario partire per comprendere alcune regole ed il futuro della Giustizia sportiva dopo la “costituzionalizzazione” dello sport.

L'articolo 1 del d.l. n. 220 del 19 agosto 2003, anche per supplire alla carenza della Costituzione, contiene due affermazioni fondamentali dalle quali è necessario muovere in questa riflessione. Invero, il testo dell'articolo 1 del d.l., rimasto invariato all'atto della conversione, recita:

«La Repubblica riconosce e favorisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo nazionale, quale articolazione dell'ordinamento sportivo internazionale facente capo al Comitato Olimpico Internazionale. I rapporti sono regolati in base al principio di autonomia, salvi i casi di rilevanza per l'ordinamento giuridico della Repubblica di situazioni giuridiche soggettive connesse con l'ordinamento sportivo».

Dalla lettura dell'articolo emergono due passaggi fondamentali: il primo è legato alla circostanza, operante come vicaria in chiave costituzionale, che la Repubblica riconosce e favorisce l'autonomia dell'ordinamento sportivo, nel contesto nazionale ed internazionale, affermazione mai, in precedenza posta in essere; la seconda, più interessante ai fini di questa analisi, è costituita dalla qualificazione della “irrilevanza”,

¹ È da ricordare che i costituzionalisti facevano, comunque, rientrare il tema nell'alveo della Carta operando sul coordinato disposto degli artt. 2 e 18 cost.

² Quella del Presidente Stefano Palazzi.

per lo Stato, dei rapporti tra l'ordinamento sportivo e l'ordinamento della Repubblica, che sono regolati in base al principio di autonomia. Irrilevanza che non ha, però, valenza assoluta in quanto essa è recessiva tutte le volte in cui si presentino, come rilevanti per lo Stato, situazioni giuridiche soggettive connesse con l'ordinamento sportivo.

A ben vedere, sul tema della irrilevanza torna il successivo articolo 2 che sancisce che è «riservata all'ordinamento sportivo la disciplina delle questioni aventi ad oggetto: a) l'osservanza e l'applicazione delle norme regolamentari, organizzative e statutarie dell'ordinamento sportivo nazionale e delle sue articolazioni al fine di garantire il corretto svolgimento delle attività sportive; b) I comportamenti rilevanti sul piano disciplinare e l'irrogazione ed applicazione delle relative sanzioni»³.

Come detto, è da questa dichiarazione, di irrilevanza previa per lo Stato, che occorre muovere per misurare il futuro della giustizia sportiva anche in presenza dell'incremento della tutela degli sportivi derivante dall'entrata in vigore, nell'estate del 2023, dei d.lg. nn. 36 e 37, del 28 febbraio 2021, emanati in attuazione della l. n. 86 dell'8 agosto 2019⁴, che ha delegato il Governo di emanare disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive, nonché di semplificazione della materia.

In particolare, è proprio alla luce delle nuove norme, apportate dal d.lg. n. 36 del 2021⁵ e delle sue successive modifiche ed integrazioni, in materia di professioni sportive, che deve, ora, essere esaminata la dichiarazione di irrilevanza prevista dal punto 2 della legge n. 280 del 2003.

Già in precedenza, con due diverse pronunce, i giudici della legittimità delle leggi si erano occupati di questo profilo emanando due decisioni costituzionalmente orientate, ma non pienamente soddisfacenti⁶.

³ L'originario testo dell'articolo 2 del d.l. n. 220 del 2003 conteneva anche altre due ipotesi di «irrilevanza», relative alle iscrizioni ed alle esclusioni di atleti e società, ipotesi che sono venute meno all'atto della conversione nella l. n. 280 del 2003 del decreto legge.

⁴ In G.U. del 16 agosto 2019, n. 191.

⁵ In G.U. del 18 marzo 2021, n. 67.

⁶ Invero, sia la decisione n. 49 del 2011 (Corte cost., 11 febbraio 2011, n. 49, in *DeJure online*), che la successiva n. 160 del 2019 (Corte cost., 25 giugno 2019, n. 160, *ivi*) hanno ribadito la legittimità costituzionale dell'articolo 2 della l. n. 280 del 2003, ma hanno posto in essere una, discutibile, procedura relativa al risarcimento del danno causato da una non corretta applicazione della normativa derivante dalle regole della giustizia sportiva.

C'è ora da chiedersi se, in presenza di queste nuove esigenze di tutela del professionismo sportivo, sia ancora possibile convenire sulla irrilevanza delle sanzioni disciplinari comminate dalla giustizia sportiva quando esse incidono, in maniera rilevante, sullo svolgimento dell'attività professionale di uno sportivo.

Con tale previa valutazione di irrilevanza si sottrae, al giudice del lavoro statale, la tutela che la costituzione, fin dal suo primo articolo, accorda a tutti i lavoratori senza possibilità di eccezioni.

Aderendo alla limitazione di rilevanza dettata, per rispondere ad una emergenza, creata nel campionato di serie B del calcio, senza troppa considerazione delle conseguenze, si finirebbe per far scadere il rapporto di lavoro sportivo, sotto il profilo della tutela statale, nei casi di sanzioni sportive, impeditive delle attività professionali, a mere obbligazioni naturali prive di tutela (art. 2900 c.c.), tesi questa certamente non condivisibile.

Sarebbe, dunque, necessario rivedere questa normativa draconiana inserendo in essa classificazioni che siano in grado di offrire una chiave di lettura differente per le diverse sanzioni disciplinari.

Sul punto deve essere ricordata una recentissima ordinanza del 6 giugno 2024 della prima sezione *ter*, del T.A.R. del Lazio⁷, che ha, appunto, sottoposto alla Corte di giustizia europea il tema della previa irrilevanza, contenuto nel punto due del secondo articolo della l. n. 280 del 2003.

3. *Il terminale interno della giustizia sportiva*

Altro tema, derivante dall'analisi della l. n. 280 del 2003, che suscita perplessità, è relativo alla scelta operata, dall'articolo 3 della stessa, secondo la quale al termine dei gradi interni della giustizia sportiva (divisa nelle due fasi: A) endofederale, di primo e secondo grado nel merito; B) esofederale, di legittimità, da consumarsi innanzi ai giudici sedenti presso il CONI di dar vita ad una ulteriore ipotesi di giurisdizione esclusiva, vale a dire di assegnare la tutela ai giudici amministrativi, pur trattandosi di vicende, prevalentemente, afferenti a diritti soggettivi per le quali il giudice naturale e meglio attrezzato, sotto il profilo istruttorio, è il giudice ordinario.

⁷ TAR Lazio, 6 giugno 2024, n. 11559, in *DeJure online*.

Del resto gli ammonimenti della Corte Costituzionale, in particolare operati con la decisione n. 204 del 2004⁸, sono sempre apparsi contrari a questa “bulimia” di giustizia amministrativa, considerando il riparto di giurisdizione quale scelta di natura eccezionale possibile solo in presenza di specifici elementi non come opzione alternativa di tutela.

C'è da chiedersi in presenza delle nuove necessità di tutela, in particolare nel campo del lavoro, suscitate dai decreti legislativi n. 36 e n. 37, e da alcune nuove figure di lavoratori sportivi, sorte dopo l'avvento delle due nuove normative, se tale scelta non debba essere ora rivalutata.

4. *Le ADR nel sistema della giustizia sportiva*

Ulteriore tema, che viene suscitato dall'esame della l. n. 280 del 2003 e del portato di essa, in ottica di giustizia sportiva esofederale, è quello delle *alternative dispute resolution* (ADR).

Invero, contestualizzando, dal punto di vista temporale, il momento in cui si è individuato, da parte del legislatore statale, il terminale interno della giustizia sportiva, è facile rilevare come, in quella sede si sia fatto riferimento alla neo costituita Camera di conciliazione ed arbitrato del CONI⁹, nell'espresso e dichiarato (dai fatti) tentativo di lasciare all'interno del sistema sportivo le vertenze che si erano originate in esso affidando ad un conciliatore, ovvero ad un arbitro¹⁰, il discernimento di dette questioni e lasciando, solo a casi eventuali e sporadici, la possibilità di adire il giudice statale, tanto ordinario, per le questioni patrimoniali, quanto amministrativo – come detto – in base alla giurisdizione esclusiva (art. 103 cost.), operante nella maggior parte dei casi (art. 3, l. n. 280 del 2003).

⁸ Corte cost., 6 luglio 2004, n. 204, in *DeJure online*.

⁹ Nel 2001 era stata costituita dal CONI la Camera di conciliazione ed arbitrato, con il compito di assicurare la risoluzione delle controversie in materia di sport nel rispetto dei principi di terzietà di autonomia e di indipendenza.

¹⁰ Come è noto la conciliazione o la mediazione, inseriscono nel processo una alternativa al giudizio, affidandosi ad una procedura guidata da un autorevole compositore che possa consentire alle parti di giungere ad un accordo transattivo della vicenda. L'arbitrato, invece, decide, su diritti disponibili, in via alternativa al processo consentendo agli arbitri (o all'arbitro singolo) l'emanazione di un lodo che, a norma dell'art. 824 *bis* c.p.c., ha gli stessi effetti della sentenza. In dottrina v. F. CUOMO ULLOA, *La mediazione nel processo civile riformato*, Bologna, 2011. Per quanto attiene l'arbitrato vedi, per tutti, C. PUNZI, *Disegno sistematico dell'arbitrato*, Padova, 2012.

Le scelte operate dal CONI nel 2007¹¹ e nel 2014¹² hanno seguito percorsi diversi trasformando quell'arbitro o quel conciliatore in un vero e proprio giudice, per di più investito di funzioni di giudice di legittimità. In tal modo, si è persa la valenza conciliativa che la prima intuizione del legislatore, intervenuta con il d.l. n. 220 del 2003, intendeva evocare.

Purtroppo, tale stato di cose ha fatto sì che talune vertenze, sorte nel mondo dello sport, non hanno più trovato, come era auspicato, una camera di compensazione ed alcuni veleni da esse ingenerati sono ancora presenti nel settore della giustizia sportiva¹³.

Dall'analisi di questo stato di cose ci si chiede se non sia opportuno dar vita ad un nuovo filtro all'azione, da utilizzarsi obbligatoriamente prima di promuovere un giudizio innanzi all'Autorità statale. Detto filtro, sullo schema del d.l. n. 28 del 2010, e delle successive modificazioni di esso, potrebbe essere realizzato costituendo, presso il CONI un organismo di mediazione obbligatoria con il compito di cercare di razionalizzare le questioni della lite, operando, ad un tempo, una attività facilitativa dei rapporti tra le parti ed una ipotesi valutativa, integrante una proposta transattiva della vicenda. In tal modo, molte delle cause insorte nel mondo sportivo resterebbero decise in quell'ambito senza sconfinare nel sistema della giustizia statale, i cui tempi sono, certamente, di difficile conciliazione con le esigenze dello sport.

5. *La giustizia antidoping ed il giusto processo*

Altro tema particolarmente delicato che dovrà necessariamente essere risolto è quello della tutela del doping. Esaminando l'attuale siste-

¹¹ Nel 2007 il CONI sostituì, nel ruolo di giudice esofederale sedente presso il CONI la Camera di conciliazione ed arbitrato con due diversi organismi di tutela l'Alta corte ed il Tribunale nazionale di arbitrato per lo sport.

¹² Nel 2014, all'atto della emanazione del Codice di giustizia sportiva del CONI il terminale della giustizia sportiva, sedente presso il CONI, fu individuato nel Collegio di Garanzia dello sport. Fu anche istituita una procura generale dello sport, anch'essa sedente presso il Comitato olimpico.

¹³ Invero, ancora si discute delle vicende collegate e collaterali al processo del 2006 che ha portato la revoca di uno scudetto alla Juventus e la sua retrocessione in serie B, nonché l'assegnazione a tavolino dello scudetto all'Inter. Dette vicende avrebbero probabilmente trovato la possibilità di una conciliazione se fosse rimasto in vita, nel mondo della giustizia sportiva tale istituto.

ma di giustizia antidoping molte perplessità sono da esso suscitate. Invece, è estremamente difficile parlare di un “giusto processo antidoping” poiché il sistema di tutela, appaltato ad un organismo internazionale, la *WADA* suscita non pochi problemi in tema di terzietà e non appare in condizioni di garantire la pienezza del diritto alla difesa.

Anche la sua fase finale che si consuma, con le regole dell'arbitrato, che è retto dal diritto svizzero e che emette un lodo impugnabile davanti al tribunale civile di Losanna, non appare per nulla in linea con quelli che sono i principi dettati dall'ordinamento sportivo per garantire una efficace tutela¹⁴.

Osservando gli ultimi comportamenti dei giudici preposti alla tutela del doping e le loro decisioni si ha la netta sensazione che essi abbiano perso di vista l'effettivo portato della normativa che è finalizzata, da una parte, alla tutela della salute dell'atleta e, dall'altra, alla garanzia di genuinità del risultato sportivo. Da alcune decisioni dei giudici, preposti alla repressione del comportamento antisportivo discendente dall'uso del doping, sembra che si sia perso di vista detto obiettivo¹⁵. Inoltre il sistema attualmente esistente in materia è assai poco attento a garantire il diritto alla difesa ed il contraddittorio tra le parti.

Per il futuro, sarà necessario riscrivere questa normativa sulla base di un accordo di natura internazionale più rispettoso del sistema di tutela¹⁶ delle situazioni giuridiche protette e meglio in grado di garantire la certezza della acquisizione della prova¹⁷, nonché dotato di una più efficace regolamentazione dei mezzi di gravame.

¹⁴ In particolare, v. l'art. 2 del c.g.s. CONI che ha dettato dei principi del giusto processo sportivo i quali sono assai difficilmente “compatibizzabili” con l'attuale sistema di tutela dal doping.

¹⁵ Il caso Sinner appare sintomatico di quanto affermato nel testo, poiché non si è affatto tenuto conto della irrilevante misura di una sostanza “proibita”, misura tale che non sarebbe stata in grado di alterare il risultato sportivo e neppure di nuocere alla salute dell'atleta.

¹⁶ Su questo punto è necessario ricordare il caso del nuotatore Filippo Magnini il quale fu addirittura accusato di aver preso informazioni sulla efficacia di taluni medicinali che potevano avere effetto dopante. Tale fattispecie appare più simile ai giudizi del tribunale della inquisizione che ha portato al rogo numerose persone, piuttosto che alle esigenze effettive di giustizia che i giudici antidoping debbono realizzare.

¹⁷ Sintomatico, al riguardo, è il caso del marciatore Schwarz che ha dato vita ad un conflitto tra giurisdizione statale italiana (il Tribunale penale di Bolzano) e il portato delle decisioni della Commissione antidoping.

6. *Le funzioni nomofilattiche del Collegio di Garanzia dello sport*

Avendo assunto, come ricordato in precedenza, il Collegio di Garanzia dello sport, istituito dal CONI nel 2014, e regolamentato nel Codice di giustizia sportiva, funzioni nomofilattiche, appare evidente che per consentire ad esso l'espletamento di dette funzioni sia necessario avere tra tutte le federazioni sportive e gli organismi collegati una base comune data non solo dalle norme processuali, ma anche e, soprattutto, da quelle sostanziali.

In merito alle questioni sostanziali occorre ora considerare il portato dei nuovi decreti legislativi, entrati in vigore nel 2023, in particolare di quello, attinente al professionismo sportivo, vale a dire il d.lg. n. 36 del 28 febbraio 2021, il quale avendo posto mano al tema del professionismo sportivo attraverso la rilettura della l. n. 91 del 1981, dovrà, necessariamente, essere considerato quale fonte dai giudici di legittimità sedenti presso il CONI. È, dunque, necessario ipotizzare una revisione del Codice di giustizia sportiva anche alla luce dei decreti derivanti dall'attuazione delle deleghe contenute nella l. n. 86 del 2019.

Infine, deve essere operata una ulteriore considerazione di natura funzionale. Se si sono assegnate al Collegio di Garanzia dello sport funzioni maieutiche, analoghe a quelle della Suprema Corte di Cassazione, non appare possibile che le sentenze rese dall'organismo di vertice della giustizia sportiva non siano oggetto di pubblicazione integrale. Invero, l'esercizio della funzione assegnata al Collegio di Garanzia dello sport, integrante anche competenze idonee a realizzare il c.d. "diritto vivente", non può trovare alcuna attuazione se gli studiosi e gli altri operatori del diritto non vengono messi in condizione di conoscere lo stato della giurisprudenza formatasi presso il Collegio di Garanzia. Infine, deve essere operata una valutazione in merito a fattispecie che pur non essendosi verificate nell'ambito strettamente definibile dei campi di gara, integrando, però, reati penali particolarmente efferati e moralmente riprovevoli non possono essere ignorati dal mondo dello sport il quale non può fingere che tali comportamenti non essendo di sua competenza, non siano mai verificati, come è accaduto in talune recenti decisioni della giustizia sportiva endofederale.

Invero, se si vuole ritenere che il sistema della giustizia sportiva possa essere in grado di decidere pienamente tutte le vertenze che nel mondo dello sport si realizzano è necessario che esso prenda contezza anche di ciò che ricade su quel mondo creando ad esso disdoro.

7. *Conclusioni*

In conclusione è necessario cogliere la nuova linfa, che deriva al sistema sportivo dal suo recepimento nell'ambito dell'ultimo comma dell'articolo 33 cost., per consentire all'intero sistema ed in particolare alla giustizia sportiva di adeguare le esigenze di tutela, al sistema Costituzionale italiano, sorte, anche, dalle nuove ipotesi di tutela prodotte dai decreti legislativi, dando vita ad un sistema organico basato su di un corretto riparto tra i giudici sportivi ed i giudici statali ed apprestando idonee ipotesi di filtro che possano meglio garantire l'autonomia dei due ordinamenti.

A margine di un convegno in tema di giustizia sportiva

Pietro Perlingieri

SOMMARIO: 1. Interventi a margine delle relazioni del dott. Mario Luigi Torsello. – 2. ...del dott. Gerardo Mastrandrea. – 3. ...del dott. Stefano Palazzi. – 4. ...del Prof. Piero Sandulli. Rilevi conclusivi.

1. *Interventi a margine delle relazioni del dott. Mario Luigi Torsello*

A me il compito di ringraziare coloro i quali hanno introdotto il Convegno, in particolare la Prof.ssa Maria Antonia Ciocia e il Prof. Raffaele Picaro, che ha inteso offrire più che una presentazione una rappresentazione puntuale di quelli che sono gli attuali problemi più significativi del diritto sportivo e soprattutto di teoria generale del sistema ordinamentale nella sua complessità e nella sua unitarietà. A séguire, rivolgo il mio ringraziamento al Presidente Mario Luigi Torsello che, nella sua lucidissima relazione, ha prospettato una visione costituzionalistica del problema esaminando, a parer suo, le norme più significative della Carta costituzionale, in una logica di superamento della concezione statalistica, con la sottolineatura della pluralità delle fonti più che degli ordinamenti, perché in realtà ogni singolo caso è risolto grazie a un sistema ordinamentale di certo complesso ma unitario, sì che, soprattutto per quanto riguarda la materia sportiva, grazie a regole e principi che provengono dal c.d. ordinamento sportivo, che non può non rientrare nell'ordinamento italo-europeo delle fonti. Il tema dell'autonomia negoziale e il ricorso all'autoregolamentazione sono sicuramente fenomeni significativi del fenomeno sportivo; tuttavia mi permetto di richiamare all'attenzione che la specificità del c.d. ordinamento sportivo non significa sua autonomia assoluta, in quanto questa stessa autoregolamentazione non può non conformarsi a quelli che sono i principi identificativi del sistema ordinamentale, quali *in primis* il rispetto della persona umana e della sua dignità. Questo è un punto delicato. Al riguardo, ho l'impressione che alcuni elementi della giustizia statale non funzionino in maniera adeguata. Tuttavia il rilevare l'incapacità della giustizia statale a rispondere alle esigenze della persona non può tradursi in un er-

roneo quanto fallace conferimento all'autonomia e quindi alla giustizia sportiva di aspetti ineludibilmente importanti per un adeguato e pieno sviluppo della persona stessa.

A me pare che ci siano aspetti di carattere tecnico, patrimoniale e non patrimoniale, i quali – soprattutto questi ultimi – richiedono una tutela molto più ampia e articolata del mero arbitrato tecnico.

Sullo sfondo, a margine della bellissima relazione ascoltata, si intravede l'esigenza ancora più pressante di dover rivedere in modo più radicale e profondo quella che è la giustizia arbitrale anche al di fuori della giustizia sportiva. A tal riguardo, occorrerebbe una riflessione molto più approfondita.

Anni orsono, a Capri, nel corso del terzo Convegno Nazionale della SISDiC dal titolo *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, si è discusso del provvedimento sportivo con il quale la Società Sportiva Calcio Napoli, per fenomeni molto complessi, veniva relegata in serie C: così tanti civilisti sono stati chiamati ad occuparsi del fenomeno (c.d. ordinamento) sportivo, alcuni dei quali qui presenti. A me pare che, in questa direzione, ancora tanto occorre compiere. In ambito sportivo, non è possibile riservare la soluzione di cruciali questioni soltanto a chi in esso quotidianamente opera o a quelli che hanno una visione esclusivamente disciplinare della giustizia sportiva. Il profilo disciplinare è importante, ma non esaustivo di quello che è il più complesso fenomeno sportivo, che necessita di più adeguata attenzione: questa bellissima relazione del Presidente ci invita a farlo da par suo. Spesso magistratura e dottrina non dialogano tra loro, trascurando del tutto l'importanza della cooperazione del tutto indispensabile e indifferibile oltremodo per lo sviluppo del diritto del Paese.

2. ...del dott. Gerardo Mastrandrea

Ringrazio il Presidente Gerardo Mastrandrea per il suo intervento.

Egli ha messo in evidenza, sia pure implicitamente, la sostanziale differenza tra il profilo penale e quello disciplinare, quindi la problematica della non tassatività delle violazioni, delle conseguenze disciplinari (quali: squalifica, chiusura dei settori, esclusioni ecc.) e sicuramente di quelle penali.

Ha poi richiamato la necessità di un profilo socio-culturale molto diffuso in questo settore, ma che attiene – si suppone – a una problema-

tica di disagio sociale diffuso che emerge non soltanto nel campo sportivo. Certo, l'utilizzo della tecnologia, come si è messo bene in evidenza, aiuta a individuare e così colpire coloro i quali violano tutta una serie di principi fondamentali, come la tutela della persona contro qualsivoglia comportamento discriminatorio in violazione degli artt. 2 e 3 cost., ma mi pare che vadano eliminate innanzitutto le cause che li originano, come ad esempio, la cultura di second'ordine che negli stadi purtroppo è estremamente diffusa.

3. ...del dott. Stefano Palazzi

È doveroso il mio ringraziamento al dott. Stefano Palazzi per la sua breve ma molto incisiva relazione, che ha sviluppato tanti profili interessanti: tra questi, in particolare il momento tecnico e quello disciplinare. Esauritosi oggi quasi del tutto il primo, il secondo richiede da parte della dottrina un'attenzione maggiore di quanto non lo sia stata finora. Personalmente, negli anni passati, ho tentato di mettere in evidenza la centralità di questo aspetto; sennonché mi pare che l'attenzione si sia rivolta alla fase dell'istruttoria, quale momento decisivo della disciplina, e poi alla fase del giudicato, momento successivo, nondimeno rilevante.

Il riferimento conclusivo allo sviluppo che si è avuto modo di registrare in questa materia è di singolare importanza, di certo alla luce dell'intervento legislativo ma soprattutto grazie all'esigenza, avvertita in maniera sempre più pressante, di conformarsi ai principi generali dell'ordinamento dello Stato, *rectius* ai principi generali dell'ordinamento comprensivo, unitamente ai primi, di quelli europei e delle Convenzioni internazionali. Una relazione, dunque, che ha completato il quadro di tutto quanto fosse doveroso affrontare.

4. ...del Prof. Piero Sandulli. Rilievi conclusivi

Parimenti ringrazio il Presidente Piero Sandulli. Mi sembra che ci abbia sottoposto una serie di problemi tutti interessanti. Di grande interesse risulta la riserva da lui evidenziata circa la necessità di un controllo del giudice statale sulle decisioni c.dd. disciplinari che in realtà poi incidono, ad esempio, sul rapporto di lavoro subordinato e quindi su diritti fondamentali della persona, che vanno garantiti. Mi pare anche

opportuno segnalare, tra i tanti profili emersi dalla sua relazione, la cruciale questione attinente alla giustizia amministrativa e ai diritti soggettivi, perché – è bene precisarlo con molta franchezza – la divisione tra interessi legittimi e diritti soggettivi è un’invenzione tutta italiana, che l’Assemblea costituente ideò su insistenza di alcuni Consiglieri di Stato attivamente presenti.

Sì che è agevole costatare che ci si trovi al cospetto di una singolarità tutta italiana non individuabile in altri Stati dell’Unione europea. È evidente la difficoltà a comprendere cosa debba intendersi per l’interesse legittimo. Un problema serio che il nostro Costituente ha risolto in maniera particolare poiché ha previsto con una norma nella Carta costituzionale la possibilità che il giudice amministrativo possa interessarsi anche dei diritti soggettivi. Quindi in realtà è una ripartizione del tutto discrezionale, che attiene al Parlamento e a chi ci governa. Una cosa però è certa: il controllo che adesso si vuol esercitare con la Camera di conciliazione – che sarebbe opportuno, se ho ben compreso, ripristinare o introdurre per l’accesso alla giustizia statale – non sembra proprio del tutto allineabile con il disegno costituzionale.

Il tema dei ruoli del giudice amministrativo, del giudice ordinario e del giudice speciale, all’interno della autonomia sportiva qui in disamina, va compiutamente approfondito.

In fondo, l’aspetto positivo di questo incontro è che più che concludersi con soluzioni accreditate, consolidate e certe, schiude a soluzioni problematiche alle quali tutti devono dare un contributo.

Questo Convegno ha raggiunto risultati importanti. Dobbiamo essere grati ad Andrea Lepore, che ha voluto prendere questa iniziativa e ai suoi collaboratori, che lo hanno coadiuvato molto bene nell’organizzazione. Null’altro ho da aggiungere, se non il mio più sentito plauso a tutti i Relatori.

II CONVEGNO

«Il diritto tributario e il fenomeno sportivo», Università degli Studi di Roma “Foro Italico”, Roma, 8 novembre 2024

*Proceedings of the conference «Il diritto tributario e il fenomeno sportivo»,
University of Rome “Foro Italico”, Rome, November 8, 2024*

La “nuova” disciplina fiscale applicabile ai redditi di lavoro sportivo

Matteo Clò

SOMMARIO: 1. Cenni introduttivi. – 2. La disciplina fiscale applicabile ai redditi di lavoro sportivo prima del d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36. – 3. La disciplina fiscale applicabile ai redditi di lavoro sportivo in séguito all’effettiva entrata in vigore delle norme di cui al d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36. – 4. Considerazioni conclusive.

1. *Cenni introduttivi*

Tra le novità contenute nella c.d. riforma dello sport, un ruolo di rilievo, anche con riferimento alla materia fiscale, è rivestito dalle norme in tema di lavoro sportivo contenute nel d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, recante attuazione delle deleghe in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo, contenute nella l. 8 agosto 2019, n. 86¹.

Tali norme, pur essendo formalmente entrate in vigore nel febbraio 2021, sono divenute applicabili solo a partire dal 1° luglio 2023, dopo numerosi rinvii e ripetute modifiche².

Gli artt. 25 ss., d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, hanno comportato una sostanziale modifica della disciplina applicabile al lavoro sportivo, spe-

¹ Il d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, non è l’unico decreto emanato in attuazione della l. delega 8 agosto 2019, n. 86. In pari dati sono stati, infatti, emanati anche i d.lg. nn. 37, 38, 39 e 40, in materia, rispettivamente, di: rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo; sicurezza per la costruzione e l’esercizio degli impianti sportivi e di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi; semplificazione degli adempimenti relativi agli organismi sportivi; sicurezza nelle discipline sportive invernali. Sulla legge delega 8 agosto 2019, n. 86, e sulla sua attuazione, per tutti, M. PITTALIS, *L’attuazione della legge delega 8 agosto 2019, n. 86, in tema di ordinamento sportivo, professioni sportive e semplificazione*, in *Corr. giur.*, 2021, 737 ss.

² Ci si riferisce, in particolare, alle modifiche apportate dai d.lg. 5 ottobre 2022, n. 163, e 29 agosto 2023, n. 120 (definiti, rispettivamente, ‘decreto correttivo’ e ‘decreto correttivo bis’), che hanno profondamente modificato la disciplina in materia di lavoro sportivo contenute nella prima edizione del d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, specie con riferimento alla disciplina applicabile ai lavoratori sportivi operanti dell’ambito del dilettantismo.

cie a quello svolto nell'ambito del dilettantismo, apportando rilevanti novità anche sotto il profilo fiscale³.

Prima della riforma, il lavoro sportivo professionistico era regolamentato dalla l. 23 marzo 1981, n. 91⁴, mentre quello dilettantistico non riceveva pressoché nessuna attenzione da parte del Legislatore, il quale si limitava a regolarne (peraltro solo in parte) gli aspetti fiscali. Pur mantenendo la distinzione tra sport professionistico e sport dilettantistico⁵, il d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, ha introdotto nel nostro ordinamento una definizione di lavoratore sportivo valevole sia per coloro che operano in ambito professionistico sia per coloro che prestano la propria attività nel campo del dilettantismo⁶, colmando il divario esistente tra le

³ Per una più ampia disamina di tali novità, sia consentito rinviare a L. LETIZIA, *La tassazione delle attività sportive dilettantistiche*, Torino, 2023, 221 ss., nonché a M. CLÒ, *Novità in tema di tassazione dei lavoratori sportivi*, in *Rass. trib.*, 2024, 94 ss.

⁴ Sulla disciplina applicabile ai lavoratori sportivi professionistici di cui alla l. 23 marzo 1981, n. 91, si vedano: R. FRASCAROLI, *Sport (dir. pubbl. e priv.)*, in *Enc. dir.*, XLIII, Milano, 1990, 524 ss.; T. GERMANO, *Lavoro sportivo*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, VIII, Torino, 1992, 462 ss.; G. VIDIRI, *Il lavoro sportivo tra codice civile e norma speciale*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2002, 39 ss.; E. CROSETTI BERNARDI, *Rapporto di lavoro nel diritto sportivo*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Agg. II, Torino, 2003, 755 ss.; più di recente, G. LIOTTA, L. SANTORO, *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, 2018, spec. 84 ss. e 141 ss.; F. IUDICA (a cura di), *Diritto sportivo*, Torino, 2020, 199 ss.; G. VIDIRI, *La normativa sugli atleti professionisti e sulle società sportive tra "passato" e "futuro"*, in *Corr. giur.*, 2020, 810 ss.

⁵ Stabilire quali sportivi appartengono al settore professionistico e quali, di conseguenza, a quello dilettantistico è compito che spetta alle Federazioni sportive, che decidono se munirsi o meno di un settore professionistico.

⁶ Ai sensi dell'art. 25, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, «è lavoratore sportivo l'atleta, l'allenatore, l'istruttore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo iscritto nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, nonché a favore delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate, degli Enti di promozione sportiva, delle associazioni benemerite, anche paralimpici, del CONI, del CIP, e di Sport e salute S.p.a. o di altro soggetto tesserato». È altresì lavoratore sportivo anche ogni altro tesserato che svolga verso un corrispettivo, a favore dei soggetti sopra indicati, «le mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti tecnici della singola disciplina sportiva, tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva, con esclusione delle mansioni di carattere amministrativo-gestionale». Sulla 'nuova' definizione di lavoratore sportivo, si vedano, tra gli altri, D. MEZZACAPO, *La nozione di "lavoratore sportivo"*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2024, 10 ss.; F. FERRARO, *Il lavoro sportivo. La riforma*, in S. BELLOMO, G. CAPILLI, M.A. LIVI, D. MEZZACAPO, P. SANDULLI (a cura di), *Lineamenti di diritto sportivo*, Torino, 2024, 159 ss.

due categorie di lavoratori sportivi, riconoscendo (anche sotto il profilo fiscale) la natura lavorativa dell'attività prestata dagli sportivi dilettanti ed estendendo agli stessi parte delle tutele originariamente previste per i soli sportivi professionisti⁷.

Benché permangano differenze tra la disciplina applicabile ai lavoratori sportivi professionisti e quella prevista per i lavoratori sportivi dilettanti, in séguito al d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, la distinzione maggiormente rilevante non pare più essere quella tra i soggetti che svolgono la propria attività nel settore professionistico e quelli che operano nel settore dilettantistico, ma tra coloro i quali prestano attività a fronte di un corrispettivo, dunque, rientranti nel novero dei lavoratori sportivi, e coloro i quali prestano attività gratuitamente, appartenenti alla ‘nuova’ categoria dei volontari sportivi.

2. *La disciplina fiscale applicabile ai redditi di lavoro sportivo prima del d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36*

Prima della riforma, i compensi degli sportivi appartenenti all'ambito del professionismo erano da ricondurre al novero dei redditi di lavoro dipendente⁸ (facevano – e, seppur con talune differenze, fanno tuttora – eccezione i proventi percepiti a fronte dello sfruttamento dei diritti d'immagine, il cui trattamento fiscale variava, a seconda delle modalità con cui l'utilizzo dell'immagine era concesso)⁹.

⁷ Sul punto, e per approfondimenti, sia consentito rinviare a M. CLÒ, *Novità in tema di tassazione dei lavoratori sportivi*, cit., 94 ss.

⁸ Ciò sia con riferimento ai redditi derivanti dalle prestazioni sportive professionistiche oggetto di contratto di lavoro subordinato, sia a quelli relativi alle prestazioni sportive professionistiche oggetto di contratto di lavoro autonomo (in forza di quanto previsto dall'art. 15, comma 1, della l. 23 marzo 1981, n. 91). Sul tema, per tutti, M. LOGOZZO, *La tassazione degli atleti professionisti*, in V. UCKMAR (a cura di), *Lo sport e il fisco*, Milano, 2016, 222 ss.

⁹ L'utilizzo dell'immagine poteva, infatti, essere concesso attraverso la conclusione di un contratto ‘complesso’, volto a regolare tanto la prestazione sportiva, oggetto del contratto di lavoro, quanto lo sfruttamento dell'immagine dello sportivo, oppure attraverso contratti che avessero ad oggetto esclusivamente lo sfruttamento dell'immagine. Nel primo caso, le somme percepite dal lavoratore erano fiscalmente riconducibili all'ambito dei redditi di lavoro subordinato, mentre nel secondo, i corrispettivi erogati allo sportivo non erano soggetti al trattamento previsto per i redditi di lavoro dipendente, bensì ricompresi, a seconda dei casi, nel novero dei redditi di lavoro autonomo o dei redditi diversi. Sul tema, G. BIZIOLI, *Qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti*

I proventi derivanti dall'attività lavorativa esercitata dai lavoratori sportivi operanti nell'ambito del dilettantismo venivano per lo più ricondotti alla categoria dei redditi diversi (in ragione di quanto previsto dal previgente art. 67, comma 1, lett. *m*, t.u.i.r.)¹⁰. Ad essi erano applicabili gli artt. 69, comma 2, t.u.i.r., e 25, l. 13 maggio 1999, n. 133 che prevedevano un'esenzione annua pari ad € 10.000,00 e, al superamento di tale limite, l'applicazione di una ritenuta pari al 23% a titolo d'imposta per la parte di reddito compresa tra € 10.000,00 ed € 30.658,28 e a titolo d'acconto per la parte eccedente.

Facevano, tuttavia, eccezione i proventi derivanti dalle prestazioni sportive dilettantistiche oggetto di contratto di lavoro subordinato e di rapporto di lavoro autonomo, i quali, a seconda dei casi, erano ricondotti alla categoria dei redditi di lavoro dipendente o di lavoro autonomo¹¹.

3. *La disciplina fiscale applicabile ai redditi di lavoro sportivo in séguito all'effettiva entrata in vigore delle norme di cui al d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36*

Le 'nuove' norme in materia di lavoro sportivo contenute nel d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, prevedono che l'attività sportiva prestata sia

dallo sfruttamento dei diritti dell'immagine, in Corr. trib., 2020, 400 ss.; A. CARINCI, *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto all'immagine degli sportivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 299 ss.; ID., *Lo sfruttamento del diritto di immagine: un percorso tortuoso ancora tutto da costruire*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 31 ss.; G. BIZIOLI, D. MOLOGNI, *Profili convenzionali dei redditi da sfruttamento dei diritti dell'immagine*, in *Corr. trib.*, 2021, 377 ss.

¹⁰ L'art. 67, comma 1, lett. *m*, t.u.i.r., riconduceva nell'ambito dei redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, nonché i proventi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di enti sportivi dilettantistici.

¹¹ L'art. 67, comma 1, lett. *m*, t.u.i.r., era infatti applicabile solamente ad attività aventi natura non professionale (pertanto prive del requisito di abitualità), diverse da quelle esercitate nell'ambito di un'arte o di una professione (come tali, produttive di redditi di lavoro autonomo), da quelle relative all'esercizio di un'attività d'impresa e da quelle esercitate in relazione alla qualità di lavoratore dipendente. Ciò è stato confermato dalla Corte di Cassazione, la quale, con numerose sentenze, emesse tra la fine del 2021 e l'inizio del 2022 (tra le altre, Cass., 23 dicembre 2021, nn. 41397, 41418, 41419 e 41420, in *DeJure online*; Cass., 24 dicembre 2021, nn. 41467 e 41468, *ivi*; Cass., 27 dicembre 2021, n. 41570, *ivi*; Cass., 14 gennaio 2022, nn. 1091, 1092 e 1095, *ivi*; Cass., 24 gennaio 2022, nn. 2000, 2001, 2002, 2004 e 2008, *ivi*; Cass., 8 febbraio 2022, nn. 3964 e 3965, *ivi*).

nell'ambito del professionismo sia in quello del dilettantismo, possa costituire, a seconda dei casi, oggetto di rapporto di lavoro subordinato, di lavoro autonomo, anche nelle forme delle collaborazioni coordinate e continuative, nonché di lavoro autonomo occasionale.

Con riferimento al trattamento fiscale applicabile ai redditi percepiti dagli sportivi professionisti, in séguito alla c.d. riforma dello sport, i proventi derivanti da rapporti di lavoro subordinato e di collaborazione coordinata continuativa seguitano ad essere ricondotti alla categoria dei redditi di lavoro dipendente, mentre quelli provenienti da rapporti di lavoro autonomo non sono più equiparati, sotto il profilo tributario, a quelli di lavoro dipendente, ma sono da ricondurre, a seconda dei casi, al novero dei redditi di lavoro autonomo o a quello dei redditi diversi.

I redditi percepiti dagli sportivi dilettanti, invece, non sono più da ricondurre ai redditi diversi, ma, a seconda della tipologia di rapporto che lega il lavoratore all'ente sportivo, ai redditi di lavoro dipendente o di lavoro autonomo. Il d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, ha, infatti, abrogato l'art. 67, comma 1, lett. *m*, t.u.i.r., nella misura in cui ricomprendeva nell'ambito dei redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, nonché i proventi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale resi in favore di enti sportivi dilettantistici.

Appartengono al novero dei redditi di lavoro dipendente anche i compensi di lavoro sportivo dilettantistico reso nelle forme della collaborazione coordinata e continuativa, pur se tale rapporto è espressamente qualificato dal d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, come di lavoro autonomo¹².

Il fatto che ai redditi dei lavoratori sportivi operanti nell'ambito del dilettantismo non siano più applicabili le disposizioni di cui agli artt. 69, comma 2, t.u.i.r., e 25, l. n. 133 del 1999, non significa che il d.lg.

¹² Così, in particolare, l'art. 28, comma 2, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, che contiene, peraltro, una vera e propria presunzione di lavoro autonomo, nella forma della collaborazione coordinata e continuativa, che opera a condizione che: (i) nei confronti del medesimo committente, la durata delle prestazioni oggetto del contratto non superi le ventiquattro ore settimanali; (ii) le prestazioni oggetto del contratto risultino «coordinate sotto il profilo tecnico-sportivo, in osservanza dei regolamenti della Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate e degli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici».

28 febbraio 2021, n. 36, abbia lasciato i lavoratori sportivi dilettantistici privi di agevolazioni. Le norme in materia di lavoro sportivo, contenute in tale ultimo d.lg., contengono, infatti, diverse misure volte a favorire il lavoro sportivo reso nell'ambito del dilettantismo. Con esclusivo riferimento all'ambito fiscale, basti pensare all'esclusione dal calcolo della base imponibile IRPEF dei corrispettivi percepiti dai lavoratori sportivi operanti nell'ambito del dilettantismo, a prescindere dal tipo di rapporto instaurato dagli stessi con l'ente di appartenenza, fino all'importo complessivo annuo di € 15.000,00, nonché all'esclusione dei compensi corrisposti ai co.co.co. sportivi dalla base imponibile ai fini IRAP nel limite annuo complessivo di € 85.000,00¹³.

4. *Considerazioni conclusive*

L'applicazione delle agevolazioni fiscali in materia di lavoro sportivo dilettantistico contenute nel d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, non è esente da incertezze. Si pensi alla difficoltà, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni in esame, di definire quali lavoratori possono essere qualificati come sportivi¹⁴; alle incertezze derivanti dalla possibilità che vi siano soggetti che svolgono la medesima attività in favore sia di enti sportivi dilettantistici, sia di soggetti diversi, o attività diverse, alcune riconducibili al novero di quelle sportive, altre no; infine, ai dubbi relativi alla determinazione della soglia di esclusione di cui all'art. 36, comma 6, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, con riferimento agli sportivi dilettanti titolari di rapporti di lavoro autonomo¹⁵.

¹³ Quelle menzionate sono solo alcune delle agevolazioni in tema di lavoro sportivo contenute nel d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, il quale prevede altresì misure di favore in materia previdenziale e assistenziale, sulle quali sia consentito rinviare alle brevi considerazioni formulate in M. CLÒ, *Novità in tema di tassazione dei lavoratori sportivi*, cit., 94 ss.

¹⁴ Il problema consistente nel definire quali lavoratori sono da qualificarsi come sportivi ai sensi del d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, e quali, pur operando in favore di enti sportivi dilettantistici, non siano da ritenersi tali, è in parte risolto dalla periodica pubblicazione, da parte del Dipartimento per lo Sport presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, di un elenco delle mansioni rientranti tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva, sulla base dei regolamenti tecnici delle singole discipline sportive.

¹⁵ Con riferimento a tali soggetti, infatti, non è del tutto chiaro se, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni di cui al d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, e in particolare dell'esclusione dal calcolo della base imponibile IRPEF dei corrispettivi percepiti dai lavora-

Purtuttavia, il legislatore della riforma sembra essere riuscito nella difficile impresa di perseguire allo stesso tempo due finalità diverse, se non addirittura opposte, tra loro: la prima volta a riconoscere la natura lavorativa dell'attività prestata dagli sportivi dilettanti, estendendo agli stessi parte delle tutele originariamente previste unicamente per gli sportivi professionisti; la seconda diretta a tutelare la fragilità economico-finanziaria che contraddistingue gli enti sportivi dilettantistici di minori dimensioni, grazie ai quali lo sport si diffonde in modo capillare in tutto il territorio italiano.

tori sportivi operanti nell'ambito del dilettantismo fino al limite annuo di € 15.000,00, debbano essere tenute in considerazione le spese sostenute dal lavoratore, così come le eventuali plusvalenze o minusvalenze realizzate, o se invece vengano in rilievo i soli compensi percepiti a fronte dell'attività svolta.

Il trattamento dei proventi derivanti dallo sfruttamento
economico dei diritti d'immagine dello sportivo
nel sistema delle imposte sui redditi

Gianluigi Bizioli

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Della nozione di reddito di lavoro autonomo quale reddito derivante da un'«attività di lavoro autonomo». – 3. Del divieto di applicazione oltre «ai casi e ai tempi in esse considerate» delle norme impositive. – 4. Conclusioni.

1. *Introduzione*

La tassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento del diritto dell'immagine da parte dello sportivo (e, più in generale, da parte di un professionista o di un artista) non trova, fuori dal reddito d'impresa, una espressa collocazione nel sistema delle imposte sui redditi. Gli artt. 53, comma 2 e 67, comma 1, lett. g, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, "t.u.i.r."), infatti, limitano l'ambito oggettivo di applicazione a un numero apparentemente chiuso di diritti/beni della proprietà intellettuale e, specificamente, alle «opere dell'ingegno, [ai] brevetti industriali e [ai] processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico».

È curioso notare che questo trattamento negletto si ripete anche nell'ambito dell'*OECD Model Tax Convention* (2017), ove la nozione di *royalties* dettata dall'art. 12, par. 2, non menziona l'immagine, e ove il riferimento alla stessa viene 'recuperato' nel Commentario (2017) all'art. 17 (para. 9.5).

Questa lacuna¹ è stata colmata, in dottrina, prevalentemente attraverso il rinvio alla disposizione 'residuale' contenuta nell'art. 67, comma 1, lett. l, t.u.i.r., configurando il reddito derivante dallo sfruttamento

¹ Utilizzo questa espressione nel primo dei significati elaborati da R. GUASTINI, *Lacune del diritto*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, X, Torino, 1994: «assenza, mancanza, di una norma precostituita, suscettibile di applicazione giurisdizionale».

dei diritti d'immagine fra quelli costituenti un obbligo di permettere², mentre sia la prassi amministrativa, sia alcune pronunce giurisprudenziali hanno preferito ricorrere alla nozione generale di reddito di lavoro autonomo³.

Orbene, ho già altrove evidenziato le ragioni dell'insoddisfazione di entrambe le soluzioni ermeneutiche e, a quello scritto, in prima battuta, rinvio⁴. Tuttavia, rispetto a quello scritto e a quelle conclusioni interpretative, vi sono due modifiche normative che incidono sull'oggetto della presente trattazione. In primo luogo, infatti, il legislatore delegato ha modificato la formulazione dei criteri di determinazione della base imponibile dei redditi di lavoro autonomo. Il novellato art. 54, comma 1, t.u.i.r. ora prevede che «[i]l reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli altri articoli del capo V»⁵. Nel § 2,

² A. CARINCI, *Profili fiscali dello sfruttamento del diritto d'immagine degli sportivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 299 ss.; ID., *Lo sfruttamento del diritto di immagine: un percorso tortuoso ancora tutto da costruire*, in *Riv. dir. fin.*, 2022, 31 ss.; M. TENORE, *Il regime fiscale dei neo-residenti. Uno sguardo al settore dello sport professionistico*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 31; A. DELLA CARITÀ, E.A. PALMITESSA, *La territorialità dei compensi da sfruttamento economico del diritto all'immagine*, in *Fisco*, 2019, 2030.

³ *Ex multis*, cfr. risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 2 ottobre 2009, n. 255/E, ripresa dalla risoluzione 3 marzo 2021, n. 139/E, ove si ritiene che «il compenso percepito in natura non è il corrispettivo delle ordinarie prestazioni del personaggio ma si riferisce allo sfruttamento razionale ed organizzato della sua immagine sotto tutte le forme: pubblicitarie e promozionali. Detto compenso, anche se non strettamente riconducibile alla attività professionale, configura reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54, comma 1-quater, del Tuir» (4) e le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sez. 1, 6 aprile 2022, n. 278 e Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte, Sez. 2, 15 maggio 2023, n. 219, ove si afferma che «l'esercizio abituale e professionale della gestione di quell'immagine rende evidente la qualificabilità del reddito che ne consegue come proveniente da un'attività di lavoro autonomo, a norma dell'art. 53, comma 1, TUIR», rinviando all'art. 54, comma 1 *quater*, t.u.i.r. il fondamento positivo di tale interpretazione (10).

⁴ G. BIZIOLI, *Qualificazione e localizzazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti dell'immagine*, in *Corr. trib.*, 2020, 400 ss.

⁵ La nuova formulazione è il risultato dell'art. dall'art. 5, comma 1, lett. b, del d.lg. 13 dicembre 2024, n. 192. Il d.lg. 13 dicembre 2024, n. 192, ha disposto (con l'art. 6, comma 1) che «[l]e disposizioni dell'articolo 5 si applicano per la determinazione dei redditi di lavoro autonomo prodotti a partire dal periodo di imposta in corso alla data di

dunque, le conclusioni già raggiunte in vigore della precedente disciplina saranno sottoposte a verifica critica alla luce del nuovo criterio di «omnicomprensività»⁶. Nello specifico, l'analisi – a cui, anticipo, darò risposta negativa – è se la novella legislativa muti le precedenti conclusioni, che mi portavano a escludere i redditi derivanti dallo sfruttamento del diritto dell'immagine dalla nozione generale di lavoro autonomo.

La seconda novità legislativa riguarda l'inserimento del comma 4 *bis* all'art. 2 l. 27 luglio 2000, n. 212 («Statuto dei diritti del contribuente»), il quale prevede che «[l]e norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in essi considerati». Nelle prime letture, questa disposizione, ricalcando pressoché letteralmente l'art. 14 delle Disposizioni sulla legge in generale che precedono il Codice civile, è intesa come divieto di analogia rispetto alle fattispecie impositive (o, almeno, ad alcuni elementi della fattispecie impositiva). Anche in questo caso, quindi, le conclusioni già raggiunte saranno assoggettate a riscontro al fine di accertarne la validità anche nel nuovo contesto normativo (§ 3).

Nel § 4 compendierò alcune conclusioni.

Due brevi note per la lettura. Sebbene molte delle conclusioni contenute in questo scritto siano applicabili generalmente ai proventi derivanti dallo sfruttamento del diritto d'immagine da parte di qualsiasi persona fisica, esse sono state pensate specificamente per la categoria degli sportivi professionisti. Aggiungo che tratterò esclusivamente la di-

entrata in vigore del presente decreto». Ha inoltre disposto (con l'art. 6, comma 3) che «[l]a disposizione di cui all'articolo 54, comma 1, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotta dall'articolo 5, comma 1, lettera b), ha effetto anche per i periodi di imposta antecedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, se le relative dichiarazioni, validamente presentate, risultano a essa conformi. Restano fermi gli accertamenti e le liquidazioni di imposta divenuti definitivi». In una prima approssimazione, che non verrà ulteriormente ripresa, non essendo questo l'oggetto del contributo, le nuove norme possono avere efficacia retroattiva solo se favorevoli al contribuente.

⁶ Questo termine è stato utilizzato da una parte della manualistica in riferimento ai criteri di determinazione della base imponibile del reddito di lavoro dipendente (cfr., fra gli altri, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, Padova, 2021, 216; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte speciale*, Torino, 2022, 61. Per una critica alla stipulazione, sempre nella manualistica, F. CROVATO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, 2025, 249 ss.) ed è stato ora esteso alla nuova formulazione della base imponibile del reddito di lavoro autonomo.

menzione interna delle imposte sui redditi, perché la disciplina convenzionale è oggetto di un'altra specifica relazione.

2. *Della nozione di reddito di lavoro autonomo quale reddito derivante da un'«attività di lavoro autonomo»*

Come ho già anticipato, la novella legislativa che attua il processo di riforma tributaria innescato dalla l. 9 agosto 2023, n. 111 ha modificato (e razionalizzato) i criteri di determinazione della base imponibile dei redditi di lavoro autonomo senza, tuttavia, intervenire sulla definizione di reddito contenuta nell'art. 53 t.u.i.r. Più precisamente, la riforma tributaria ha lasciato integralmente inalterato sia il comma 1, contenente la definizione generale, sia il comma 2, che prevede fattispecie specifiche aggiuntive rispetto alla nozione generale.

È sufficiente questa semplice premessa per confermare la correttezza della prima argomentazione a cui ero giunto nel precedente scritto riguardo alla differente funzione dell'art. 53 e dell'art. 54 t.u.i.r. (nella precedente disciplina, con particolare riguardo al comma 1-*quater* dell'art. 54) e, più precisamente, quella secondo cui le disposizioni cui è affidata la funzione di determinare la base imponibile non possono ampliare il perimetro della definizione della categoria di reddito. In questo senso, i proventi derivanti dallo sfruttamento del diritto d'immagine ricadono nella categoria dei redditi di lavoro autonomo solo se derivanti da una «attività di lavoro autonomo», conformemente al percorso logico-giuridico secondo il quale le regole sulla determinazione della base imponibile seguono (e non precedono) la qualificazione giuridica del reddito. Nel nostro caso, dunque, se lo sfruttamento dei diritti d'immagine può essere qualificato come «attività di lavoro autonomo», tutti i relativi proventi saranno determinati ai sensi dell'art. 54 t.u.i.r., diversamente si deve cercare una differente qualificazione reddituale e la relativa base imponibile.

Questa conclusione è, a mio avviso, confermata anche dalla formulazione letterale dell'art. 54, comma 1, t.u.i.r. Quest'ultima previsione, infatti, considera rilevanti solo quelle somme e valori che sono percepiti «in relazione all'attività artistica o professionale», escludendo conseguentemente quelli che trovano la propria giustificazione in differenti titoli e rapporti giuridici. La correttezza di questa conclusione è altresì confermata dal differente tenore letterale utilizzato dall'art. 81 t.u.i.r., richiamato dall'art. 56, comma 1, t.u.i.r.

Dopo aver stabilito che la modifica dell'art. 54 t.u.i.r. non produce conseguenze sulla definizione di reddito di lavoro autonomo, resta da chiarire se lo sfruttamento dei diritti d'immagine sia riconducibile a tale categoria di reddito o ad altra/e.

Continuo a ritenere che lo sfruttamento dei diritti d'immagine, in una prima approssimazione comprendente qualunque negozio giuridico attraverso cui l'immagine di uno sportivo (o di altro personaggio famoso) è utilizzata per fini commerciali, non sia riconducibile a un'attività (di lavoro autonomo), bensì isolatamente a un atto giuridico (o una pluralità di atti non coordinati fra di loro).

Limitando l'attenzione al solo mondo dello sport, in termini fattuali, la notorietà – che costituisce la condizione per lo sfruttamento economico dell'immagine – costituisce il risultato proprio dell'attività sportiva e, più correttamente, della qualità delle prestazioni in un determinato ambito sportivo. In termini giuridici, diversamente, l'immagine è riconducibile nell'ambito dei diritti immateriali a cui si applica lo statuto proprio dei diritti (e dei beni) della proprietà intellettuale⁷, considerato che lo sviluppo degli scambi commerciali ne ha progressivamente svilito – senza cancellarne – i preminenti tratti di assolutezza e indisponibilità propri dei diritti della personalità a favore di quelli patrimoniali. In questo senso, l'immagine – quale diritto patrimoniale – costituisce l'oggetto della concessione (o licenza) in godimento a un soggetto concessionario a fronte del pagamento di un corrispettivo determinato o determinabile fin dall'origine.

In ragione di questa qualificazione giuridica, la fonte del reddito è costituita esclusivamente dal valore economico del diritto e, più precisamente, dallo sfruttamento economico dello stesso, tanto da far ritenere esistente uno specifico 'mini sistema', nell'ambito del sistema delle imposte sui redditi, applicabile a tali proventi⁸. I proventi derivanti

⁷ Nutro qualche dubbio sulla estraneità dell'immagine dai diritti della proprietà intellettuale, come sostiene M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale nelle imposte sui redditi*, Pisa, 2009, 32 ss. Molto banalmente, si può osservare che la protezione dell'immagine trovi fonte (anche) nella l. 22 aprile 1941, n. 633, ma, soprattutto, che la giurisprudenza ha esteso lo statuto proprio dei diritti della proprietà intellettuale anche al diritto d'immagine.

⁸ L'espressione del testo è impiegata da G. TABET, *Il diritto d'autore nella normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, 55 ss., ripresa e sviluppata da M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale nelle imposte sui redditi*, cit., 35, che parla di «tipo di reddito con caratterizzazione specifica [...] per una specifica fonte giuridicamente qualificata».

dallo sfruttamento del diritto d'immagine derivano dunque da un peculiare negozio giuridico – generalmente appartenente alle categorie dei contratti atipici – e non hanno alcuna diretta connessione con l'attività sportiva che ha consentito il conseguimento della notorietà. Non sto affermando che l'attività sportiva e la notorietà (e, quindi, l'immagine) non abbiano nessuna connessione con l'immagine perché, come ho già anticipato, sono fattualmente legate da un rapporto di causalità. All'opposto, sto sostenendo che lo sfruttamento del diritto d'immagine non trova fonte nell'attività sportiva o in altra attività, bensì nel mero negozio giuridico attraverso cui si esprime in termini patrimoniali il godimento dell'immagine⁹. Questa conclusione è confermata dal fatto che il diritto d'immagine, e il suo sfruttamento, sopravvivono alla cessazione dell'attività sportiva e possono, altresì, costituire oggetto di successione ereditaria.

In conclusione, dunque, il reddito derivante dallo sfruttamento economico dell'immagine trova la propria giustificazione economica esclusivamente in tale diritto e, per tale ragione, non può essere ricondotto ad alcuna attività economica.

Per ragioni di completezza, resta da analizzare un profilo ulteriore, evocato in particolare nella sentenza della Corte di Giustizia di secondo grado del Piemonte citata alla nota 3 e in alcuni interpelli non pubblicati, ovvero se gli atti diretti alla negoziazione dei contratti di sfruttamento dell'immagine possano essere qualificati come attività di lavoro autonomo.

A p. 10 della citata sentenza, i giudici tributari affermano che l'immagine dipenderebbe, «in misura assai maggiore, dalla capacità del soggetto interessato di promuovere il proprio personaggio, in modo professionale, sui mezzi di comunicazione di massa, rendendolo così un prodotto interessante», equiparando la notorietà acquisita nel mondo sportivo (o in altri settori) con quella degli *influencer*¹⁰.

⁹ Questa posizione è condivisa anche da M. GREGGI, *Profili fiscali della proprietà intellettuale nelle imposte sui redditi*, cit., 48, valorizzando la fonte produttiva del reddito.

¹⁰ Nelle parole dei giudici: «[s]i pensi, ad esempio, a quanto succede con le numerose figure di “influencer” (tra i quali deve ormai annoverarsi anche l'attuale appellante), ormai diffusissime sulla rete telematica, la cui notorietà spesso prescinde da particolari abilità o successi in qualche settore di attività e consegue principalmente – e talvolta esclusivamente – da una particolare abilità nella mera presentazione della propria persona».

Ritengo che questa equiparazione susciti molte criticità in diverse direzioni.

In primo luogo, l'applicazione pratica di questa interpretazione genera ampia incertezza, perché richiede una distinzione fra coloro che, con una certa continuità e/o con l'utilizzo di strutture organizzative più o meno articolate, promuovono la propria immagine e coloro che si limitano a un mero godimento della notorietà. La soluzione proposta dai giudici (e dall'amministrazione finanziaria) si applicherebbe solo alla prima delle situazioni, generando incertezza sul confine fra le diverse fattispecie concrete e sul trattamento fiscale dei proventi derivanti dal mero godimento dell'immagine.

In secondo luogo, come ho cercato di evidenziare *supra*, nel caso dello sfruttamento economico dei diritti immateriali (fuori dal reddito d'impresa), il sistema delle imposte sui redditi attribuisce esclusiva rilevanza alla fonte-diritto/bene, non all'attività necessaria per la negoziazione di tale sfruttamento economico.

In continuità con il precedente lavoro, devo quindi concludere che i proventi derivanti dallo sfruttamento del diritto d'immagine da parte dello sportivo non sia riconducibile nella definizione generale dei redditi di lavoro autonomo, bensì a quella dei redditi di cui all'art. 53, comma 2, lett. *b*, t.u.i.r. e, solo in subordine, all'art. 67, comma 1, lett. *l*, t.u.i.r.

3. *Del divieto di applicazione oltre «ai casi e ai tempi in esse considerate» delle norme impositive*

L'inserimento del comma 4 *bis* dell'art. 2 dello Statuto dei diritti del contribuente crea indubbiamente maggiori dubbi per la conferma delle conclusioni raggiunte nel precedente scritto, perché l'applicazione dell'art. 53, comma 2, lett. *b*, t.u.i.r. ai proventi derivanti dallo sfruttamento economico dell'immagine era basata proprio sull'applicazione analogica di tale ultima disposizione.

Mi pare difficile negare che l'art. 53, comma 2, lett. *b*, t.u.i.r. non appartenga alle «norme tributarie impositive», considerato che qualifica specifici fatti come reddito di lavoro autonomo, ed è altrettanto non seriamente dubitabile che tale disposizione non sia riferibile al presupposto (o a uno dei presupposti) di tale categoria. La conseguenza diretta e immediata sarebbe dunque quella che la novella legislativa escluda l'«estensione» dell'art. 53, comma 2, lett. *b*, t.u.i.r. ai diritti e ai beni ivi

non espressamente elencati (e, in definitiva, la non applicazione della norma ai proventi derivanti dall'immagine). Questo significa, alla luce delle argomentazioni sviluppate *supra* al § 2, che i suddetti proventi derivanti dallo sfruttamento economico dei diritti d'immagine devono essere qualificati come redditi diversi, all'interno della categoria residuale prevista dalla lett. *l* del comma 1 dell'art. 67 t.u.i.r.

Tuttavia, nel caso specifico oggetto della trattazione, l'applicazione analogica dell'art. 53, comma 2, lett. *b*, t.u.i.r. non produce la creazione di una novella fattispecie impositiva, perché l'analogia è utilizzata come strumento per attrarre la fattispecie concreta fra i redditi di lavoro autonomo di cui al secondo comma, lett. *b* dell'art. 53 t.u.i.r. in luogo di altre norme impositive. Detto diversamente, nel caso di specie, l'attività ermeneutica non ha quale oggetto l'imponibilità (o meno) di una data fattispecie concreta, ma, all'opposto, la corretta qualificazione tributaria di tale fattispecie nell'ambito di un sistema normativo che non la menziona espressamente.

Orbene, in questo differente contesto, muovendo dall'argomento interpretativo letterale verso quello sistematico-teleologico nella lettura del nuovo art. 2, comma 4 *bis*, dello Statuto dei diritti del contribuente¹¹, si potrebbe concludere che, siccome il fondamento ultimo del divieto di analogia nell'interpretazione delle fattispecie impositive si deve rinvenire nella tutela patrimoniale del contribuente (avverso potenziali abusi dell'amministrazione finanziaria) o, anche, nella certezza del diritto, la nuova disposizione non si applica. Come ho già anticipato, infatti, l'attività ermeneutica in questione è diretta all'individuazione della norma più aderente alla fattispecie concreta (e non, diversamente, alla creazione di una nuova forma di imposizione). Si potrebbe anche aggiungere che la soluzione proposta appare altresì «conveniente» per il contribuente, nella misura in cui riduce forfetariamente la base imponibile in misura pari al 75 per cento.

4. Conclusioni

La tassazione dei proventi derivanti dallo sfruttamento economico dell'immagine è un tema di estremo interesse euristico, perché si situa

¹¹ Sono perfettamente consapevole che si tratta di un esercizio molto delicato, sia per ragioni sistematiche, sia per ragioni di certezza del diritto.

sul crinale della qualificazione del reddito derivante da un'attività o da diritti/beni. Per i diritti/beni della proprietà intellettuale, il legislatore ha, da tempo, abbandonato la qualificazione dei relativi proventi come attività, riconducendoli a uno specifico «sistema impositivo». Per giungere alle medesime conclusioni anche con riguardo all'immagine, in primo luogo si deve abbandonare l'idea, che riecheggia ancora qua e là negli studi di diritto tributario, di tale diritto come riferibile esclusivamente alla personalità e assegnarlo alla categoria dei diritti immateriali oggetto di pieno sfruttamento patrimoniale. In secondo luogo, si deve estendere all'immagine il medesimo trattamento impositivo previsto per gli altri diritti/beni della proprietà intellettuale.

Nondimeno, il tema è di assoluto interesse anche pratico, perché la dimensione economica assunta negli anni da tali proventi è tale da muovere ripetutamente l'attenzione dell'Agenzia delle Entrate e dei professionisti. Considerato che il tema s'interseca con quello dei regimi italiani di attrazione per le *high-net-worth individuals*, esso merita indubbiamente il confronto pensato dagli organizzatori di questo evento.

L'impresa sociale quale opportunità per le società sportive dilettantistiche

Daniela Casale

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La necessità di un lucro soggettivo e le SSDL. – 3. Profili fiscali della SSD tradizionale disciplinata dal d.lg. 28 febbraio 2021, 36. – 4. Il nuovo regime fiscale delle imprese sociali 'sportive'. – 5. I vantaggi che possono derivare dall'assunzione della qualifica di impresa sociale. – 6. Considerazioni conclusive.

1. *Introduzione*

Il mondo dello sport negli ultimi anni è stato interessato da due importanti riforme, quella introdotta dal d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, emanato in attuazione dell'art. 5 della l. 8 agosto 2019, n. 86, recante il riordino e la riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo e, la Riforma del Terzo settore ad opera della l. 6 giugno 2016, n. 106 contenente la «[d] elega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale».

La particolare attenzione rivolta allo sport, quale importante strumento di inclusione e sviluppo sociale, ha determinato, infatti, il suo inserimento tra quelle che sono state definite 'attività di interesse generale', ed in quanto tale può essere esercitato anche degli enti del terzo settore, fermo restando che per i sodalizi sportivi l'ingresso nel Terzo settore rappresenta tutt'oggi una facoltà, non un obbligo¹.

Orbene, tra le ragioni che hanno indotto la riforma del terzo settore sicuramente è ravvisabile anche la volontà di conferire uno specifico riconoscimento all'anima imprenditoriale del *no profit*, dando così una seconda *chance* all'impresa sociale in passato mai decollata.

L'introduzione nel nostro ordinamento di detta figura giuridico-organizzativa, ad opera del d.lg. 24 marzo 2006, n. 155, ha infatti rappresentato

¹ V. 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, 786 ss.

sostanzialmente una scommessa politica, volta a dimostrare che le attività di utilità sociale, quelle che oggi definiamo di interesse generale, potessero essere avvantaggiate indipendentemente dal soggetto che le gestiva.

In altri termini, ci si trova di fronte a dei soggetti 'ibridi'², i quali svolgono attività socialmente meritevoli ma con un'organizzazione imprenditoriale e con forma societaria.

Tuttavia, nonostante l'interesse suscitato in dottrina³, tale fattispecie è stata poco utilizzata dagli operatori del settore, tanto è vero che il panorama delle imprese sociali italiane, in vigore del predetto decreto, era quasi interamente rappresentato da cooperative sociali costituite ai sensi della l. 8 novembre 1991, n. 381.

Il mancato successo dell'abrogata disciplina è imputabile a diversi fattori, ma primo fra tutti, al divieto assoluto di distribuire dividendi ai soci⁴ non accompagnato da nessun incentivo o agevolazione.

Sotto il profilo fiscale, infatti, non era riconosciuto alcun rilievo né al perseguimento di un fine solidaristico, né alla totale assenza di scopo di lucro⁵.

Nonostante i vincoli imposti alla destinazione del risultato economico e gli altri costi amministrativi⁶, quindi, le società commerciali con lo *status* di impresa sociale continuavano ad essere tassate in base alla

² L'espressione è di G. SEPIO, *Il nuovo diritto tributario del terzo settore*, in A. FICI (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell'impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, 2018, 155 ss.

³ Cfr. A. FICI, *Impresa sociale*, in *Dig. disc. priv., Sez. civ.*, Agg., III, 2, Torino, 2007, 663 ss.; G. PONZANELLI, *Impresa sociale: le nuove frontiere del non profit*, in M.V. DE GIORGI (a cura di), *La nuova disciplina dell'impresa sociale, Commentario al d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155*, Padova, 2007, 54; A. FICI, D. GALLETTI (a cura di), *Commentario al decreto sull'impresa sociale (d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155)*, Torino, 2007, *passim*.

⁴ L'assenza dello scopo di lucro non costituisce un requisito di qualificazione dell'impresa sociale, ma un obbligo al quale è sottoposta l'impresa sociale; pertanto il mancato rispetto del divieto impedisce soltanto la qualifica dell'organizzazione come impresa sociale o ne comporta la perdita qualora essa fosse già stata acquisita *ex art. 16*, comma 4, dello stesso decreto. In tal senso v. A. FICI, *Articolo 3. Assenza dello scopo di lucro*, in ID., D. GALLETTI (a cura di), *Commentario al decreto sull'impresa sociale (d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155)*, cit., 37 ss.

⁵ In realtà è la Legge delega 13 giugno 2005, n. 118 a precludere la possibilità di prevedere specifici benefici fiscali a favore delle imprese sociali. All'art. 3 dispone infatti che «dall'attuazione dei principi e criteri direttivi di cui alla presente legge non devono derivare nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica».

⁶ M. SETTI, *Impresa sociale vs. altre forme non profit: costi gestionali e amministrativi a confronto*, in *Cooperative e enti non profit*, 2013, 6, 33 ss.

natura dell'attività che costituiva oggetto esclusivo o principale dell'ente ovvero in virtù della loro forma giuridica, e perciò al pari di ogni altra società, operante in qualsiasi altro settore di attività, che però poteva disporre liberamente dei propri utili.

L'unico intervento di carattere *lato sensu* tributario è consistito in un debole tentativo, tra l'altro difficilmente percorribile⁷, di coordinamento della disciplina dell'impresa sociale con quella in materia di tassazione degli enti non commerciali e delle Onlus. Facciamo riferimento al comma 1, dell'art. 17 del d.lg. 4 dicembre 1997, n. 460, il quale dispone che le organizzazioni non lucrative di utilità sociale e gli enti non commerciali in esso disciplinati, che acquisiscono anche la qualifica di impresa sociale, continuano ad applicare le disposizioni tributarie contenute nel medesimo decreto, subordinatamente al rispetto dei requisiti soggettivi e delle altre condizioni ivi previsti.

Tale norma appare, in realtà, fonte di ulteriori incertezze⁸, considerato che difficilmente la qualifica fiscale di ente non commerciale o di Onlus può conciliarsi con lo *status* di impresa sociale⁹.

Difficile è, pertanto, immaginare che un ente non commerciale (o una Onlus con una gestione dell'attività istituzionale non imprenditoriale), pur potendo ambire in linea di principio alla qualifica di impresa sociale, possa contemporaneamente soddisfare i requisiti per ottenere tale *status*, ossia svolgere in via principale un'attività di impresa che abbia un fine solidaristico, e contestualmente quelli per conservare il regime di tassazione degli enti non commerciali, che presuppongono, invece, la marginalità delle attività di natura commerciale *ex art. 55 del*

⁷ Cfr. M.G. ORTOLEVA, *La diversa attitudine alla contribuzione dell'impresa sociale*, in *Inn. dir.*, 4, 2018, 98.

⁸ In tal senso v. A. CUONZO, *Impresa sociale: identità e prospettive fiscali*, in *Terzo settore*, 2006, 2, 45 ss.

⁹ In tale senso A. GIOVANARDI, *Artt. 17-18. Norme di coordinamento - Disposizioni di carattere finanziario*, in A. FICI, D. GALLETTI (a cura di), *Commentario al decreto sull'impresa sociale*, cit., 249 ss. Secondo l'a. dalla citata disposizione si dedurrebbe la «possibile coesistenza tra principalità dell'attività economico-imprenditoriale in ambito civilistico (su cui si regge la qualifica di impresa sociale) e collateralità-marginalità dell'esercizio dell'attività commerciale in ambito tributario (su cui si regge la qualifica di ente non commerciale od ONLUS)». Lo stesso a. ritiene inoltre che, con il decreto sull'impresa sociale, si sia «definitivamente risolta la questione della compatibilità tra fine solidaristico e modulo economico-imprenditoriale di svolgimento dell'attività nella disciplina delle ONLUS».

t.u.i.r e dunque la non economicità dell'attività 'essenziale' per realizzare il loro scopo.

Con il d.lg. 3 luglio 2017, n. 112, anch'esso attuativo della l. delega 6 giugno 2026, n. 106, di generale riforma del terzo settore, viene sostanzialmente mutuata l'architettura complessiva della preesistente disciplina¹⁰, da un lato ampliandone l'ambito di operatività e dall'altro attenuandone alcuni vincoli. Il legislatore della Riforma, nell'innovare la disciplina, ha inteso far emergere alcuni profili prima sotto traccia e colmare altresì evidenti lacune, anche attraverso l'introduzione di specifiche misure di promozione e supporto, tra cui regole fiscali *ad hoc*¹¹.

Si tratta di un intervento, ambizioso e innovativo, che mira a sostenere quell'iniziativa privata rivolta a soddisfare interessi pubblici essenziali e a realizzare obiettivi costituzionalmente garantiti utilizzando le diverse forme di azione che si ravvisano nel settore del *non profit* e, sotto il profilo fiscale, prevede l'introduzione di un 'regime tributario di vantaggio' che valorizzi appunto le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ente, ossia l'impatto sociale delle attività svolte, mitigando nel contempo il divieto di distribuzione degli utili¹².

In effetti, dalla lettura dei decreti attuativi della riforma, appare evidente l'intento legislativo di ridefinire i confini del settore, precisando 'caratteristiche' e 'limiti' delle differenti organizzazioni che operano nello stesso e delineando appositi sistemi di tassazione destinati agli ETS, rendendoli così destinatari di un'unitaria ed autonoma disciplina.

Con particolare riferimento all'impresa sociale, poi, l'espresso riferimento dell'art. 79 del Codice del Terzo Settore agli enti 'diversi dalle imprese sociali' si ritiene vada interpretato nel senso che quest'ultime – anche se rientranti negli ETS – rappresentino un modello giuridico ulteriormente autonomo¹³.

¹⁰ Sul punto F. GRECO, *Categorie di enti del terzo settore*, in M. GORGONI (a cura di), *Il codice del terzo settore. Commentario al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117*, 2ª ed., Pisa, 2021, 331.

¹¹ I dati sulle nuove imprese sociali sembrano di fatto confermare la forza propulsiva ed innovativa della nuova disciplina.

¹² Cfr. M.G. ORTOLEVA, *La diversa attitudine alla contribuzione dell'impresa sociale*, cit., 101-102.

¹³ Cfr. F. DAMI, *Società sportive dilettantistiche e imprese sociali: due fiscalità a confronto*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 820. L'a. afferma appunto che «[l]a definizione di modelli impositivi "dedicati" è, cioè, la conseguenza naturale e necessaria dell'aver voluto rendere quella di ETS una qualificazione specifica, identificativa di soggetti destinatari di

Le norme a quest'ultime destinate mirano infatti a riformarne la disciplina, prevedendo uno specifico e vantaggioso regime fiscale che sembra opportunamente valorizzare la destinazione del risultato economico dell'impresa in attività di cui beneficia la collettività¹⁴, definendo a livello sistematico, un modello di riferimento che esprime la 'funzionalizzazione' dell'esercizio di una attività imprenditoriale al raggiungimento di un obiettivo di interesse generale, che non perde la propria identità ed i benefici fiscali connessi, anche se riconosce un 'misurato' lucro soggettivo a chi ne sostiene il programma gestionale, conferendo capitale di rischio¹⁵.

2. *La necessità di un lucro soggettivo e le SSDL*

Già prima della 'Riforma dello Sport' si era ravvisata la necessità di riconoscere alla società sportive dilettantistiche la possibilità di conseguire un lucro soggettivo al fine di incentivare lo sviluppo del settore sportivo.

Con la l. 27 dicembre del 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018) viene introdotta, infatti, la società sportiva dilettantistica lucrativa (SSDL) come forma soggettiva ulteriore per esercitare lo sport dilettantistico.

A tali soggetti, ove fossero rispettati determinati requisiti formali e organizzativi¹⁶, il legislatore riconosceva la possibilità di esercitare l'attività

una particolare regolamentazione, espressione di un approccio evoluto di sostegno, da parte del nostro ordinamento, al settore del *no profit*».

¹⁴ M.G. ORTOLEVA, *La diversa attitudine alla contribuzione dell'impresa sociale*, cit., 102.

¹⁵ Sul punto F. DAMI, *Società sportive dilettantistiche e imprese sociali: due fiscalità a confronto*, cit., 816.

¹⁶ L'art. 1, comma 354, l. 27 dicembre 2017, n. 205 prevedeva infatti specifici vincoli con riferimento: a) alla denominazione o ragione sociale, che doveva contenere l'espressa evidenza che si trattava di SSDL; b) all'oggetto o scopo sociale, necessariamente limitato allo svolgimento ed all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche; c) al divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche affiliate alla medesima federazione sportiva o disciplina associata ovvero riconosciute da un ente di promozione sportiva nell'ambito della stessa disciplina; d) all'obbligo di prevedere, nelle strutture sportive, in occasione dell'apertura al pubblico dietro pagamento di corrispettivi a qualsiasi titolo, la presenza di un direttore tecnico dotato di specifiche qualifiche formative e professionali.

sportiva dilettantistica ‘con scopo di lucro’¹⁷. A tale possibilità si accompagnava l’ulteriore applicazione di un regime impositivo di favore consistente nella riduzione alla metà dell’aliquota Ires e nell’applicazione di un’aliquota Iva ridotta al 10% per i servizi di tipo sportivo prestati da tali società.

Il senso e la portata di detto intervento legislativo emerge dalla stessa relazione illustrativa, nella quale si legge che «la pretesa incompatibilità dello sport dilettantistico con l’esercizio di attività d’impresa finalizzata al profitto ha sensibilmente limitato lo sviluppo di un settore con enormi potenzialità di crescita». L’impostazione tradizionale, caratterizzata dalla netta separazione tra sport dilettantistico e sport professionistico, che ha da sempre riconosciuto al primo natura *no profit*, iniziava ad apparire anacronistica, essendo innegabile la rilevanza della ‘dimensione economica’ del settore oggetto di indagine.

Tale assunto rappresentava un freno agli investimenti privati, ripercuotendo i suoi effetti negativi anche sulle condizioni di lavoro di tutti coloro che operavano all’interno del comparto.

Pertanto, la scelta di rendere possibile lo svolgimento dell’attività sportiva dilettantistica anche in forma di impresa rispondeva alla logica di favorire il ‘processo di ammodernamento’ dell’intero comparto.

In definitiva, come sottolineato nella stessa relazione illustrativa, «l’introduzione della società sportiva dilettantistica lucrativa consentirà all’ordinamento di fare ordine nel settore del dilettantismo sportivo, prendendo atto di un processo evolutivo che ha condotto una parte consistente di esso al di fuori della dimensione amatoriale. D’altro canto, ne usciranno fortemente valorizzati anche quegli enti che continuano a ispirare la propria attività a logiche di inclusione più che a quelle del risultato: essi rappresenteranno, infatti, un mondo omogeneo e potranno accedere con maggior facilità al mondo del Terzo settore, senza vedersi opporre le attuali resistenze».

Tali considerazioni, come autorevole dottrina ha sostenuto¹⁸, appaiono condivisibili, nonché collegate ad un’ulteriore rilevante osservazione, ossia che in assenza di una congrua remunerazione per coloro che apportano capitale di rischio appare difficile acquisire i necessari mezzi finanziari per un settore come quello in esame che assiste alla riduzione

¹⁷ Art. 1, comma 353, l. n. 205 del 2017.

¹⁸ G. BOLETO, *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione sui redditi tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Milano, 2020, 127 ss.; F. DAMI, *Società sportive dilettantistiche e imprese sociali: due fiscalità a confronto*, cit., 812.

della disponibilità di risorse pubbliche nonché a sporadici interventi liberali da parte dei privati.

Tuttavia, come è noto tale figura giuridica viene abrogata dopo poco più di sei mesi. Scelta ritenuta 'opportuna'¹⁹ alla luce delle forti critiche mosse dagli operatori del settore che auspicavano ad una revisione complessiva della disciplina degli enti sportivi, operata poi dal d.lg. n. 36 del 2021.

Quest'ultimo infatti, a conferma della validità sistemica dalla società sportiva dilettantistica lucrativa, riprende i concetti ad essa sottesi declinandoli nella previsione²⁰ di una parziale remunerazione degli investimenti di capitale nella tradizionale SSD non lucrativa.

3. *Profili fiscali della SSD tradizionale disciplinata dal d.lg. 28 febbraio 2021, 36*

Diversamente da quanto previsto con la riforma del Terzo settore, il d.lg. n. 36 del 2021 non reca un riordino dei sistemi di tassazione degli enti sportivi dilettantistici, i quali, pertanto, ove non decidano di transitare nel mondo degli ETS, continueranno ad applicare, sul piano generale, le norme tributarie dei t.u.i.r.

Con specifico riferimento alle società sportive dilettantistiche, in tale assetto tradizionale, il tipo di attività svolta e l'assenza di lucro non incidono perciò sulla loro soggettività tributaria: esse rientrano a tutti gli effetti tra le società commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. *a*, del t.u.i.r.

Permane, tuttavia, la possibilità di poter beneficiare del regime opzionale introdotto dalla l. n. 398 del 91²¹ caratterizzato dalla determinazione forfettaria del reddito di impresa imponibile, prevedendo altresì un meccanismo agevolativo di applicazione dell'Iva²². A ciò si accompagna tutta una serie di esoneri dichiarativi e contabili.

¹⁹ Al riguardo si veda la Relazione illustrativa al d.l. 12 luglio 2018, n. 87 per il cui tramite è intervenuta l'abrogazione.

²⁰ Art. 8, comma 3, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36.

²¹ L'art. 90, comma 1, della l. 27 dicembre 2002, n. 289 ha infatti esteso l'ambito di applicazione delle disposizioni di cui alla l. 8 novembre 1991, n. 381 e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza scopo di lucro.

²² In tal senso C. BUCCICO, *La fiscalità delle attività sportive dilettantistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1435 ss.

In altri termini – optando per tale regime forfettario – le SSD potranno determinare il loro imponibile applicando il coefficiente di redditività del tre per cento a tutti i proventi e componenti positivi che concorrono alla formazione del reddito ai sensi dell'art. 81 del t.u.i.r., escluse le plusvalenze patrimoniali, le quali saranno successivamente sommate all'imponibile in tal modo determinato.

Di non minore importanza appare, poi, la possibilità di applicare l'art. 148, comma 3, del t.u.i.r. che, pur se collocato all'interno del titolo II Capo III dedicato agli enti non commerciali, trova applicazione anche nei confronti delle società sportive dilettantistiche, nonostante la particolare natura di quest'ultime, in linea di principio, osterebbe l'applicazione delle disposizioni del t.u.i.r. proprie degli enti non commerciali.

Per l'effetto le citate organizzazioni potranno considerare non commerciali tutte le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, ossia quelle che rappresentano il naturale completamento dell'attività istituzionale²³, pur se effettuate a fronte 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»²⁴.

Il beneficio della 'de-commercializzazione' è però condizionato al rispetto formale e sostanziale delle condizioni previste dal successivo comma 8²⁵, tra le quali, il divieto assoluto di distribuzione, anche

²³ Agenzia delle entrate, circ. 18/E del 2018.

²⁴ Art. 148, comma 3, del t.u.i.r.

²⁵ L'art. 148, comma 8, del t.u.i.r. prevede che «[l]e disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della l. 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti

indiretta, degli utili. In altri termini, per poter beneficiare della cosiddetta de-commercializzazione lo statuto della SSD, tra le altre, dovrà obbligatoriamente prevedere il divieto assoluto di distribuzione degli utili.

Ne consegue che le SSD, ormai disciplinate dal d.lg. n. 36 del 2021, se vorranno mantenere il beneficio di cui all'art. 148, comma 3, perderanno la possibilità loro riconosciuta dall'art. 8, comma 3,²⁶ del citato decreto, ossia quella di poter remunerare i soci, seppur entro certi limiti prestabiliti.

Dalla lettura del prefato art. 8 emerge con evidenza l'inversione di rotta operata dal legislatore con la riforma dello sport, che ha palesemente inteso attenuare il discusso divieto di ripartire gli utili tra i soci delle società sportive dilettantistiche.

Il principio generale resta sempre lo stesso: le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano eventuali utili e avanzi di ge-

maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa».

²⁶ Se costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, del codice civile, gli enti dilettantistici possono destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato. Le disposizioni di cui al primo periodo non si applicano agli enti costituiti nelle forme delle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'art. 2512 c.c.

stione allo svolgimento dell'attività statutaria ovvero all'incremento del patrimonio, con conseguente divieto di distribuzione degli utili anche indiretta, ma per gli enti sportivi costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative di cui al libro V, titolo V e VI del c.c. è prevista un'eccezione.

Ai sensi dell'art. 8, commi 3 e 4, del d.lg. n. 36 del 2021, viene infatti attribuita alle SSD la facoltà di destinare una quota non inferiore al 50% degli utili alla distribuzione di dividendi ai soci da destinare:

- ad aumento gratuito di capitale sottoscritto nei limiti dell'indice ISAT di incremento dei prezzi al consumo nell'esercizio sociale in cui gli utili vengono prodotti, ovvero;
- alla distribuzione parziale degli utili, anche mediante l'emissione di strumenti finanziari, purché nel limite dell'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

Con riferimento, poi, all'Iva, l'eventuale opzione per il regime di cui alla l. n. 398 del 1991 da parte della SSD comporta la possibilità di applicare²⁷ le previsioni di cui all'art. 74, comma 6, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 a tutti i proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali. Tale norma riconosce una detrazione forfetaria del cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

Tuttavia, come precisato dalla stessa Agenzia delle entrate²⁸, non trova applicazione nei confronti di tali organizzazioni l'art. 4, comma 4, del d.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede ai fini Iva la medesima de-commercializzazione di cui all'art. 148, comma 3, del t.u.i.r.

Nella diversa ipotesi in cui la SSD non opti per la citata l. n. 398 del 1991 troveranno invece applicazione le norme previste per le società commerciali.

4. *Il nuovo regime fiscale delle imprese sociali 'sportive'*

L'accesso nel mondo del Terzo settore da parte di una società sportiva dilettantistica richiede necessariamente che la stessa assuma la for-

²⁷ Art. 9, comma 1, d.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544.

²⁸ Agenzia delle entrate, circ. 18/E del 2018.

ma di impresa sociale, il ch  comporta l'assoggettamento alla disciplina fiscale prevista per quest'ultima.

Il fulcro del regime tributario dedicato alle imprese sociali   rappresentato dall'art. 18²⁹ del d.lg. n. 112 del 2017 ed   sostanzialmente caratterizzato dalla previsione della completa non imponibilit  degli utili e degli avanzi di gestione accantonati in apposite riserve e destinati allo svolgimento delle attivit  statutarie, o ad incremento del proprio patrimonio.

In altri termini, ove la ricchezza prodotta sia reinvestita nella finalit  statutaria di interesse generale, l'impresa sociale non scontrer  alcuna imposizione reddituale, neanche nel caso in cui le riserve, in tal modo costituite ed alimentate, vengano utilizzate a copertura di eventuali perdite successive, ferma restando, in tal caso, la loro necessaria ricostituzione.

L'imposizione sorger , infatti, solo nel caso in cui tale ricchezza venga distribuita³⁰.

L'ipotesi di detassazione degli utili opera anche con riferimento a quelli derivanti da attivit  diverse da quelle istituzionali, ovviamente nel rispetto dei presupposti normativamente fissati.

Nella Relazione Illustrativa al d.lg. n. 112 del 2017, in riferimento a tali proventi, viene precisato che «si ritiene che anche questi proventi vadano esclusi dalla tassazione ai fini delle imposte dirette, nella misura in cui l'impresa proceda a reinvestirli nelle modalit  sopra descritte».

La norma   sicuramente da ricollegarsi all'art. 3, comma 1, del d.lg. n. 112 del 2017 che vincola l'impresa sociale a destinare gli utili e gli avanzi di gestione allo svolgimento dell'attivit  statutaria o ad incremento del patrimonio³¹.

Il primo comma dell'art. 18 esclude poi dalla formazione del reddito imponibile le somme che le imprese sociali devono destinare all'attivit  ispettiva ai sensi del precedente art. 15, mentre il successivo comma 2 dispone la non imponibilit  delle imposte sui redditi, riferibili a

²⁹ Si fa presente che l'ultimo comma dell'art. 18 subordinava l'efficacia delle disposizioni in esso contenute, all'autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali ai sensi dell'art. 108, par. 3, TFUE. Di recente la Commissione europea si   pronunciata positivamente e pertanto a partire dal 1 gennaio 2026 tale regime fiscale entrer  in vigore.

³⁰ F. DAMI, *Societ  sportive dilettantistiche e imprese sociali: due fiscalit  a confronto*, cit., 818.

³¹ Cfr. A. MAZZULLO, *Diritto nell'imprenditoria sociale*, Torino, 2019, 304.

variazioni fiscali *ex art. 83 t.u.i.r.* onde evitare che le imposte dovute in conseguenza delle suddette variazioni possano costituire a loro volta un elemento imponibile (c.d. imposta da imposta)³².

Di non minore interesse è la misura fiscale contenuta nei successivi commi da 3 a 6 del medesimo articolo, mutuata dalla disciplina delle *start-up* innovative e delle PMI innovative³³, consistente nel riconoscere a coloro che investono in imprese sociali un sostegno fiscale sotto forma di detrazioni/deduzioni, e segnatamente:

- alle persone fisiche una detrazione Irpef pari al 30% degli investimenti effettuato in un'impresa sociale di importo massimo di euro 1.000.000 per ciascun periodo d'imposta;
- ai soggetti Ires una deduzione dal reddito imponibile pari al 30% degli investimenti di importo massimo di euro 1.800.000.

La condizione in entrambi i casi è che gli investimenti siano mantenuti all'interno delle impresa sociale per almeno 5 anni.

Nell'attuazione della Riforma del Terzo settore il legislatore delegante aveva infatti prescritto l'adozione di «misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale nelle imprese sociali», nell'evidente tentativo di compensare i limiti di remunerazione del capitale cui quest'ultime soggiacciono a dispetto delle società lucrative, e consentire loro un'adeguata dotazione di mezzi a titolo di capitale di rischio.

Altra misura volta alla promozione delle imprese sociali è contenuta nell'art. 16 del d.lg. n. 112 del 2017. Si tratta di una misura fortemente ispirata dalla legislazione sulle società cooperative, anche se a differenza di quanto accade per quest'ultime, si tratta di una mera facoltà. Essa è diretta, congiuntamente all'art. 15, comma 3, a favorire – mediante un incentivo pubblico appositamente destinato, che rappresenta appunto l'agevolazione fiscale – la costituzione di gruppi di imprese sociali capaci non solo di autocontrollarsi ma anche di autopromuoversi in una prospettiva di sistema³⁴.

³² G.M. COLOMBO, M. SETTI, *Terzo settore. Aspetti civilistici, contabili e fiscali*, Milano, 2020, 486.

³³ Rispettivamente art. 29 del d.l. 18 ottobre 2012 n. 179 e art. 4 del d.l. 24 gennaio 2015 n. 3.

³⁴ Altre misure di sostegno alle imprese sociali possono trovarsi in fonti diverse da quelle esaminate in questo articolo, come ad esempio il fondo da 200 milioni di euro di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico, 3 luglio 2015, destinato a finanziamenti agevolati per la realizzazione di programmi di investimento ed oggi in procinto di diventare operativo.

Non da ultimo va ricordata la possibilità per tali organizzazioni, ove costituite in forma di società (anche cooperativa), di raccogliere capitale di rischio attraverso piattaforme online (c.d. *crowdfunding*)³⁵. Le imprese sociali sono state infatti incluse tra i soggetti in favore dei quali coloro che sono autorizzati alla gestione di portali per la raccolta di capitali possono operare³⁶ e i cui strumenti finanziari possono essere oggetto di offerta al pubblico³⁷.

Per quanto invece attiene all'imposta sul valore aggiunto il d.lg. n. 112 del 2017 non prevede nessuna agevolazione specifica per le imprese sociali, pertanto troveranno applicazione i meccanismi ordinari.

Al riguardo però, nonostante la posizione contraria assunta dall'Agenzia delle entrate, dall'interpretazione testuale dell'art 89, comma 1, lett. c, del c.t.s. sembrerebbe che l'impresa sociale possa, a differenza degli altri ETS, continuare a beneficiare – ove ne ricorrano i presupposti – del regime forfettario previsto dalla l. n. 398 del 1991. Questo perché il citato art. del c.t.s. stabilisce per gli enti di cui all'art. 79, comma 1, vale a dire gli ETS «diversi delle imprese sociali», la disapplicazione del suddetto regime agevolativo, disapplicazione che non è riscontrabile nell'ambito del d.lg. n. 112 del 2017.

Tale possibilità, sebbene, in ottica sistematica, dovrebbe ritenersi preclusa mal conciliandosi con il regime fiscale delineato dal d.lg. n. 112 del 2017 che si caratterizza proprio per la completa detassazione dell'utile, si presenta come un'interessante opportunità per i soggetti societari che assumono la qualifica di impresa sociale, i quali potrebbero sfuggire alla completa rilevanza impositiva del proprio utile e contestualmente determinare l'Iva in maniera forfettaria.

5. *I vantaggi che possono derivare dall'assunzione della qualifica di impresa sociale*

Alla luce di questa sintetica ricostruzione dei regimi tributari che trovano applicazione rispettivamente nei confronti delle SSD che mantengono l'assetto tradizionale e di quelle che invece entrano a far parte del terzo settore assumendo la qualifica di impresa sociale, appare pos-

³⁵ Art. 18, comma 8, d.lg. 3 luglio 2017, n. 112.

³⁶ Art. 50 *quinquies* del Testo unico in materia di intermediazione finanziaria (TUF).

³⁷ Art. 100 *ter* TUF.

sibile fare alcune valutazioni su quale tra le due ipotesi prospettate sia più conveniente.

Sicuramente, ove ci limitassimo all'aspetto esclusivamente tributario l'impresa sociale si presenta come una fattispecie più che appetibile, basti pensare che ai fini reddituali la stessa potrebbe ottenere il completo annullamento del relativo onere fiscale, a differenza della SSD tradizionale che, anche optando per la l. n. 398 del 1991, sconterebbe una seppur minima imposizione.

L'analisi sulla convenienza o meno per una SSD di entrare a far parte del mondo del terzo settore non può, inoltre, prescindere dal confronto con alcune delle disposizioni contenute nel d.lg. n. 36 del 2021 che ha riformato il mondo delle attività sportive dilettantistiche, ed in particolare dalla correlazione tra l'art. 8, comma 3, del d.lg. n. 36 del 2021 che consente alle società sportive dilettantistiche di remunerare, seppur entro certi limiti, i propri soci, e l'art. 3, comma 3, del d.lg. n. 112 del 2017 che introduce la possibilità per le imprese sociali costituite in forma societaria di distribuire utili ai soci, sempre entro limiti prefissati, sotto forma di aumento gratuito di capitale ovvero di emissione di strumenti finanziari.

Infatti, seppur tali norme appaiono sovrapponibili, va rammentato che nella disciplina dell'impresa sociale la limitazione alla distribuzione viene compensata da una serie di agevolazioni fiscali, sopra ricordate, concesse a coloro che vi apportano capitali, assumendosi il rischio d'impresa.

Tra l'altro non è altresì trascurabile che conservando l'assetto tradizionale, la SSD, nell'avvalersi della citata disposizione che consente la distribuzione degli utili, dovrebbe necessariamente rinunciare al non irrilevante beneficio della de-commercializzazione di cui all'art. 148, comma 3, del t.u.i.r.

Allontanandoci poi dall'ambito tributario, si evidenzia che a differenza della SSD tradizionale, all'impresa sociale è consentito svolgere, in aggiunta alle attività sportive dilettantistiche, ulteriori attività qualificate *ex lege* come di interesse generale, nonché quelle che pur non essendo espressamente contemplate nell'elenco CONI, e pertanto non qualificabili come 'sportive dilettantistiche', potrebbero rientrare nelle attività culturali di interesse sociale o nelle prestazioni sociosanitarie a seconda delle modalità di realizzazione. Si pensi a quelle realtà che abbinano all'attività sportiva anche attività riabilitative e fisioterapiche a carattere sociosanitario: dette realtà potrebbero aprire una importante riflessione rispetto alle opportunità di qualificarsi come imprese sociali.

6. *Considerazioni conclusive*

Sebbene il quadro fin qui delineato, con particolare riguardo agli aspetti fiscali, sembra chiaramente indirizzare la scelta verso l'impresa sociale, appare alquanto riduttivo limitare l'analisi della convenienza ad un mero calcolo delle maggiori o minori imposte da pagare.

Esistono ulteriori aspetti, di carattere non squisitamente fiscale, ma parimenti importanti, che una SSD deve necessariamente prendere in considerazione prima di operare la scelta di qualificarsi come impresa sociale.

La disciplina dell'impresa sociale, infatti, proprio a fronte del riconoscimento di misure fiscali favorevoli, impone modalità di gestione responsabili e trasparenti che nella SSD tradizionale risultano decisamente più attenuate.

Cominciamo con il rammentare che le imprese sociali sono tenute alla redazione “anche” del bilancio sociale. Adempimento che, seppur meritevole di pregio, rappresenta un ‘primo’ ulteriore obbligo che non incombe sulla SSD tradizionale. A ciò si aggiunge l'obbligo del collegio sindacale per le imprese sociali, che nelle SSD sussiste nei soli casi previsti dal codice civile. Si pensi, poi, all'attività ispettiva a cui le imprese sociali sono sottoposte annualmente ai sensi dell'art. 15, comma 4, del d. lg. n. 112 del 2017, nonché a quanto previsto dall'art. 7, comma 3, secondo cui «l'atto costitutivo deve prevedere specifici requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza per coloro che assumono cariche sociali» ed alla non semplice applicabilità di quanto disposto dall'art. 11, secondo cui negli statuti delle imprese sociali «devono essere previste adeguate forme di coinvolgimento dei lavoratori e degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alla loro attività».

Altro elemento da valutare è poi contenuto nell'art. 4 del d.lg. n. 112 del 2017, il quale dispone che nell'ambito delle imprese sociali per attività di direzione, coordinamento e controllo si intende quella esercitata dal soggetto che abbia la facoltà di nominare la maggioranza dei componenti dell'organo di amministrazione di una impresa sociale, precisando al terzo comma che gli enti con scopo di lucro non possono esercitare attività di direzione e coordinamento. Ciò significa che, ove la maggioranza dei soci della SSD o comunque le quote di maggioranza sia detenuto da una società commerciale, ipotesi frequente nell'ambito della gestione di attività sportive, la SSD non potrà mai qualificarsi come impresa sociale.

Nulla di tutto questo è previsto per le SSD.

Appare evidente, quindi, che la riflessione da operare dovrà spingersi oltre gli aspetti fiscali e prendere necessariamente in considerazione tutta una serie di adempimenti a cui sono tenute esclusivamente le imprese sociali e che rendono di fatto tale fattispecie meno affascinante di quanto potrebbe apparire.

Tutte le considerazioni fin qui fatte, inoltre, ci inducono sempre più a ritenere che, con riferimento al mondo dello sport, si renda necessario un raccordo strutturale tra la disciplina a quest'ultimo espressamente destinata e quella del Terzo settore.

In un siffatto contesto, infatti, un completamento della Riforma dello Sport dilettantistico³⁸ che tenga conto delle innegabili sinergie intercorrenti con il Terzo settore, permetterebbe ai sodalizi sportivi di valutare con maggiore consapevolezza le opportunità connesse all'iscrizione al RUNTS.

³⁸ Al riguardo si rammenta che l'art. 9, comma 1, della l. delega 9 agosto 2023 n. 111, ha attribuito al Governo il compito di completare e razionalizzare le misure fiscali oggi previste per gli enti sportivi, nell'ottica di un coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario, raccordando le previsioni di cui alla riforma dello Sport con la normativa riservata agli enti del Terzo settore.

Requisiti statutarî degli enti sportivi dilettantistici e agevolazioni fiscali: aspetti problematici

Stefano Fiorentino

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Cenni alla disciplina recata con il d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36 con particolare riguardo ai requisiti statutarî degli enti sportivi dilettantistici. – 2.1. La normativa del d.lg. n. 39 del 28 febbraio 2021 in tema di Registro nazionale degli enti sportivi dilettantistici (RNA-SD). – 3. Gli effetti tributari delle clausole di lucratività attenuata per le società sportive dilettantistiche di capitali: il regime forfettario opzionale previsto dalla l. 398 del 1991 – 4. La nozione «propria» di assenza di scopo di lucro stabilita dall'art. 148 del d.P.R., 22 dicembre 1986, n. 917: autonomia e criticità rispetto alle previsioni recate dai d.lg. 36 e 39 del 2021. – 5. Conclusioni.

1. *Introduzione*

Il tema a me affidato concerne le implicazioni tributarie derivanti dalla nuova disciplina stabilita per i requisiti statutarî degli enti sportivi dilettantistici¹ con i decreti legislativi del 28 febbraio 2021, n. 36 e 39, come modificati dal d.lg. 5 ottobre 2022, n. 163 e dal d.lg. 29 agosto 2023, n. 120².

In particolare, nel presente intervento si accennerà alla complessa convivenza delle misure fiscali di favore recate dalla l. 16 dicembre del 1991, n. 398 e dall'art. 148 del t.u.i.r. con la rinnovata disciplina intro-

¹ In termini generali sulla fiscalità delle attività sportive dilettantistiche si veda L. LETIZIA, *La tassazione delle attività sportive dilettantistiche*, Torino, 2023.

² Per approfondimenti sulla riforma degli enti sportivi dilettantistici si vedano G.L. NIGRO, *La riforma dello sport dopo il “decreto correttivo”*, in *Terzo settore, non profit e coop.*, 2022, 6 ss.; P. GUIDA, *Le novità operative in materia di associazioni e società sportive dopo la novella del 2021*, in *Notariato*, 2022, 63; N. RICCIARDELLI, *Gli adeguamenti statutarî e le attività delle ASD nella riforma dello sport*, *ivi*, 2022, 19 ss.; R. GUGLIELMO, *Attività sportive dilettantistiche e forme giuridiche utilizzabili*, *ivi*, 2023, 31; N. RICCIARDELLI, *Lo statuto delle Società sportive dilettantistiche*, *ivi*, 2023, 6 ss.; A. FICI, *I vantaggi e le convenienze dell'utilizzo dell'impresa sociale da parte di ETS, enti sportivi dilettantistici, enti for profit e pubbliche amministrazioni*, *ivi*, 2023, 46 ss.

dotta dai decreti legislativi n. 36 del 2021 e n. 39 del 2021; esula invece dallo stesso la disamina degli aspetti relativi all'imposta sul valore aggiunto, che sono oggetto di una distinta relazione.

Sin dalle premesse, può rilevarsi il mancato coordinamento della nuova disciplina introdotta per gli enti sportivi dilettantistici con i correlati regimi di agevolazione fiscale³; questi ultimi, ampiamente preesistenti all'introduzione della riforma, sono rimasti sostanzialmente immutati, nonostante il profondo rinnovamento intervenuto sul piano civilistico; ciò determina un'applicazione della disciplina fiscale piuttosto difficoltosa, se non talvolta potenzialmente contraddittoria rispetto alle finalità realizzate con la riforma.

A tal proposito, il mio intervento si propone un'analisi dei principali profili di interferenza tra la normativa civilistica e quella fiscale preesistente, offrendo alcuni spunti, ove possibile, nel senso di un'interpretazione sistematicamente coerente della disciplina tributaria con quella civilistica; ma auspicando, in ogni caso, un opportuno intervento di revisione legislativa delle disposizioni tributarie, che tenga conto delle novità intervenute sul piano civilistico.

2. *Cenni alla disciplina recata con il d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36 con particolare riguardo ai requisiti statutari degli enti sportivi dilettantistici*

In seguito alla riforma degli enti sportivi dilettantistici, introdotta con il d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, è stato previsto, tra l'altro, l'obbligo per le Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD) e le Società Sportive Dilettantistiche (SSD) di adeguare il proprio Statuto sociale secondo la normativa prevista dall'art. 7 del medesimo decreto entro il 30 giugno

³ Il d.lg. n. 39 del 2021 non contiene disposizioni specificamente rivolte alla materia tributaria, anche se, come si vedrà, contiene alcuni assunti espressamente rivolti a produrre effetti nell'ordinamento generale; il d.lg. n. 36 del 2021 espone al suo interno l'art. 12, rubricato disposizioni tributarie; tale norma, però, non opera alcun coordinamento con le disposizioni stabilite dall'art. 1 della l. n. 398 del 1991 ovvero dall'art. 148 del t.u.i.r. Rimarca la mancanza di uniformità della disciplina civilistica recata dalla riforma con quella prevista dal diritto tributario e dal diritto sportivo N. RICCIARDELLI, *Gli adeguamenti statutari degli enti sportivi dilettantistici nella riforma dello sport*, in *Studi mat.*, 29, 2023, 8.

2024⁴, provvedendo alla registrazione dello stesso presso l'Agenzia delle entrate⁵.

I profili in questione, come è noto e come si esaminerà nel prosieguo, oltre ad essere direttamente funzionali all'iscrizione nel registro degli enti sportivi dilettantistici, sono altresì rilevanti per l'applicazione dei regimi tributari «di favore» indicati in premessa e regolati dall'art. 1, l. n. 398 del 1991 e dall'art. 148, comma 3, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917⁶.

Ciò detto, i requisiti statutari richiesti agli enti in questione, già previsti nella normativa previgente, sono oggi puntualmente elencati nell'art. 7 del d.lg. n. 36 del 2021 con alcune importanti novità; come si vedrà, particolare rilievo assume oggi il requisito concernente l'assenza di scopo lucrativo, richiamato nell'art. 7, comma 1, lett. *d*, che rinvia, per la sua definizione, alla disciplina recata dal successivo art. 8; ciò perché, con la riforma, è stata introdotta una nozione di lucratività attenuata⁷, espressamente compatibile con il requisito di assenza dello scopo di lucro richiesto dall'art. 7, che si pone tuttavia in termini autonomi ed innovativi rispetto all'assetto previgente.

In termini estremamente sintetici, può dirsi che la normativa recata dall'art. 8 d.lg. n. 36 del 2021 riproduce, ai primi due commi⁸, talune li-

⁴ Cfr. art. 7, comma 1 *quater*, d.lg. n. 36 del 2021: «Fermo restando quanto previsto dal comma 1-bis, la mancata conformità dello statuto ai criteri di cui al comma 1 rende inammissibile la richiesta di iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche e, per quanti vi sono già iscritti, comporta la cancellazione d'ufficio dallo stesso. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche uniformano i propri statuti alle disposizioni del presente Capo I entro il 30 giugno 2024» (a tale data si è giunti in ragione di alcune proroghe). L'ultima parte del citato art. 7, comma 1 *quater*, d.lg. n. 36 del 2021, stabilisce che «le associazioni e le società sportive dilettantistiche uniformano i propri statuti alle disposizioni del presente Capo I entro il 31 dicembre 2023». A tal proposito, è stato rilevato (N. RICCIARDELLI, *Gli adeguamenti statutari degli enti sportivi dilettantistici nella riforma dello sport*, cit., 2, nota 2), dato il tenore letterale della norma, che il termine indicato dovrebbe essere opportunamente inteso quale scadenza per la deliberazione assembleare di approvazione delle modifiche statutarie ed alla successiva comunicazione della stessa al registro nazionale, e non invece non al completamento positivo dell'intera procedura di iscrizione.

⁵ Si ricorda che, per questa occasione, l'art. 12, comma 2 *bis*, d.lg. n. 36 del 2021 ha stabilito uno specifico regime di esenzione dall'imposta proporzionale di registro.

⁶ Sul punto v. L. LETIZIA, *La tassazione delle attività sportive dilettantistiche*, cit., 112 e 115 ss.

⁷ Cfr. in particolare art. 8 comma 3 e 4 *bis*.

⁸ Comma 1: «Le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano even-

mitazioni alla distribuzione di utili e avanzi di gestione, già riconducibili all'assenza di scopo di lucro nel senso tradizionalmente inteso.

Diversamente, al comma 3 e seguenti del medesimo articolo, sono disciplinate alcune ipotesi di attenuazione dello scopo lucrativo, riservate agli enti sportivi dilettantistici costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative, che consentono invece determinate modalità di distribuzione dell'utile realizzato, seppure all'interno di precisi limiti: tale remunerazione del capitale investito al socio può avvenire sia mediamente, attraverso forme di destinazione di parte degli utili ad aumento gratuito del capitale e successiva restituzione al socio del capitale così rivalutato; sia direttamente, attraverso la distribuzione di dividendi ai soci della società sportiva dilettantistica, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

Ai sensi di quanto stabilito dagli articoli 7 e 8 del d.lg. n. 36 del 2021, dunque, gli statuti di determinati enti sportivi dilettantistici, quelli cioè costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative, possono oggi prevedere forme di distribuzione dell'utile, ovviamente nel rispetto dei limiti stabiliti dal medesimo art. 8⁹; disponendo in tal modo, i me-

tuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio». Comma 2: «Ai fini di cui al comma 1 e fatto salvo quanto previsto dai commi 3 e 4-*bis*, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si applica l'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-*bis*, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112».

⁹ Art. 8, comma 3: «Se costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, del codice civile, gli enti dilettantistici possono destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato. Le disposizioni di cui al primo periodo non si applicano agli enti costituiti nelle forme delle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 2512 del codice civile». Comma 4 «Negli enti dilettantistici che assumono le forme di società di capitali e cooperative di cui al Libro V, Titoli V e VI, del codice civile

desimi enti societari rispettano il requisito di «assenza del fine di lucro» previsto dalla disciplina civilistica ad essi dedicata, e possono così ottenere l'iscrizione nel registro nazionale quali enti sportivi dilettantistici.

Il regime di lucratività attenuato in esame è stato introdotto dal legislatore al fine di incoraggiare le attività in esame; tuttavia, seppure chiaramente destinato ad operare una regolazione civilistica «speciale»¹⁰ di tali società nell'ambito di un tale scopo, lascia in disparte i correlati e preesistenti regimi fiscali di favore; ciò può dirsi, in prima battuta, in base ad una ricognizione del contenuto testuale degli articoli 7 e 8, dalla quale non è dato rilevare alcun espresso riferimento ad eventuali effetti tributari delle clausole di lucratività attenuata, di là da quelli civilistici.

Né tantomeno l'eventuale valenza espansiva delle disposizioni in esame, nel senso di una loro diretta e prevalente efficacia anche ai fini delle norme tributarie di favore, persino in termini di eventuale abrogazione implicita di queste ultime ove testualmente incompatibili con le prime, pare immediatamente rinvenibile sul piano sistematico.

Ciò, quantomeno, prendendo le mosse dal contenuto testuale e complessivo del d.lg. n. 36 del 2021¹¹.

è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3». Comma 4 *bis*: «Al fine di incoraggiare l'attività di avviamento e di promozione dello sport e delle attività motorie, la quota di cui al comma 3 è aumentata fino all'ottanta per cento per gli enti dilettantistici di cui al medesimo comma 3 diversi dalle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 2512 del codice civile che gestiscono piscine, palestre o impianti sportivi in qualità di proprietari, conduttori o concessionari. L'efficacia di tale misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea».

¹⁰ Precisamente, il regime di lucratività attenuata costituisce a sua volta una deroga al regime speciale che, in deroga all'art. 2247 c.c., vieta la distribuzione degli utili per le SSD; il comma 1 *ter* dell'art. 7, del d.lg. n. 36 del 2021, infatti, chiarisce che le SSD «sono disciplinate dalle disposizioni del codice civile riguardanti il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto e la forma societaria adottata. Rimangono escluse le disposizioni riguardanti la distribuzione degli utili, fatto salvo quanto previsto dall'art. 8, commi 3 e 4 *bis*, e la distribuzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento».

¹¹ *Contra*, sia pure problematicamente, si veda invece N. RICCIARDELLI, *Gli adeguamenti statuari degli enti sportivi dilettantistici nella riforma dello sport*, cit., 10, ove l'a., argomentando in base al citato comma 1 *ter* dell'art. 7 d.lg. n. 36 del 2021, osserva: «Potrebbe allora affermarsi la rilevanza della disciplina civilistica e di settore delle SSD, ritenendo queste ultime normate e regolate esclusivamente dalle disposizioni civilistiche e da quelle dell'ordinamento sportivo, da cui sarebbe possibile ricavare sia la fattispecie sia la nozione di SSD, mentre le norme fiscali andrebbero solamente adattate alla nozione civilistica e sportiva delle SSD. Per questa via l'assenza dello scopo di lucro richiesta

In senso contrario, infatti, si osserva che la riforma recata dal d.lg. n. 36 del 2021 non delinea un sistema compiuto e giuridicamente omnicomprensivo degli enti sportivi dilettantistici, quanto piuttosto uno specifico segmento, per quanto ampio e significativo, della regolazione giuridica riferita a tali enti¹².

Di là da ciò, sussistono ulteriori argomenti per confermare che le disposizioni recate dal d.lg. n. 36 del 2021 in tema di lucratività attenuata sono da intendere quali norme civilistiche, e non tributarie.

Va tenuto nel debito conto, in primo luogo, che all'interno del medesimo decreto sono chiaramente individuate quali sono le «norme tributarie» da esso recate, racchiuse peraltro dal legislatore all'interno di un unico articolo, espressamente rubricato in tal senso¹³.

Fuori dalle norme rinvenibili nell'art. 12, evidentemente, le altre disposizioni recate dal d.lg. n. 36 del 2021 non paiono dunque destinate *ex se* a produrre effetti nella materia tributaria; ciò può dirsi, in particolare, per la disciplina di cui agli art. 7 e 8, che ha un contenuto precettivo spiccatamente rivolto all'ambito civilistico, ivi compresa la

dalla disciplina tributaria andrebbe calata all'interno della nozione civilistica di SSD con lucratività attenuata, come ricavabile dalla recente riforma dello sport».

¹² Tant'è che, anche sul piano civilistico, la disciplina del registro nazionale degli enti sportivi dilettantistici è contenuta in separato decreto legislativo (d.lg. 28 febbraio 2021, n. 39).

¹³ L'art. 12, già citato, infatti, rubricato espressamente «Disposizioni tributarie», concerne precisamente: (comma 1) *i*) la non applicazione della ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto di cui all'articolo 28, secondo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sui contributi erogati dal CONI, dalle Federazioni Sportive Nazionali e dagli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI, alle società e associazioni sportive dilettantistiche, stabilendo; (comma 2) *ii*) l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli atti costitutivi e di trasformazione delle associazioni e società sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline sportive associate e degli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva; (comma 2 *bis*) l'esenzione dall'imposta di registro delle modifiche statutarie adottate entro il 30 giugno 2024, se aventi lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni necessarie a conformare gli statuti alle disposizioni del presente decreto; (comma 3) *iii*) la riconducibilità fiscale *ex lege* nell'ambito delle spese di pubblicità di cui all'art. 108 comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per il soggetto erogante, dei corrispettivi in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni e gruppi sportivi scolastici che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle Federazioni Sportive Nazionali o da Enti di Promozione Sportiva.

previsione recata dall'art. 7 comma 1 *ter*¹⁴; da quest'ultima disposizione, infatti, che qualifica espressamente le disposizioni in tema di lucratività attenuata quali deroghe alla disciplina del codice civile, non si desume alcuna indicazione nel senso di una «diretta» applicabilità di tale speciale regolazione civilistica alla materia tributaria.¹⁵

Occorre dunque prendere atto, come accennato in premessa, dell'assenza di un coordinamento tra le importanti innovazioni apportate ai requisiti statutari degli enti sportivi dilettantistici e la correlata disciplina fiscale, che non pare risolvibile prendendo le mosse dalla disciplina del d.lg. n. 36 del 2021; ritenendo cioè quest'ultima «prevalente» perché nuova disciplina «organica di settore» e, come tale, automaticamente applicabile anche alle disposizioni tributarie concernenti gli enti sportivi dilettantistici.

Ciò detto, l'impatto delle nuove norme civilistiche sulla fiscalità di tali enti, di là da quanto regolato dall'art. 12 del d.lg. n. 36 del 2021, va a tutt'oggi risolto all'interno delle pregresse ed autonome formulazioni normative previste dalla legislazione tributaria; la cui applicazione, come si vedrà, opera talvolta in senso divergente rispetto alle previsioni recate dal d.lg. 36 del 2021.

2.1. *La normativa del d.lg. n. 39 del 28 febbraio 2021 in tema di Registro nazionale degli enti sportivi dilettantistici (RNASD)*

Esaminata rapidamente la nuova disciplina statutaria delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche, rimane da accennare alla connessa disciplina concernente l'istituzione e gli effetti del registro nazionale di tali enti, anch'essa recentemente rinnovata ai sensi del già citato d.lg. n. 39 del 2021.

In primo luogo, è utile a tal proposito ribadire che la mancanza nell'atto costitutivo o nello statuto sociale dei requisiti stabiliti negli articoli 7 e 8 preclude espressamente, ai sensi del citato comma 1 *quater* del medesimo articolo 7, la richiesta di iscrizione nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RNASD)¹⁶ e ne comporta la cancellazione d'ufficio, per gli enti già iscritti.

¹⁴ Il cui testo è riprodotto, per comodità di lettura nella precedente nota 11.

¹⁵ In senso diverso, come già detto alla precedente nota 12, N. RICCIARDELLI, *Gli adeguamenti statutari*, cit., 10.

¹⁶ Registro istituito presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri.

A propria volta, l'iscrizione dell'ente sportivo dilettantistico nel RNASD, è da ritenere pacificamente ammessa anche in presenza di previsioni statutarie che consentono la lucratività attenuata così come regolata dall'art. 8.

Vale la pena notare che gli effetti giuridici strettamente riconducibili a tale iscrizione, diversamente da quanto detto per gli articoli 7 e 8 del d.lg. n. 36 del 2021, non sono destinati ad assumere rilievo solo sul piano civilistico, ma piuttosto nell'ordinamento generale, ivi compreso il settore tributario: ciò perché, ai sensi di quanto espressamente stabilito nell'art. 5 d.lg. n. 39 del 2021, tale iscrizione, oltre ad attestare la natura «sportiva» dell'attività esercitata¹⁷, certifica, a valle di essa, la natura dilettantistica di Società e Associazioni sportive, «per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica»¹⁸.

Sul punto è utile osservare che la nuova disciplina prevede una particolare procedura per l'iscrizione nel medesimo registro, differenziando gli enti che desiderano acquisire la personalità giuridica dagli altri enti sportivi dilettantistici.

Nel primo caso, il riformulato art. 14, comma 2, d.lg. n. 39 del 2021, attribuisce al notaio rogante la legittimazione all'attivazione del procedimento pubblicitario nel RNASD per l'iscrizione degli atti costitutivi delle associazioni sportive dilettantistiche che desiderano acquistare la personalità giuridica; tale procedura di attribuzione della personalità giuridica opera in deroga al procedimento stabilito dal d.P.R. n. 361 del 2000¹⁹.

¹⁷ Art. 5, comma 1, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 39: «Nel Registro sono iscritte tutte le Società e Associazioni sportive dilettantistiche e gli altri enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6, comma 1, decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, che svolgono attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa, e che posseggono i requisiti richiesti dall'articolo 6 del presente decreto. Il Dipartimento per lo sport verifica la natura sportiva dell'attività nei casi in cui l'attività dichiarata non rientri tra quelle svolte nell'ambito di una Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI o dal CIP. L'Autorità politica delegata in materia di sport provvede annualmente ad aggiornare l'elenco delle attività sportive, coinvolgendo il CONI e il CIP per gli ambiti di rispettiva competenza».

¹⁸ L'art. 5, comma 2, d.lg. n. 39 del 2021 recita testualmente: «L'iscrizione nel Registro certifica la natura dilettantistica di Società e Associazioni sportive, per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica».

¹⁹ Sul punto cfr. N. RICCIARDELLI, *Gli adeguamenti statutarî degli enti sportivi dilettantistici nella riforma dello sport*, cit., 6.

Al di fuori di tale ipotesi, il procedimento di iscrizione al RNASD previsto dall'art. 6, d.lg. n. 39 del 2021, come modificato dal c.d. decreto correttivo *bis* (d.lg. 29 agosto 2023, n. 120), è rimesso in via esclusiva alle Federazioni sportive nazionali, alle Discipline sportive associate ed agli Enti di promozione sportiva affiliati.

È quindi ancora valorizzato il ruolo delle Federazioni nazionali, a cui il legislatore attribuisce il compito di verificare «la conformità dello statuto del richiedente ai principi previsti nel proprio statuto, approvato dal CONI o CIP, secondo le rispettive competenze, o, in mancanza di un organismo affiliante, secondo le modalità stabilite nel provvedimento di cui all'articolo 1»²⁰.

Evitando approfondimenti che esulano dalla presente indagine, può essere precisato che gli effetti di tale iscrizione vanno essenzialmente intesi nel senso di una certificazione di conformità «formale» della natura dilettantistica dell'ente, anche sul piano della qualificazione tipologica come attività propriamente «sportiva» della stessa²¹, non essendo tuttavia previsti e regolati specifici controlli di tipo sostanziale sull'attività effettivamente svolta.

Nel concludere la rapida disamina sulla normativa civilistica correlata alle clausole statutarie degli enti sportivi dilettantistici, si rileva dunque una diversificata efficacia della stessa, ai fini dell'applicazione delle nuove clausole statutarie per le norme fiscali di favore: limitata ai profili civilistici, per le norme recate dagli articoli 7 e 8 del d.lg. n. 36 del 2021; estesa invece all'ordinamento generale, ma limitatamente agli aspetti «formali» ed alla qualificazione «tipologicamente» sportiva dell'attività svolta, per quelle introdotte con l'art. 5 del d.lg. n. 39 del 2021.

3. *Gli effetti tributari delle clausole di lucratività attenuata per le società sportive dilettantistiche di capitali: il regime forfettario opzionale previsto dalla l. 398 del 1991*

Nel verificare gli effetti tributari delle nuove clausole di lucratività attenuata previste dall'art. 8 del d.lg. n. 36 del 2021, può essere immediatamente precisato che la remunerazione dei soci conseguente

²⁰ Art. 6, comma 1, d.lg. n. 39 del 2021.

²¹ In questo senso si veda il contenuto dell'art. 5 del d.lg. n. 39 del 2021.

all'applicazione di tali clausole, non si sottrae alle regole ordinarie di imposizione su tale tipologia di redditi.

Le distribuzioni in oggetto, cioè, rileveranno fiscalmente quali rendimenti del capitale investito: sia direttamente, quali dividendi, che indirettamente, quali restituzioni di capitale eccedenti il valore fiscalmente riconosciuto delle quote; per cui tali somme, in assenza di disposizioni tributarie specifiche che operino deroghe o regimi differenziati, risulteranno tendenzialmente attratte all'interno della categoria dei redditi di capitale, senza particolari differenze rispetto alle ordinarie forme di remunerazione del capitale societario investito, secondo le regole generali del t.u.i.r.²²

Più problematico, invece, è valutare i riflessi delle clausole statutarie di lucratività attenuata rispetto all'applicazione dei regimi tributari di favore concernenti la tassazione degli enti sportivi dilettantistici.

A tal fine si confronta, preliminarmente, la normativa recata dalla l. 398 del 1991.

Evitando di dilungarsi sulle caratteristiche oggettive di tale regime, può dirsi rapidamente che lo stesso, di tipo opzionale, oltre a consentire una significativa attenuazione degli adempimenti contabili ordinariamente previsti dalla legislazione fiscale (art. 2, commi da 1 a 4)²³, prevede un regime forfettario di determinazione dell'imponibile, che opera

²² In termini generali sulla tassazione dei redditi finanziari, v. G. CORASANITI, *Le attività finanziarie nel diritto tributario*, Milano, 2013; A. MARINELLO, *Redditi di capitale e redditi diversi di natura finanziaria*, Torino, 2018.

²³ L. 16 dicembre 1991, n. 398, art. 2, comma 1: «I soggetti di cui all'articolo 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». Comma 2: «I soggetti che fruiscono dell'esonero devono annotare nella distinta d'incasso o nella dichiarazione di incasso previste, rispettivamente, dagli articoli 8 e 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, opportunamente integrate, qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali». Comma 3: «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'articolo 74, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633». Comma 4: «Le fatture emesse e le fatture di acquisto devono essere numerate progressivamente per anno solare e conservate a norma dell'articolo 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. Sono fatte salve le disposizioni previste dalla legge 10 maggio 1976, n. 249, in materia di ricevuta fiscale, dal decreto del Presidente della Repubblica 6 ottobre

una deroga al regime ordinario di tassazione delle imposte sui redditi previsto nel d.P.R. n. 917 del 1986.

Precisamente, esercitando l'opzione in oggetto, il reddito imponibile degli enti sportivi dilettantistici «è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali»²⁴.

Di là dagli aspetti oggettivi del regime in esame, quelli più rilevanti ai fini della presente indagine sono quelli inerenti ai profili soggettivi dei beneficiari, che consentono cioè l'esercizio dell'opzione unicamente agli enti che possiedono determinati requisiti.

Essi sono disciplinati dall'art. 1 della l. n. 398 del 1991, che li articola nei termini seguenti: *i)* costituzione nella forma di associazione sportiva dilettantistica «senza scopo di lucro»²⁵; *ii)* proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali conseguiti nel periodo d'imposta precedente non superiore a lire 360 milioni (di lire)²⁶; *iii)* affiliazione alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione spor-

1978, n. 627, in materia di documento di accompagnamento dei beni viaggianti, nonché dalla legge 26 gennaio 1983, n. 18, in materia di scontrino fiscale».

²⁴ V. art. 2, l. n. 398 del 1991, comma 5.

²⁵ Il regime in esame, unitamente alle altre disposizioni tributarie di favore concernenti le associazioni sportive dilettantistiche, è stato successivamente esteso alle società sportive dilettantistiche dall'art. 90 della l. n. 289 del 2002.

²⁶ Art. 1 l. n. 398 del 1991: Comma 1 «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 d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a lire 360 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'articolo 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'articolo 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». Comma 2: «Nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui al comma 1 e che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di lire 360 milioni, cessano di applicarsi le disposizioni della presente legge con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite superato». Comma 3: (Comma abrogato).

tiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti; *iv*) svolgimento di attività sportive dilettantistiche.

In merito al requisito che prevede una soglia massima di proventi derivanti dall'attività commerciale, può escludersi immediatamente una particolare problematicità applicativa dello stesso rispetto alla riforma recata dal d.lg. n. 36 del 2021; ciò perché, una volta esclusa sistematicamente la natura *ex se* esclusiva del regime civilistico di tali enti anche per gli aspetti tributari, è agevole rilevare che il limite in questione non presenta diretti profili di interferenza con la nuova disciplina degli enti sportivi dilettantistici, radicandosi in termini autonomi e «tipicamente» tributari; da una tale considerazione deriva, conseguentemente, che la sussistenza di tale requisito va risolta interamente nell'ambito dei principi e delle regole dell'ordinamento tributario che attengono a tali aspetti.

La medesima conclusione non è così facile per gli altri requisiti.

Nell'art. 1 della l. n. 398 del 1991, in particolare, è testualmente indicata l'esigenza che l'associazione sportiva dilettantistica sia costituita «senza scopo di lucro»; tale nozione, priva di specifica definizione nella normativa tributaria *de qua*, è stata abitualmente intesa ed applicata in termini letterali e stringenti, sia sul piano civilistico che tributario.

Per gli enti sportivi costituiti in forma associativa, questo requisito permane a tutt'oggi in termini sostanzialmente analoghi e rigorosi sul piano civilistico, anche dopo le modifiche recate dal d.lg. n. 36 del 2021; per cui non si rilevano particolari novità o difficoltà di coordinamento tra la disciplina tributaria e quella civilistica.

Occorre però considerare che il regime fiscale di favore in oggetto, come già accennato, pur se testualmente previsto per le ASD, è stato esteso alle società sportive dilettantistiche dall'art. 90 l. 289 del 2002, che al comma 1, stabilisce: «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».

L'art. 90 citato, peraltro, anche dopo la recente modifica intervenuta per effetto dell'art. 14 del d.l. 9 agosto 2024, n. 113, si limita anch'esso a richiamare genericamente l'assenza dello scopo di lucro senza esprimere alcuna indicazione sul contenuto di tale concetto, neppure in termini di rinvio a talune norme piuttosto che ad altre.

Ciò premesso, in ossequio alle indicazioni già espresse nei paragra-

fi precedenti, può essere preliminarmente affermato che la soluzione interpretativa dell'enunciato «senza fine di lucro» previsto dall'art. 1 della l. l. n. 398 del 1991 e dall'art. 90 l. n. 289 del 2002 va in ogni caso ricercata primariamente all'interno della disciplina tributaria, nonché in ragione dei criteri di interpretazione dei regimi fiscali di favore.

Muovendosi in tale ordine di idee, sembrano in questo caso ipotizzabili due opzioni interpretative.

Secondo una prima ipotesi, si potrebbe propendere, ai fini del regime previsto dalla l. n. 398 del 1991, per l'applicazione di una nozione stringente e restrittiva di assenza di scopo di lucro, preclusiva cioè delle clausole di lucratività attenuata; a ciò si giungerebbe facendo leva essenzialmente sulla tradizionale tassatività delle norme fiscali di favore, nonché sulla *ratio legis* originaria di tale misura, che indubbiamente si legava ad un requisito stringente di assenza di scopo di lucro, all'epoca vigente sia sul piano civilistico che tributario, ma a tutt'oggi presente nella disciplina tributaria prevista per la tassazione dei redditi degli enti non commerciali²⁷.

In senso contrario, occorre però considerare quanto segue: *i*) la normativa fiscale prevista dalla l. n. 398 del 1991, analogamente a quella civilistica di cui al d.lg. n. 36 del 2021, contiene un regime (di favore) «specificamente» riferito agli enti sportivi dilettantistici; *ii*) nell'ordinamento tributario, diversamente da quello civilistico vigente, non vi è una nozione di assenza di scopo di lucro peculiare per le «società sportive dilettantistiche»²⁸.

Per tali ragioni, ferma la difficoltà interpretativa, si reputa più coerente e ragionevole, sul piano sistematico, intendere il riferimento anodino operato dalla disciplina fiscale *de qua*²⁹ quale rinvio mobile alla nozione di assenza di scopo di lucro «propria» delle società sportive dilettantistiche, così come oggi regolata nell'art. 8 del d.lg. n. 36 del 2021.

Una tale opzione interpretativa, inoltre, potrebbe trovare conforto attenuando i tradizionali canoni di interpretazione pregiudizialmente restrittivi delle norme di agevolazione fiscale, quali norme «eccezionali».

²⁷ Cfr. art. 148, comma 8 del t.u.i.r., su cui *infra*.

²⁸ Tale non è, infatti, quella recata dall'art. 148, comma 8, d.P.R. n. 917 del 1986. Il regime di favore contenuto nell'art. 148, comma 3 ss. del t.u.i.r., infatti, cui si lega la definizione di assenza di scopo di lucro delineata dal successivo comma 8, come si vedrà meglio *infra*, ricomprende al suo interno gli enti sportivi dilettantistici ma non è previsto «esclusivamente» per tale tipologia di enti.

²⁹ Art. 1 della l. n. 398 del 1991 e art. 90 l. n. 289 del 2002.

li»; valorizzandone cioè adeguatamente la *ratio* extrafiscale, allorché essa è effettivamente rivolta all'attuazione sistematicamente coerente di principi costituzionali³⁰ che, come l'art. 53 cost., meritano anch'essi primaria protezione.³¹

Altre questioni si pongono, infine, per il ruolo «testualmente» attribuito dalla normativa fiscale *de qua* al requisito dell'affiliazione dell'ente sportivo alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di

³⁰ Sia pure in termini di rapidissimi e sbrigativi cenni, può dirsi che il fenomeno sportivo riceve considerazione nell'art. 117, comma 3, cost., oltre a rilevare nell'ambito dell'art. 38 che tutela il diritto alla salute. Per un'analisi dell'inserimento dell'ordinamento sportivo in quello costituzionale si veda, T.E. FROSINI, *L'ordinamento sportivo nell'ordinamento costituzionale* in *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, Atti del 3° Convegno Nazionale SISDic, Napoli, 2009, 305 ss. In generale, sulle tematiche che coinvolgono le società sportive dilettantistiche ed i profili valoriali da esse implicati, si rinvia a E. BATTELLI, *L'organizzazione e i soggetti dell'ordinamento sportivo*, in ID. (a cura di), *Diritto privato dello sport*, Torino, 2021, 44 ss.; M. CIAN, *Le società sportive: profili di specialità*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2022, 1391 ss.; A.M. GAMBINO e V. OCCORSIO, *La riforma delle società sportive*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, 269 ss.; R. LANDI, *Gli enti sportivi dilettantistici dopo la riforma. Prime note critiche*, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2022, 324 ss.; A. MAIETTA, *Profili civilistici e tutela giustiziale nel diritto sportivo*, Milano, 2022, 73 ss.; M. PITTALIS, *Sport e Diritto. L'attività sportiva tra performance e vita quotidiana*, Padova-Milano, 2022, 112 ss.; M. RUBINO DE RITIIS, *Le "nuove" società sportive dilettantistiche*, in *giustiziavivile.com*, 2021, 1 ss.; A. SANTUARI, *Gli enti sportivi dilettantistici (ESD) e i rapporti giuridici di collaborazione con gli enti pubblici alla luce del codice del Terzo settore e della riforma dello sport*, in *Dir. sport*, 2021, 5 ss.; ID., *Le associazioni sportive dilettantistiche tra principio di sussidiarietà orizzontale e attività di interesse generale: le convenzioni ex art. 56 del Codice del Terzo settore*, *ivi*, 2023, 10 ss.; G. MARASÀ, *Le società: profili sistematici e funzione*, in *Tratt. soc. Donativi*, Milano, 2022, 130 ss.; M. RENNA, *Sport e terzo settore*, in *Istituzioni di diritto sportivo per Scienze motorie e sportive*, in M. DI MASI (a cura di), *Lezioni e materiali*, Torino, 2023, 127 ss.

³¹ Per alcune riflessioni sui profili concettuali ed applicativi delle norme tributarie «di favore», anche in ragione dei più recenti e condivisibili orientamenti della Corte costituzionale, cfr. S. FIORENTINO, *L'agevolazione fiscale: riflessioni critiche e spunti ricostruttivi*, in *Dir. proc. trib.*, 2022, 254 e 259 ss. In termini più generali, ma in ogni caso critici rispetto ad un mero approccio restrittivo nell'applicazione delle norme agevolative, cfr., senza pretesa di completezza, B. GRIZIOTTI, *L'interpretazione funzionale dell'imposta di registro su un atto di mutuo per scuola professionale comunale*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, 107; A. FEDELE, *La sentenza della Corte costituzionale come "rimedio" al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 177; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2020, 208; G. RAGUCCI, *Postilla allo scritto di Stefano Fiorentino sulle clausole generali il divieto di abuso, con aggiunta sull'integrazione analogica delle disposizioni tributarie di favore: fiat iustitia et pereat mundus*, in R. SACCHI (a cura di), *Il ruolo delle clausole generali in una prospettiva multidisciplinare*, Milano, 2021, 586.

promozione sportiva riconosciuti, nonché allo svolgimento di attività sportiva dilettantistica.

A tal proposito si rileva, in primo luogo, il mancato coordinamento dell'art. 1 l. n. 398 del 1991 con la nuova disciplina recata dal d.lg. n. 39 del 2021 concernente l'iscrizione al registro nazionale delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche (RNASD); ciò perché, mentre l'art. 1 attribuisce testualmente un rilievo specifico al requisito affiliativo, oggi un tale riferimento appare desueto alla stregua della disciplina recata dal d.lg. n. 39 del 2021.

Con la riforma, infatti, pur permanendo un ruolo riconosciuto legislativamente all'affiliazione dell'ente, tale profilo opera in termini meramente strumentali all'iscrizione del medesimo ente nel RNASD; per cui, in termini sistematicamente coerenti con la nuova disciplina recata da d.lg. n. 39 del 2021, è l'iscrizione nel RNASD che va assunta come requisito «formale» idoneo ad attestare la natura sportivo dilettantistica dell'ente, e non la mera affiliazione³².

Il mancato «allineamento» della norma fiscale al nuovo regime del RNASD, ferma l'opportunità di un intervento legislativo, si reputa tuttavia risolvibile in via interpretativa, seppure mediante alcune inevitabili «forzature» testuali della disciplina fiscale.

Dando cioè il giusto risalto, in termini espansivi e sistematicamente prevalenti, a quanto indicato nell'art. 5 del d.lg., 28 febbraio 2021, n. 39; tale disposizione, infatti, ribadendo espressamente che tale iscrizione certifica la natura dilettantistica di società e associazioni sportive «per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica», può oggi ritenersi applicabile anche sul piano fiscale, conformando, ovvero abrogando implicitamente, le norme in tema di affiliazione.

Ciò detto, rimane però sullo sfondo un'ulteriore questione, concernente eventuali contestazioni fiscali volte a negare l'effettività dell'attività dilettantistica svolta, pur in presenza dei prescritti requisiti formali e statutari.

È indubbiamente vero, come detto, che l'iscrizione al RNASD è idonea a certificare la sussistenza «formale» della natura dilettantistica dell'ente «per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica».

³² Considera l'iscrizione nel registro nazionale condizione indispensabile per usufruire delle misure sottrattive del carico fiscale contemplate dagli artt. 148 t.u.i.r. e 90, l. n. 289 del 2002, L. LETIZIA, *o.u.c.*, 112.

La medesima iscrizione, tuttavia, non impedisce controlli sull'attività «sostanzialmente» esercitata dall'ente dilettantistico, rivolti a contestare, cioè, la conformità dell'attività effettivamente esercitata rispetto alla natura «formalmente» dilettantistica dell'ente.

In primo luogo, nel senso indicato, si osserva che una tale preclusione non emerge dal dato normativo testualmente recato dal d.lg. n. 39 del 2021; né tantomeno la si può ricavare sistematicamente, dal momento che la disciplina *de qua* (cfr. art. 5 e 6 d.lg. n. 39 del 2021) rimette l'iscrizione unicamente alla verifica delle caratteristiche tipologicamente «sportive» dell'attività esercitata³³ ed al rispetto «formale» dei requisiti statuari³⁴, ma non prevede a tal fine controlli sostanziali sull'attività «effettivamente» svolta dall'ente.

In secondo luogo, con ancora maggiore evidenza, quanto appena detto trova conforto nel contenuto dell'art. 9 del d.lg. n. 39 del 2021; tale disposizione, infatti, nel prevedere espressamente tra le ipotesi che possono dar luogo alla cancellazione d'ufficio dal registro, anche quelle conseguenti a «provvedimenti della competente autorità giudiziaria ovvero tributaria, divenuti definitivi», fa salvi gli ordinari controlli sulle attività in questione, di là da quelli specificamente regolate nel decreto.

È dunque oggi legislativamente confermato che l'iscrizione al RNASD, analogamente a quanto sostenuto in passato per la sussistenza dell'affiliazione a Federazioni nazionali³⁵, non preclude affatto una contestazione tributaria che si fondi sulla mancata rispondenza dell'attività svolta «in concreto» dall'ente, rispetto a quella risultante sul piano dei requisiti formali³⁶.

³³ Considerate *in re ipsa* sussistenti nel caso di attività svolta nell'ambito di una Federazione sportiva nazionale, di Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI o dal CIP; ovvero, fuori da tali casi, rimessa alla verifica del Dipartimento dello sport (cfr. art. 5, comma 1, d.lg. n. 39 del 2021).

³⁴ Cfr. il già citato art. 6 d.lg. n. 39 del 2021.

³⁵ La giurisprudenza tributaria di legittimità, con orientamento consolidato, ha affermato che «[i]n tema di agevolazioni tributarie [...], la spettanza [...] in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al Coni», Cass., 5 agosto 2016, n. 16448, in *DeJure online*. Cfr. anche Cass., 24 novembre 2017, n. 28175, *ivi*.

³⁶ In termini generali sulla prevalenza dell'attività effettivamente svolta rispetto al dato formale risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, cfr. in dottrina M. POLANO,

Ai fini della spettanza del regime di favore previsto dalla l. n. 398 del 1991, assumono dunque separato rilievo i requisiti di tipo formale rispetto a quelli sostanziali, sia sul piano della regolazione normativa che dei controlli.

In tal senso, i requisiti statutari degli enti sportivi dilettantistici, ivi compresa l'assenza dello scopo di lucro, ma anche la natura «tipologicamente» sportiva dell'attività esercitata, ricevono la propria essenziale e peculiare regolazione in base alla disciplina civilistica (in primo luogo ai sensi del d.lg. n. 36 del 2021); che, a sua volta, seppure limitatamente a tali aspetti, riceve avallo e coerenza sistematica nell'ordinamento generale in seguito all'iscrizione dell'ente nel registro nazionale regolato dal d.lg. n. 39 del 2021, subordinatamente alle verifiche a tal fine previste.

Diversamente, i controlli sostanziali concernenti l'attività effettivamente svolta dall'ente, ivi compresi quelli tributari, sono estranei al procedimento di iscrizione ed alla regolazione ivi prevista, e rimangono essenzialmente rimessi ai principi ed alla disciplina settoriale di volta in volta coinvolta dalla concreta operatività dell'ente.

Nei limiti di tali precisazioni, sono quindi da ritenere ancora attuali e condivisibili, gli orientamenti della dottrina e della giurisprudenza tributaria che hanno variamente specificato la distinzione tra la sussistenza dei requisiti formali, la cui mancanza è in sé tendenzialmente preclusiva del regime fiscale, ed il diverso profilo assunto dalla non rispondenza «effettiva» dell'attività svolta rispetto a quanto risultante sul piano formale; che, ove rilevata, conduce anch'essa al venir meno dell'agevolazione³⁷.

Attività commerciali e imprese nel diritto tributario, Padova, 1984, 187 ss.; L. CASTALDI, *Gli enti non commerciali nelle imposte sui redditi*, Torino, 1999, 229 ss.; M. INTERDONATO, *Il regime fiscale dei consorzi tra imprenditori*, Milano, 2004, 80. *Contra*, con maggiore propensione a valorizzare il dato formale, si veda invece A. GIOVANARDI, *La determinazione dell'oggetto esclusivo o principale degli enti non societari*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 25; A. PROTO, *Attività istituzionali di enti diversi dalle società: ipotesi di definizione*, in *Rass. trib.*, 1990, 310.

³⁷ Su tali questioni, con specifico riferimento agli enti sportivi dilettantistici, cfr. tra le tante Cass., 13 novembre 2019, n. 29402, in *DeJure online*; Cass., 5 aprile 2019, n. 9614, *ivi*; Cass., 24 novembre 2017, n. 28175, *ivi*; in dottrina, oltre agli Autori citati nella nota precedente, cfr. G. RAGUCCI, *Il principio di legalità tributaria impone l'irrelevanza delle iscrizioni del CONI per l'accesso ai benefici fiscali degli enti sportivi dilettantistici*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 996 ss.; N. FORTE, *Associazioni sportive dilettantistiche: le violazioni formali non fanno decadere le agevolazioni fiscali*, in *Corr. trib.*, 2013, 2530 ss.; nonché,

4. *La nozione «propria» di assenza di scopo di lucro stabilita dall'art. 148 del d.P.R., 22 dicembre 1986, n. 917: autonomia e criticità rispetto alle previsioni recate dai d.lg. 36 e 39 del 2021*

L'art. 148 del d.P.R. n. 917 del 1986, ai commi 1 e 2, indica, nella cornice generale di attività commerciale regolata dall'art. 55 del medesimo t.u.i.r., talune ipotesi di attività da qualificare specificamente «non commerciali ovvero commerciali», ove poste in essere da enti non commerciali di tipo associativo³⁸.

Il comma 3 del medesimo art. 148³⁹, in deroga ai commi precedenti, prevede, per una tipologia ancor più ristretta di enti non commerciali, essenzialmente «le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche», un regime fiscale più favorevole, operando la c.d. de-commercializzazione dei 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 nazio-

più recentemente, L. LETIZIA, *La tassazione delle attività sportive dilettantistiche*, cit., 112 ss.

³⁸ Art. 148, comma 1: «Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo». Comma 2: «Si considerano tuttavia effettuate nell'esercizio di attività commerciali, salvo il disposto del secondo periodo del comma 1 dell'articolo 143, 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».

³⁹ Art. 148 comma 3 «Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, 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».

nale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali».

Le società sportive dilettantistiche rientrano nei soggetti ammessi al regime di favore in questione in virtù del citato art. 90 l. n. 289 del 2002, che, come detto, estende testualmente a queste ultime, oltre al regime previsto dalla l. n. 398 del 1991, anche «le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche».

Ciò premesso sul piano soggettivo, il successivo comma 8 dell'art. 148 subordina espressamente l'applicazione della disciplina recata dal comma 3, all'inserimento di determinate clausole negli atti costitutivi e statuti degli enti beneficiari già indicati⁴⁰.

Evitando in questa sede un esame compiuto di quanto stabilito nel comma 8, è però immediatamente rilevabile che tale disposizione delinea, quale requisito per l'applicazione del regime di favore, una propria stringente nozione di assenza di scopo di lucro; la lett. *a* di tale comma, infatti, stabilisce testualmente il divieto «di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale du-

⁴⁰ Art. 148, comma 8: «Le disposizioni di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata: a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge; c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione; d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale; f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa».

rante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge».

Anche in questo caso, come per il regime già esaminato di cui alla legge l. n. 398 del 1991, è assente un coordinamento legislativo tra la disciplina fiscale e le novità recate dai d.lg. n. 36 e 39 del 2021 per gli enti sportivi dilettantistici.

In questo caso però, pur tenendo ferme le medesime considerazioni già esposte sul piano sistematico nei paragrafi precedenti, non si reputa di poter giungere a soluzioni interpretative analoghe a quelle esposte, sia pure problematicamente, per il regime di cui alla l. n. 398 del 1991.

Precisamente, per fruire del regime stabilito dall'art. 148, comma 3 sembra inevitabile applicare il contenuto del successivo comma 8, ivi compresa la nozione stringente di assenza di scopo di lucro ivi prevista; con conseguente incompatibilità della normativa fiscale *de qua* con le clausole di lucratività attenuata previste dall'art. 8 del d.lg. n. 36 del 2021.

Ciò perché, in primo luogo, il regime tributario in questione, diversamente da quello recato dalla l. n. 398 del 1991, non è esclusivamente previsto per gli enti sportivi dilettantistici e ciò indebolisce l'argomento sistematico a sostegno di una «conformazione» unitaria della disciplina di tali enti sul piano civilistico e fiscale.

In secondo luogo, decisamente, la disciplina recata dall'art. 148, diversamente da quella recata dall'art. 1 l. n. 398 del 1991, contiene una propria definizione di assenza di scopo di lucro; per cui il rinvio contenuto nell'art. 90 per la definizione di tale requisito, si rivolge in questo caso linearmente nei confronti del contenuto «proprio» stabilito dalla disciplina tributaria di favore, applicabile a tutti gli enti ivi considerati, piuttosto che verso la normativa civilistica di cui all'art. 8 d.lg. n. 36 del 2021, rivolta unicamente alle società sportive dilettantistiche.

Per fruire del regime fiscale di favore recato dall'art. 148, comma 3, dunque, le società dilettantistiche dovranno adeguare i propri statuti alle previsioni recate dal comma 8 di tale disposizione, rinunciando a tutte le clausole incompatibili con essa, ivi comprese quelle concernenti la lucratività attenuata di cui all'art. 8 del d.lg. n. 36 del 2021.

Rimarcata tale differenza in merito allo scopo di lucro, valgono invece anche per il regime recato dall'art. 148 le medesime considerazioni esposte in precedenza in merito al desueto riferimento al requisito affiliativo in luogo dell'iscrizione al RNASD, nonché quelle sui riflessi di contestazioni fiscali di tipo sostanziale e non formale; volte cioè

ad accertare la natura sostanzialmente commerciale dell'attività svolta dall'ente sportivo dilettantistico, pur in presenza di iscrizione al registro nazionale e di clausole statutarie formalmente conformi al comma 8 dell'art. 148 t.u.i.r.

5. Conclusioni

Alcune rapide notazioni finali. Le novità recate dai d.lg. n. 36 del 2021 e n. 39 del 2021 hanno profondamente innovato il regime degli enti sportivi dilettantistici. Questo intervento legislativo, tuttavia, non è stato accompagnato da un adeguato coordinamento con la disciplina fiscale correlata, essenzialmente di tipo agevolativo.

Ferma tale considerazione, si è escluso, sul piano sistematico e testuale, che la disciplina recata dall'art. n. 36 del 2021, con particolare riguardo alla nuova e più «morbida» regolazione dell'assenza di scopo di lucro di cui all'art. 8, possa prevalere *ex se* sulla disciplina tributaria con essa incompatibile.

Ciò detto, per la disciplina recata dalla l. n. 398 del 1991, pare ipotizzabile, sia pure problematicamente, una soluzione interpretativa che consente l'applicazione della nozione civilistica di lucratività attenuata, prevista dall'art. 8 d.lg. n. 36 del 2021 per le società sportive dilettantistiche, anche ai fini del regime fiscale di favore specificamente previsto per tale tipologia di enti.

Diversamente, per la disciplina recata dall'art. 148, comma 3, del t.u.i.r., rimane stringente e vincolante il rispetto dei requisiti previsti dal comma 8, anche in merito all'assenza di scopo di lucro, con conseguente incompatibilità delle clausole di lucratività attenuata previste dall'art. 8 d.lg. n. 36 del 2021 con il regime fiscale in oggetto.

Sono state altresì rilevate alcune discrasie della disciplina fiscale con la nuova normativa recata dall'art. n. 39 del 2021, con particolare riguardo al ruolo ed agli effetti certificativi riconosciuti oggi all'iscrizione al nuovo registro nazionale degli enti sportivi dilettantistici, piuttosto che alla mera affiliazione ad enti e federazioni nazionali, come invece ancora indicato dalla disciplina fiscale.

In tal caso, però, ferma l'opportunità di un intervento legislativo, le principali discrepanze paiono risolvibili interpretativamente.

The tax treatment of the digital version of sport.
Actuality, perspectives and critical issues

Laura Letizia

SUMMARY: 1. Introduction: eSports and tax matters. – 2. The absent or minimal legal framework of the phenomenon. – 3. VAT exemption and activities lacking ‘a significant physical component’ in a ruling of the Court of Justice. – 4. Essential considerations regarding the taxation of cyber athletes’ income. – 5. The interpretation of Agenzia delle Entrate on the management of eSports platforms: VAT purposes. – 5.1. Direct tax purpose. – 6. Conclusions.

1. *Introduction: eSports and tax matters*

These considerations pertain to a specific sector located in the broad and heterogeneous ecosystem of games played in computer spaces, where natural persons – using the web, on-demand cloud platforms, keyboards, controllers, consoles, viewers, sensors and specially developed interfaces – in addition to an entertainment experience, can obtain rewards (*pay-to-win*) or additional earnings from crypto GameFi, due to NFTs present in blockchain protocols (*play-to-earn*).

To be precise, the topic addressed concerns certain aspects the phenomenon of eSports¹ which, in the ‘simulated sports’ version, are characterized by emulating with the support of inputs and apparatuses in a realistic or, at least, verisimilar manner, the performances carried out in traditional sports disciplines, both individual and team, requiring special mental and physical skills.

Before going deeper into the analysis, it is worth underlining that

¹ On the notion, see M.G. WAGNER, *On the Scientific Relevance of eSports*, in *Proceedings of the 2006 International Conference on Internet Computing & Conference on Computer Games Development*, CSREA Press, 2006, 437-442; J. HAMARI, M. SJÖBLOM, *What is eSports and why do people watch it?*, in *Internet research*, 2017, 211-232; A. CONI, *Reality is broken: videogaming as a new form of sport. The accession of esports*, in *Riv. dir. econ. sport*, 2016, 92 et seq.; L. ZAMBELLI, A. STRINATI, *Analisi sistemica del fenomeno eSport. I video-games come sport e la necessità una governance*, in *federalismi.it*, 2021, 204-221.

the dynamics of the context, in addition to being multi-player, provide for online, offline or mixed execution methods, which in the first case occur via live streaming. In the second, however, they occur in the presence of equally present spectators, while in the last there is a fusion between both indicated modalities.

As for the objective for which digital athletes participate in challenges (competitions, tournaments and similar events), both individually and in teams, it is not only recreational but also aimed at obtaining scores related to their profile which then, through specific ranking systems, translate into cash prizes. Furthermore, professional and high-level e-gamers can economically exploit image rights, earn money, directly or indirectly, from sports gaming platforms or team affiliations, as well as enter sponsorship contracts.

In any case, this ecosystem involves many other actors, such as the managers of eSports gaming platforms, on which some considerations will be made.

In essence, this is a phenomenon worthy of consideration for tax purposes denoting facts expressive of economic evaluation, as well as having a significant impact on the market, both direct and indirect, generating indices of wealth susceptible to being subjected to taxation.

2. *The absent or minimal legal framework of the phenomenon*

An International Olympic Committee summit, held in Lausanne in October 2017, competitive eSports received a wide opening to be considered as ‘true’ sports disciplines, having expressed that pro-gamers train and perform comparable to athletes in traditional sports.

The IOC also established, together with the Global Association of International Sports Federations, the eSports Liaison Group to monitor the stakeholders in the field and, in line with its ‘Digital Strategy’ and the ninth recommendation of the ‘Olympic Agenda 2020+5’, first launched the pilot project ‘Olympic Virtual Series at the XXXII’ at the Tokyo Olympics’ and then scheduled in 2027 the first ‘Olympic eSports Games’ in Saudi Arabia.

However, a legal regulation of eSports is absent both at the Italian level² and in other European states, with the exception of the Republic

² On the identification and qualification of the legal discipline applicable to the

of San Marino where Law no. 80/2023 has expressly intervened in the matter by providing a code to “promote and protect them in all forms” and, among other things, providing for the establishment of a national Federation, the Registry of Associations, Companies and Enterprises of the context and a sports justice system.

The art. 11 of the Law provides that the employment relationship to carry out eSports or closely related activities is autonomous, fixed-term and renewable, unless a national collective agreement provides for its establishment with the constraint of subordination. In any case, pro-player must comply with technical instructions and prescriptions of the team to which he belongs.

A mention must then be made of the French legal system with reference to video games and related competitions in articles 101 and 102, Law no. 2016-1321 and its implementing Decrees (2017-871; 2017-872), excluding, however, that digital sports performances can be equated to purely physical ones. In any case, the definition of the pro-player was introduced, identified as «any natural person who carries out a remunerated activity by participating in video game competitions in a relationship of legal subordination with an association or company that benefits from a license from the Minister of Digital».

Another aspect that seems worth emphasizing is that art. 101 refers to art. 220 *terdecies* of *Code Général des Impôts* which provides a tax credit for companies that design video games, subject to specific requirements. The provision, however, also refers to *Code de la sécurité intérieure*, *Code du travail* and Arrêté 17 April 2018 regulating remuneration received by minors under the age of sixteen.

As far as our State is concerned, two bills are under discussion in Parliament, one entitled ‘Regulation of electronic or virtual sports (e-sports) and related professional and economic activities’ (no. 3626, 22 May 2022) and another ‘Regulation of electronic or virtual sports (e-sports) and related professional and economic activities’ (no. 868, 7 February 2023)³.

As regard Italian National Olympic Committee (CONI), it signed a memorandum in January 2022, together with the eSport Italia Promo-

ecosystem, see A. LEPORE, *Persona, sport e metaverso*, in *Riv. dir. sport.*, 2023, 439 et seq.

³ On legislative proposals, see A. MAIETTA, *Gli esports: stato attuale e prospettive di un inquadramento normativo*, in *rivistadirittosportivo.coni.it*, 2022.

tion Committee, with the Italian Interactive Digital Entertainment Association, to bring simulated sports closer to physical sports, promote them at a competitive level and train the necessary technical figures.

Beyond that, it is worth mentioning the Italian Federation of Electronic Disciplines, created from the union between Competitive Electronic Games, a sector of the Italian Sports and Social Associations, with the Italian eSports Association that represents them.

In any case, despite the lack of legal regulation, several amateur associations carry out digital sports activities by affiliating themselves to sports promotion bodies that cover them. Instead, in the football contest FIGC-Lega Nazionale Dilettanti Calcio Virtuale has organized a digital football championship called 'e-serieD'. At the same time, professional teams have created divisions to hold online sports tournaments.

However, critical issues arise regarding the tax treatment to be reserved for both digital athletes and the organizations for which they perform.

For organizations, since electronic disciplines are not included among those contained in the CONI list that certifies the sporting nature of the activities performed (including those accessories and connected to them), to include them in the National Register, except for limited exceptions (e.g. Sim Racing). Furthermore, Legislative Decree no. 36/2021, introduced in implementation of art. 5, Law no. 86/2019, has specifically identified sport in the performance of «any physical activity»⁴.

Consequently, non-professional eSports collective bodies are concerned, they cannot benefit from the favorable rules and alternative tax regimes reserved for collective bodies operating in 'classic' sports. In this respect, reference is made, *inter alia*, to the non-application of the regime introduced by law no. 398/1981 and to the non-use of the benefits provided by art. 90, Law no. 289/2002. In particular, § 8 establishes that the income from sports sponsorships that are 'inherent', 'congruent' and the total annual amount of which does not exceed 400,000 euros, are classified as advertising expenses, entirely deductible from income (art. 108, § 2, t.u.i.r.).

However, for those who practice electronic sports at a non-professional level, for example, the non-taxation for IRPEF purposes of incomes that do not exceed 15,000 euros in a year is not applicable⁵.

⁴ Art. 2.

⁵ Art. 36, § 6.

3. *VAT exemption and activities lacking ‘a significant physical component’ in a ruling of the Court of Justice*

Having noted the lack or minimal legal framework of the sector under examination at the Italian level and in other European States, the same must be said with respect to any possible jurisprudential formation, although it appears of interest with respect to tax law to consider a case submitted to Section VI of the Court of Justice.

In the legal dispute, Upper Tribunal Tax and Chancery Chamber (Fourth Chamber) in the case ‘The English Bridge Union Limited v. Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs’ – concerned a reference for a preliminary ruling under art. 267 TFEU – had asked the supranational Court the correct interpretation of art. 132(1) (m) of Directive 2006/112/EC⁶ in relation to whether or not VAT was applied to the membership fees that the English Bridge Union (EBU) had collected from its members for organizing duplicate bridge tournaments⁷.

In essence, the collective body believed that the UK Tax Authorities should refund the VAT paid by participants to register for the tournament, as these were exempt fees, according to the rule.

The service provided, in fact, had to be configured as ‘strictly connected to sport and physical education’. Therefore, participation in competitions was to be classified among ‘sporting activities’ and EBU had carried out one which, to be considered as such, did not necessarily require the presence of a ‘significant physical component’. In fact, the purpose pursued by the EU legislator in drafting art. 132 cit. was to facilitate ‘any’ activity that brought a ‘benefit’ to the physical and/or mental health of those who regularly practiced it. Consequently, even the intellectual and competitive activity of card playing had a ‘relief’

⁶ On the exemption from VAT under the “Sixth Directive” for the provision of services connected to the practice of sport or physical education and on the divergence with Italian legislation that did not provide for it, see L. LETIZIA, *Dall’esenzione all’esclusione dall’imposta sul valore aggiunto per le attività non commerciali degli enti associativi*, in *Giur. imposte*, 2021, 50-73.

⁷ Court of Just., 26 October 2017, c. 90/16, *The English Bridge Union Limited c. Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Custom*, in *curia.europa.eu*. For an analysis of the decision see C. ABANAZIR, *E-sport and the EU: the View from the English Bridge Union*, in *Intern. Sports L. J.*, 2019, 3-4, 102-113; S. BASTAIANON, *Dal bridge agli Esports: semplice giochi o vere attività sportive? Prime riflessioni e spunti per un dibattito*, in *Riv. dir. sport.*, 2020, 177-198. For tax profiles, see L. LETIZIA, *The Tax Implication of the Electronic Sports Phenomenon*, in *Amministrativ@mente*, 2024, 1956-1958.

corresponding to that of a physical activity and could be considered a 'sport' within the meaning of the law.

The Financial Administration, on the contrary, considering the literal meaning of the law, believed that for an activity to be considered sporting, 'a predominant physical component' was necessary; moreover, the association had already presented an appeal, and the VAT exemption had been denied.

The Court of Luxembourg, in its decision, recalled its previous rulings on the matter and reiterated the need to respect the purpose and structure of the Sixth Council Directive (77/388/EEC), as well as its *ratio legis*: the term sport' must be understood considering the purposes for which Title X of the Directive exempts certain activities from VAT, namely when they denote a 'public interest'.

The rule, therefore, is aimed at the practice of sport and physical education in general and any sporting activity but intended primarily for recreational purposes. It is aimed at promoting certain 'activities of general interest' and 'services immediately connected to the practice of sport or physical education' provided by non-profit organizations to promote them 'in large segments of the population'. An interpretation that limited the scope of the VAT exemption to only sporting activities practiced in an organized, systematic and competitive manner would be contrary to the objective pursued by the European legislator.

The Court, however, although it did not recognize the tournaments in question as a sporting activity because they did not fall within the usual concept of sport, observed that the Directive does not contain any definition in this regard. Therefore, the concept of sport must be deduced based on its case law and the meaning that the term ordinarily assumes. The applications of VAT tax exemptions must therefore be interpreted in a limited manner and, for an activity to be considered as such, it must be characterized by a non-negligible physical component, as the mental effort – for tax purposes – is of no importance.

Despite this, the supranational judge considers it possible to apply the VAT exemption based on letter n) of the art. 132 "Directive", giving importance to the 'cultural component' of the game. In fact, the service offered by a public body or by an organization recognized by a Member State that have assumed a position such as to be considered as 'part of its culture' are eligible for the fiscal exemption.

4. *Essential considerations regarding the taxation of cyber athletes' income*

In competitive eSports, the economic content takes on a prevalent character over the purely recreational-ludic one and there are many possibilities with which pro-gamers can obtain income as a result of performances carried out in tournaments, championships, leagues and other competitions also following video-streaming of the same, possibly followed on social networks by followers who then monetize themselves in relation to the 'views'. Again, these performers can, as 'testimonials', economically exploit the image right⁸.

To determine the tax treatment to be reserved to the income received from them, it is necessary to consider the income categories of the t.u.i.r. for IRPEF purposes and, in this case, income from employment (ar. 49), assimilated to these, since there is a relationship of continuous and coordinated collaboration (art. 50(1)c-*bis*), and self-employment (art. 53).

In the latter case, however, a sportsman could also apply a specific flat-rate scheme to determine his income⁹ as well as on simplified accounting¹⁰.

In any case, it could happen that the physical place where the eSports performances take place does not coincide with the place where the sportsman or woman resides¹¹. Therefore, for the tax-territorial identification of the income earned, it is necessary to consider the State in which the platform that broadcasts the performances is located. If these are not located in Italy, the place of identification will be that of the payer's State of residence. We will return to this aspect in a moment.

With regard, again, to winnings from competitions, it is necessary

⁸ For these aspects, see A. VIGNOLI, R. LUPI, *Sfruttamento dell'immagine e flussi di ricchezza tra atleti, clubs, sponsors e managers*, in *Dial. trib.*, 2010, 295 et seq.; A. CARINCI, *Tax aspects of the exploitation of sportspersons' image rights*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 299-312; L. LETIZIA, *Il nuovo regime fiscale per gli impatriati dello sport professionistico*, in *Dir. proc. trib.*, 2019, 287-313.

⁹ Art. 1(58) to (89), Law no. 190/2014 provided that the contributor has not received income more than EUR 85,000 in the previous tax year. However, occasional remuneration falling under 'miscellaneous income' [art. 67(1)(i) and (l), t.u.i.r.] does not count against the ceiling.

¹⁰ Art. 18, Presidential Decree no. 600/1973.

¹¹ Concerning the tax residence in Italy of a sportsperson, reference must be made to the criteria set out in art. 2 t.u.i.r. with the subsequent regulation.

to consider art. 67(d) t.u.i.r., which qualifies them as ‘miscellaneous income’.

In fact, the rule includes in this category not only winnings from lotteries, prize competitions, games and bets organized for the public but also prizes from tests of skill.

It is then necessary to mention the possibility of an electronic athlete performing in a foreign country that has signed a double taxation convention with ours on the basis of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital and, in this regard, the rule that could be taken into consideration is art. 17 as regulates the income of athletes and, more broadly, of all those who engage in entertainment activities; in particular, § 6 clarifies that taxation occurs (also) on income earned because of the exercise of disciplines that, although different from ‘traditional’ sports, have an entertainment component¹².

However, to identify the place where an electronic sports performance takes place, it is necessary to consider the modalities. If on-site/offline, it constitutes a case of concurrent taxation between States and the source of income prevails; if online, the taxing state is the one in which the e-gamer performs the performance remotely or the place where the platform server is located.

But why not consider art. 16 of the OECD Model which indicates that income should be taxed in another State regardless of the permanence of a subject, a permanent establishment or a fixed base if attributed to another person, even a legal entity? Think of star companies or those witch digital athletes compete.

In detail, the rule refers to the criterion of residence of the company in which the functions of director or auditor are exercised, justified by the Commentary due to the difficulty of identifying the place in which the services are offered. Furthermore, art. 16 has been transposed into art. 23, 2 (d), t.u.i.r., where the compensation of non-resident entities/companies is subject to taxation in Italy for artistic or professional services performed on their behalf¹³.

¹² For these aspects, see G. FRANSONI, *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 175-185.

¹³ See M. TENORE, *E-sport: l'applicazione dell'articolo 17 Modello OCSE ai redditi conseguiti dagli e-gamer*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2021, 625 et seq.

5. *The interpretation of Agenzia delle Entrate on the management of eSports platforms: VAT purposes*

As noted, platforms operating e-gaming take on an inescapable role in the ecosystem, and in this regard a response to an interpellation from the Italian Tax Authorities¹⁴ with respect to the VAT exemption regime under art. 10, 1(a)(6), Presidential Decree no. 633/1972, appears worthy of consideration.

Specifically, the Agenzia delle Entrate clarified the rule's intervention against a company that, through an app, was in the business of designing, developing, producing and marketing an online platform dedicated to eSports 'open to all'.

In this case, match-making activity consisted of organizing competitions in virtual venues in which competitors located in Italy and abroad participated by disburse a fee in 'betacoin', so named for marketing reasons.

These were tokens, not cryptocurrencies or crypto assets; moreover, they were not subject to expiration or changes in value. Rather, they allowed winning users of tournaments to reuse the prizes earned on the same digital platform, after deducting a predetermined percentage for the operator's activity, or to redeem them by converting them into euros. In addition, the tokens flowed directly into the e-player's wallets, net of the commission charged by the intermediary.

In essence, they were prohibited from sublicensing, trading, selling or attempting to sell tokens to other parties in exchange for money. So, the issues in question were not 'real'; betacoin circulated in essentially unlimited numbers, did not expire, did not constitute a blockchain, and their exchange rate did not fluctuate.

On these grounds, the platform's management company asked Tax Administration to provide a virtual meeting place for digital player aspiring to win betacoin prizes.

In particular, the applicant asked to know the VAT regime applicable to services rendered to private users' resident in Italy, in EU or non-EU States, as well the tax treatment for the purposes of IRES and IRAP and the correct identification of the taxable time. All this, on the assumption that the supply of tokens was assimilated to the supply of

¹⁴ Response no. 582/2022.

vouchers under Directive 2016/1065/EU, transposed in Italy by Legislative Decree no. 148/2018, and the ‘VAT Decree’¹⁵.

The company, as a matter of fact, considered the tokens to be ‘instruments’ that gave their holders the right to use goods and/or services (‘coupon vouchers’), with consequent tax relevance at the time of use, i.e. at the time of the transfer of the money for their purchase, enabling purchasers to participate in electronic game tournaments.

In this regard, the company pointed out, *inter alia*, that art. 7*ter* ‘VAT Decree’ applied to services of organizing competitions and that tax documentation had to be issued to each user of the gaming platform.

In providing its opinion, the Revenue Agency referred to art. 30 *bis* of Council Directive 2006/112/EC on the Common System of Value Added Tax. The rule specifies that voucher means (1) is: «An instrument that contains an obligation to accept as consideration or partial consideration a transfer of a good or provision of a service and in which the goods or services to be transferred or provided or the identity of the potential providers are indicated on the instrument».

However, the Financial Administration observed that the tokens in question did not indicate the goods/services to be sold/supplied, nor the identity of the potential sellers/suppliers and that, therefore, they did not incorporate the obligation to be accepted as consideration for the supply of goods/services¹⁶.

In other words, the simple possession in the personal wallet did not give the user the right to participate in remote sporting events and/or receive services, but only to use them as a means of payment, in the same way as ordinary currency, even if they were ‘spendable’ only on a gaming platform.

Furthermore, the conversion service into euros did not involve VAT, as it was free and managed by an intermediary.

What was relevant rather was the amount of the fee owed by the user to gaming platform manager company as remuneration for the service provided and the time of his registration to the tournament.

Following these clarifications, the Financial Administration highlighted that it was not clear whether the company had complied with art. 7(1) of EU Implementing Regulation no. 282/2011 in providing its

¹⁵ Art. 6 *bis*, *ter*, *quarter* and art. 13, 5 *bis*.

¹⁶ Circumstance that, in truth, the Administration had already clarified in its answers to questions nos. 519/2019, 562-617/2020, and 147, 338, 512, 523/2021.

services, i.e. whether performed via the Internet or an electronic network and, therefore, ‘essentially automated’ with ‘minimal human intervention’ or instead ‘more than minimal’.

In any case, if the matchmaking activity was telematic, for territoriality for VAT purposes it was necessary to refer to art. 7 *octies* of Presidential Decree no. 600/1973. Otherwise, if it had been a ‘generic’ provision of services, it would have been relevant in Italy pursuant to art. 7-*ter* of Decree, regardless of the tax residence of telematic operators. More specifically, the first case allows the application of the OSS regime, governed by art. 74-*sexies*.

In this case, VAT taxable persons domiciled or resident in Italy or who have not established their domicile abroad and have been identified in Italy, may opt for the application of the rule and art. 74 (d) in order their VAT obligations.

From the procedural point of view, intervenes § 2, art. 74 *quinquies*, according to which natural persons making use of the regime provided for by law are exempted from the obligations laid down in Title II. In the case of issuing an invoice, art. 21 et seq.

It follows that the fees received by Italian end users are subject to national VAT, the ordinary rate (22 percent) is applied, and documentation with an invoice is required¹⁷.

When registering on the gaming platform and activating the user profile, it is also necessary to acquire the customer’s tax code, as this is mandatory information to be reported on the invoice.

For final consumers in the EU, receipts are subject to VAT taxation according to the rules of the customer’s country (OSS System, if chosen), but not to certification, unless this is a choice of the supplier and, in any case, a prior authorization of the customer is required.

Finally, the fees received from non-EU final consumers are excluded from the scope of VAT and therefore not affected by the certification obligation.

In the second case indicated, instead, the OSS regime is not applicable.

The gaming platform manager must subject the fees collected to the ordinary VAT rate and fulfill the invoice obligation to certify them. When registering on the platform with activation of the user profile, the

¹⁷ Art. 21 and art. 21-*bis*, “VAT Decree” (Presidential Decree no. 633/1972).

manager will (also) acquire the customer's tax code, since it is necessary to comply with art. 1(3), Legislative Decree no. 127/2015.

The Revenue Agency also points out that to rationalize the invoicing and registration process concerning the transfers of goods and services carried out between subject's resident or established in Italy, as well as the related variations, it provides for the sole possibility of issuing electronic invoices through 'Sistema di Interscambio' (SdI).

Furthermore, electronic invoices issued to end consumers are made available to them, upon request, by Agenzia delle Entrate's telematic services, while a copy is made available by the subject who issues it.

The obligation indicated does not exist, however, using SdI if the invoice is intended for non-residents. However, art. 1(3-*bis*), Legislative Decree no. 127 cit., provides that: «Taxpayers [...] shall transmit electronically [...] the data relating to transactions involving the supply of goods and services made and received to and from persons not established in the territory of the State, with the exception of those for which a customs invoice has been issued, and those for which an electronic invoice has been issued or received in the manner indicated in paragraph 3 [...]».

Ultimately, the company will have to issue an ordinary invoice (paper or electronic) to non-resident customers'¹⁸.

5.1. *Direct tax purpose*

In the response in question, the Agenzia delle Entrate held with respect to IRES that the commissions charged by the gaming company for the conversion of betacoins, as a micro-enterprise, were revenues pursuant to art. 85 t.u.i.r. with the intervention of the criterion of art. 109(2)(b).

Therefore, the taxable moment of the services rendered had to be identified at the time of conclusion.

Furthermore, the commissions were to be subjected to IRAP, contributing to the net value of the production of the eSports platform company.

Finally, in relation to the obligations of the tax substitute deriving from the achievement of prizes and winnings, the withholdings are ap-

¹⁸ See L. LETIZIA, *Tax Implication of Eletronic Sport Phenomen*, cited, 112.

plied when the conditions indicated in art. 30 of Presidential Decree no. 600/1973 are met, unless provided for in another case by the same provision, based on art. 67(1)d, and 68 t.u.i.r. which regulate capital gains.

The application of these rules presupposes the qualification of the ‘even’ where prizes and winnings are awarded, as well as the nature of the organizing body, on which the Revenue Agency has not clarified referring to specific assessments by Ministero delle Imprese e del Made in Italy and Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.

6. Conclusions

The use and development of digital technologies and artificial intelligence express and will gradually express unprecedented manifestations of wealth of interest for tax matters determined by the production of new forms of value creation¹⁹.

However, the platform economy does not necessarily imply the introduction of new tax rules with respect to the new phenomena, as some of its expressions only need to be adapted²⁰, although several questions arise as to ‘how’ to ensure greater equity in the tax system²¹.

The ecosystem of virtual sports is not exempt from these considerations and, along with that of video games, was the subject of a European Parliament Resolution [2022/2027(INI)]²².

The Institution called on Member States to come up with harmo-

¹⁹ See J. BEKER and J. ENGLISH, *Taxing Where Value is Created: Wath's ‘Users involvement’ Got to Do With It?*, in *Interax*, 2018. For Italian doctrine: F. GALLO, *Fisco ed economia digitale*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 599-610; C. BUCCICO, *Problematiche e prospettive della tassazione dell'economia digitale*, *ivi*, 2019, 255 et seq.; A.F. URICCHIO and S.A. PARENTE, *Data driven e digital taxation: prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, 2021, 606 et seq.; A. GIOVANNINI, *Territorio invisibile e capacità contributiva nella new economy*, in *Riv. dir. trib.*, 2022, 5, 255 et seq.; L. DEL FEDERICO and F. PAPARELLA (edit by), *Diritto tributario digitale*, Pisa, 2023.

²⁰ In this regard, see A. GIOVANNINI, *Legalità ed equità per un nuovo sistema impositivo*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 2335-2369; G. RAGUCCI, *Introduzione e norme ordinate sul fisco digitale*, in *Id.* (a cura di), *Fisco digitale. Cripto-attività, protezione dei dati, controlli algoritmici*, Torino, 2023, 1; E. MARELLO, *La digitalizzazione del sistema tributario*, in *rivistadirittotributario.it*, 2024.

²¹ F. GALLO, *Introduzione. Quale tassazione per l'economia digitale?*, in F. GALLO and A.F. URICCHIO (edit by), *La tassazione dell'economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Bari, 2022, 13.

²² Resolution of 1^o November 2022 on Esports and Video Games.

nized data, definitions and legal frameworks to enable the full exploitation of the potential of the sector, determined by the presence of numerous actors and different locations of the supply chain managed, for the most part, by non-EU platforms that also act as intermediaries, as well as for inclusion within the cultural and media field.

The resolution also stressed that eSports should be understood as an entertainment activity, even if it provides students with soft skills and creative thinking for educational purposes, in addition to being practiced by individual professionals and teams. Consequently, the phenomenon needs protections to address the problems of manipulation of sports results, illegal gambling, performance enhancement and doping.

About the development of virtual sports, States must encourage it by granting incentives and economic support, also at local level, considering the provisions of State Aid legislation: General Block Exemption Regulation²³ or the De Minimis Regulation, even if these do not expressly address the sporting context.

On these assumptions, the European level proposes to adopt a responsible approach to activities in the area and to promote them as part of a healthy lifestyle, determined by the physical activity they entail, and as they enable social interaction between people who, in various capacities, participate in them, as well as requiring a cultural commitment.

The sector's potential in exploring new forms of fan engagement and increasing young people's participation in physical activities is also recognized, although it is still an ecosystem to be considered as a social activity allowing users to spend time together.

On closer analysis, the performance and activities in non-professional eSports are not particularly different from those practiced in traditional sports disciplines.

In fact, they too express 'values', act as vectors of social integration and cohesion, represent relational, cultural, educational, and training elements that stand in 'support' individuals and communities. Therefore, the sector can be considered as being directed to activities not merely recreational and entertainment.

The taxation, also in this case, would be geared towards non-fiscal purposes and would take on a more specifically social dimension by showing the 'subsidiary' referred to in the art. 53 (1) of our Constitution.

²³ Respectively no. 651/2014/EU and no. 1407/2013/EU.

In this way, it would be possible to contemplate tax rules dedicated to the context examined for additional purposes from those expressed by private interests or the actions of public bodies²⁴.

²⁴ On tax breaks, considering Articles 2 and 3 of the Italian Constitution, where they receive justifications since they are aimed at pursuing constitutionally relevant interests capable of balancing the *vulnus* that, in the first instance, formal equality seems to suffer, see A. GIOVANNINI, *Capacità contributiva (art. 53 Cost.)*, in *treccani.it*, 2013.

Finanziamento dello sport e imposizione tributaria

Raffaello Lupi

SOMMARIO: 1. I due sensi della fiscalità dello sport. – 2. Pluralità di circuiti economico finanziari legati allo sport. – 3. Interazione tra pratica sportiva e sport-spettacolo. 4 – Precarietà economica delle imprese di sport spettacolo. – 5. Sostanza e forma associativa nei servizi di pratica sportiva. – 6. Gli atleti: dai paganti ai pagati.

1. I due sensi della fiscalità dello sport

Gli interventi del convegno possono essere ricondotti ai due fili conduttori attorno ai quali ruota il concetto di fiscalità. Il primo di essi, in analogia al finanziamento delle spese pubbliche, riguarda le varie modalità di finanziamento dell'attività sportiva. Il secondo senso della fiscalità dello sport, più ristretto rispetto al primo, ed in esso compreso, riguarda il regime impositivo dei presupposti economici d'imposta collegati alle varie attività sportive. In questa seconda accezione si potrebbe affermare che la fiscalità dello sport non esiste affatto, come a rigore è improprio riferire il termine a tante altre attività o situazioni, come gli immobili, l'agricoltura, il turismo, le attività finanziarie, la famiglia, il *web*, il lavoro e via enumerando. Nessuno di questi settori, o di queste attività, è un presupposto di imposta come tale, in quanto i presupposti d'imposta sono astrazioni economiche riferibili a ogni possibile attività umana, compresa quella sportiva, che qui ci occupa.

Quando si parla di fiscalità dello sport, intendendo l'imposizione tributaria su di esso, si allude quindi ai presupposti economici d'imposta che vi si collegano. Anche per lo sport, come per tutti gli altri suddetti settori o attività, le imposte riguardano solo i redditi, i consumi e le altre manifestazioni economicamente rilevanti che vi si collegano.

Le due appena indicate accezioni di fiscalità sono collegate, in quanto la seconda (tassazione dello sport) presuppone la conoscenza della prima, cioè delle fonti attraverso cui lo sport si sostiene economicamente. Queste entrate, in varia misura, possono derivare dal mercato, cioè dalla vendita di spettacoli sportivi, da pubblicità, da addestramen-

to sportivo, da noleggio e deposito di attrezzature sportive, oppure da interventi statali. Mi riferisco a contribuzioni pubbliche per l'attività sportiva, al cofinanziamento di eventi, oppure a redistribuzioni coattive di proventi sportivi di un settore all'interno delle attività del settore medesimo, in una sorta di autofinanziamento forzato solidaristico di categoria.

L'aspetto interessante dello sport, rispetto agli altri settori economici cui si riferiscono i suddetti presupposti economici d'imposta, è proprio la sua varietà, in certi casi agonistica, in altri tendente alla forma fisica e al benessere psichico, in altri diretta all'intrattenimento spettacolistico.

A questa varietà corrisponde una diversità di forme di finanziamento, molto più articolata di quella tradizionale delle imprese, che acquisiscono consumi ed erogano redditi. Accanto alle imprese sportive abbiamo anche un buon numero di organizzazioni sostanzialmente associative, con le varie combinazioni indicate ai prossimi paragrafi.

Prima però rileviamo in quale misura l'attuale determinazione giuridico documentale, anche dei presupposti economici d'imposta legati allo sport, costituisca un'occasione per analizzare rapporti di diritto privato in funzione di adempimenti di diritto amministrativo, riguardanti le imposte. La varietà dello sport è insomma un ottimo banco di prova per la consueta combinazione, tipica del diritto tributario odierno, tra la giuridicità privatistico-giurisdizionale e quella di altre funzioni di diritto amministrativo.

2. *Pluralità di circuiti economico finanziari legati allo sport*

Il polimorfismo del fenomeno sportivo, indicato al punto precedente, trova conferme, anche tributarie, sotto numerosi punti di vista. Abbiamo infatti una pluralità di discipline sportive, individuali e di squadra, ognuna con praticanti e spettatori molto diversi; sono molteplici i profili sotto cui lo sport risponde a bisogni di benessere fisico, mentale e di aggregazione sociale. La diversità dei contenuti delle discipline si intreccia con le finalità per cui ognuna viene praticata, cioè amatoriale, diletteantistica e professionistica, con varie sfumature intermedie. Cambiano anche le modalità di fruizione spettacolistica degli eventi sportivi, che può essere diretta, in presenza, a distanza (riprese televisive), oppure ancora differita.

Tutto questo fa cambiare le modalità di finanziamento, con conseguenti riflessi tributari, in cui cercheremo di mettere ordine.

Incrociando e combinando questi profili sembra di essere di fronte a un vero e proprio arcipelago di possibilità e di situazioni, cui si collega il sostentamento economico dello sport. Alle modalità di questo sostentamento si collegano i suddetti presupposti economici di imposta, non solo e non tanto quelli degli enti sportivi, come vedremo ben poca cosa, ma quelli dei relativi atleti e del personale accessorio, come gli istruttori e gli organizzatori, che gravitano attorno allo sport.

Le sfumature sono numerosissime, a partire dalle attività prive di riflessi economici, oltre che tributari, dove cioè neppure abbiamo delle prestazioni.

Si pensi allo sport amatoriale esercitato direttamente correndo nei parchi, sulle spiagge, piedi o in bicicletta, per le mere finalità di esercizio fisico che ritroviamo, come vedremo oltre, anche in numerosi servizi di pratica sportiva a pagamento. Quest'ultima subentra quando la suddetta finalità amatoriale di esercizio fisico richiede un impianto, come una piscina o una palestra, che hanno costi di costruzione e gestione.

Ci troviamo subito, in questo caso, nel campo dell'impresa sportiva, che vende servizi di frequentazione dei relativi locali attrezzati. Emerge, quindi, il presupposto economico d'imposta potenziale del consumo, cui corrispondono i redditi degli addetti all'impianto sportivo, dei relativi eventuali istruttori e il risultato di esercizio della struttura, che vedremo essere in genere di pareggio o perdita (§ 4 e 5). Anche quando l'attività sportiva non ha bisogno di impianti, ma coinvolge una pluralità di atleti, come negli sport di squadra, emergono necessità logistiche, come i trasporti, cui possono corrispondere dei costi, anche per pratiche a livello amatoriale.

3. *Interazione tra pratica sportiva e sport-spettacolo*

Per mettere ordinati denominatori comuni nel variegato arcipelago sportivo di cui al punto precedente è bene partire dai bisogni soddisfatti tramite l'attività sportiva, cui si lega il presupposto economico del consumo.

Abbiamo in proposito varie finalità variamente combinate, una di esercizio fisico, una ludico-agonistica, in varia misura accompagnata da socializzazioni, con avversari e compagni di squadra, infine una d'in-

trattenimento spettacolistico. In quest'ultima la competizione sportiva diventa uno spettacolo da contemplare e commentare nel c.d. sport parlato.

Queste varie motivazioni dell'attività sportiva non vanno considerate isolatamente, a compartimenti stagni, ma studiate nelle loro combinazioni, come tutte le analisi dei comportamenti umani e sociali, a seconda dei contesti. Anche chi pratica sport per tenersi in forma fisica, o per ragioni amatoriali, ama socializzare con altri che hanno lo stesso interesse, segue gli eventi agonistici della stessa disciplina, e in qualche misura vi si appassiona.

Inversamente, acquisire una notorietà presso questi appassionati amatoriali della disciplina sportiva, sostiene anche, sul piano motivazionale, l'impegno spesso molto gravoso (infra § 6), di chi pratica sport agonistico.

Questo spiega le infinite combinazioni tra servizi di pratica sportiva, anche in versione formativa, e servizi di sport-spettacolo, in una dialettica tra individualità della pratica sportiva e socialità dello spettacolo sportivo.

Premesso che una prospettiva si combina con l'altra, sul piano economico l'impresa di servizi sportivi ha una tendenziale maggiore solidità, con dimensioni tendenzialmente minori, spesso con una forma giuridica associativa, per le ragioni indicate al prossimo paragrafo (§ 5).

Il profitto è però secondario, anche nello sport, rispetto all'equilibrio economico dell'attività, alla c.d. creazione di valore, che si manifesta nei flussi reddituali riferibili alle persone in contatto con l'organizzazione, più che all'organizzazione in sé.

4. *Precarietà economica delle imprese di sport spettacolo*

La difficoltà di equilibrio economico, indicata al paragrafo precedente, emerge soprattutto per l'impresa erogatrice di prestazioni spettacolistiche a contenuto sportivo. Essa ha dimensioni inevitabilmente maggiori dell'impresa fornitrice di servizi di pratica sportiva, con maggiori difficoltà di equilibrio economico, simili a quelle della generalità delle imprese di spettacolo, in Italia e non solo. Man mano che i costi di organizzazione e trasmissione dello spettacolo crescono, dovrebbe aumentare in proporzione il corrispettivo chiesto allo spettatore, oppure il numero di spettatori. Tuttavia, il corrispettivo chiesto agli spettatori

ha dei limiti economici, mentre il numero di spettatori è limitato per via delle innumerevoli forme di intrattenimento offerte dall'era di internet e dei *social networks*. Per questa combinazione di fattori, lo sport spettacolo è in crisi rispetto a quando i calciatori costavano poco e la partita domenicale allo stadio era uno dei pochi svaghi disponibili per la massa della popolazione.

All'insufficienza delle entrate derivanti dai biglietti devono sopperire introiti ulteriori connessi a varie forme di *marketing*. Dopotutto anche l'elevato costo dei ludi gladiatori nell'antica Roma non era certo interamente a carico degli spettatori che affluivano negli anfiteatri, ma era pagato dagli imperatori o da altri personaggi in vista, desiderosi di favore popolare (i *panem et circenses* di Giovenale); il tornaconto del cliente dell'impresa organizzatrice dei giochi era quindi il *marketing* politico, diretto al consenso.

Ai nostri giorni questo marketing è invece soprattutto economico, cioè pubblicitario, tramite le sponsorizzazioni delle imprese di sport-spettacolo da parte di imprese di altro genere. Questa entrata pubblicitaria è resa possibile da un'altra entrata in senso ampio «da spettacolo» costituita dai diritti di trasmissione televisiva e *social* delle competizioni sportive. Grazie alla visibilità televisiva delle manifestazioni sportive, infatti, la percezione del messaggio pubblicitario viene enormemente amplificata, e le aziende clienti sono disposte a sostenere costi notevoli.

Anche considerando però l'insieme di queste entrate, i bilanci delle imprese di sport spettacolo, a cominciare dalle società calcistiche, sono tutt'altro che floridi. La maggior parte delle inchieste finanziarie legate al calcio non riguardano infatti irregolarità di bilancio per evasione fiscale o distrazione di fondi. Le inchieste riguardano piuttosto la creazione di poste attive di dubbia consistenza, tese ad abbellire i bilanci per nascondere le perdite ed evitare le ricapitalizzazioni da parte dei soci. Era questa la finalità delle cessioni reciproche di calciatori, dirette nella sostanza ad iscrivere nei bilanci plusvalenze puramente nominali, dirette a compensare i costi di esercizio. Si trova conferma di quanto precede nelle vicende di numerosi imprenditori per i quali l'acquisto di società di calcio, con le conseguenti ricapitalizzazioni, ha in varia misura contribuito al dissesto economico.

Anche senza arrivare al dissesto, molte società titolari di primarie squadre di serie A hanno messo in grave imbarazzo finanziario i solidi gruppi industriali che le possedevano. Se questo vale per le squadre

di serie A, figuriamoci la difficoltà di imprese di sport spettacolo per discipline sportive con minori richiami pubblicitari. Sarebbero da approfondire le motivazioni, economiche ed esistenziali, di alcuni industriali, imbarcatosi in avventure sportive non solo calcistiche, ma anche automobilistiche o veliche, di grande impegno economico. L'ipotesi di lavoro è che la dimensione imprenditoriale-produttiva vada stretta a molti esponenti del capitalismo familiare, soprattutto italiano, e che lo sport costituisca – per essi – una diversa risposta ai bisogni di sogni che subentrano quando si sono soddisfatti i bisogni materiali. Servirebbero però sul punto alcune analisi casistiche che travalicano i limiti del presente scritto. Rinviamo quindi ad altra sede le considerazioni sui servizi di sport-spettacolo e torniamo a quelli di pratica sportiva.

5. *Sostanza e forma associativa nei servizi di pratica sportiva*

L'impresa fornitrice di servizi di pratica sportiva si dirige, come rilevato sopra, a chi vuole tenersi in forma fisica e rilassarsi psichicamente dalle tensioni nervose tramite lo sport; altri servizi sono quelli di gestire attrezzature sportive costose e ingombranti, come natanti di vario genere, barche a vela, canoe, aerei ultraleggeri, deltaplani e altre che hanno bisogno di un rimessaggio. Gli interessati a questi servizi sono in parallelo mossi da un desiderio di socializzare tramite lo sport. Questa socializzazione avviene misurandosi in qualche competizione amatoriale, senza l'impegno agonistico di cui diremo più avanti, sul quale però in queste sedi, pur non praticandolo, ci si scambiano impressioni ed esperienze (cfr. sopra il concetto di sport parlato anch'esso costituente una forma di socializzazione).

Abbiamo quindi una categoria particolare di consumatori, mossi da finalità individualistiche, disposti a pagare per soddisfare un misto di bisogno materiale di benessere fisico e bisogno spirituale di sogno. In prima battuta non sarebbero bisogni molto diversi da quelli di chi compra un paio di scarpe per andare a correre o le pinne per fare *snorkeling*, pagando regolarmente l'iva. In quanto abbiamo sopra descritto c'è però una passione comune, sia pure di varia intensità, che rende il tutto più sociale del mero acquisto di un'attrezzatura sportiva. In termini di pratica sportiva, e di strutture giuridiche utilizzate, si tratta delle situazioni di gran lunga più numerose nella pratica. Esse spaziano da chi va a nuotare, gioca a tennis, porta i figli a ginnastica, tiene le barche a vela

al rimessaggio etc. In ultima analisi è normale che la maggior parte dei corrispettivi del settore sportivo venga da chi vuole fare moto, formare i figli, divertirsi e socializzare nei modi suddetti. È normale, parlando di fiscalità dello sport nei termini di cui al § 1, che essa venga in prima battuta dagli appassionati di una qualche disciplina, che autofinanziano i servizi sportivi ricevuti. Di fiscalità dello sport si può parlare anche per tutte le strutture promosse da enti pubblici di varia natura, che cercano di consentire senza oneri economici lo sport a tutti i cittadini, con iniziative semi-gratuite o del tutto gratuite; esse utilizzano le attrezzature sportive delle scuole, dei comuni, convenzioni con privati; analoghe finalità sono perseguite dalle opere universitarie o dai corpi militari, con obiettivi agonistici (fiamme oro, fiamme gialle etc.).

Questa passione comune, rinvenibile in tutte queste fattispecie, è in genere presente anche in coloro che organizzano questi servizi sportivi, che spesso e volentieri sono *ex* atleti, cui il passare del tempo ha sottratto la forma fisica per gareggiare. Essi, quindi, cercano di inventarsi un'attività che valorizzi la propria esperienza sportiva, nonché la notorietà ad essa collegata nello specifico circuito relazionale della disciplina praticata. Sono infatti pochi gli sportivi professionisti con una notorietà sufficiente a svolgere, almeno per un po' di tempo, un'attività generale di sfruttamento della propria immagine. In genere, la notorietà di un atleta che pure si è intensamente impegnato in un settore, rimane all'interno del settore stesso ed in quest'ambito l'interessato cerca di insegnare ai giovani, o agli appassionati, lo sport cui si era dedicato in precedenza con un certo successo. La finalità di queste strutture è tendenzialmente *no-profit*, in quanto simili promotori ambiscono soltanto a un compenso per la relativa gestione, istruzione sportiva offerta, formazione di giovani formatori, atleti diretti all'agonistica etc. Tra questi frequentatori a vario titolo di palestre e centri sportivi tende quindi a crearsi un legame più intenso di quello tra cliente e fornitore, anche perché le pratiche sportive sono durevoli nel tempo. Si crea quindi la logica del *club* cui si addice la struttura associativa che lega coloro che gravitano, sia pure con ruoli diversi, attorno a quel determinato polo di pratica della disciplina sportiva. Questo retroterra culturale spiega la struttura giuridica di tipo associativo formalmente adottata dalla maggior parte delle strutture sportive di questo tipo, fino all'introduzione delle società sportive dilettantistiche, nei primi anni 2000. Le associazioni sportive, ancora oggi ammissibili e utilizzate, creavano però qualche problema rispetto allo schema associativo «puro» di cui all'art. 36 c.c.

Quest'ultimo non consentiva, infatti, di valorizzare opportunamente alcune delle sfumature con cui i diversi *stakeholders* indicati sopra partecipavano alla vita dell'ente. Alcuni di essi, nonostante i suddetti profili di socialità, erano infatti interessati solo alla pratica sportiva, mentre i promotori si preoccupavano anche dell'equilibrio economico e della remunerazione dei loro ruoli, non solo di pratica sportiva, ma anche sostanzialmente lavorativi. La figura della società sportiva dilettantistica, su cui non mi dilungo tecnicamente, consente di distinguere tra chi vuole solo, ad esempio, andare in canoa e socializzare sulle regate veliche, rispetto a chi deve, nonostante il suo retroterra sportivo, trovare gli istruttori, pagarli, preoccuparsi della sicurezza, dei servizi igienici e del riscaldamento degli spogliatoi. La filiera finanziaria, anche senza il fantomatico «scopo di lucro», deve idealmente permettere una remunerazione adeguata dei servizi suddetti, che non sono il richiamo diretto degli sportivi, ma senza i quali l'attività sportiva non potrebbe svolgersi.

L'importante non è lo scopo di lucro o meno, ma che l'organizzazione sia sufficientemente strutturata per far emergere fiscalmente i compensi di coloro che sono lavorativamente impegnati in essa, evitando pagamenti in nero al promotore, agli istruttori, etc. Non c'è insomma nulla di male nello schema distributivo dove chi gioca a tennis paga quote associative, attraverso le quali si alimentano gli stipendi di istruttori e personale. Sul piano dell'imposizione iva, il tasso di socialità latente in queste iniziative giustificava la forma associativa, anche se gli atteggiamenti verso l'associazione erano, come detto sopra, diversi da associato ad associato.

Ciò svuotava nella sostanza i requisiti di democraticità dell'associazione, cui era condizionata l'irrilevanza iva dei corrispettivi specifici pagati dagli associati. Ricordo in proposito le prassi in cui alcune associazioni graduavano la quota associativa in relazione alla qualità-quantità della pratica sportiva erogata. Rinvio alla relazione di Antonio Perrone per quanto riguarda le censure Unionali all'irrilevanza iva dei corrispettivi specifici, ricordando che essa avrebbe portato a un regime sostanzialmente simile a quello dell'esenzione iva, che poi è quello naturale per una sorta di consumo collettivo, come quello effettuato dalle associazioni ieri e dalle società sportive dilettantistiche (c.dd. SSD oggi).

Resta la domanda su cosa c'entri l'Europa con realtà estremamente parcellizzate ed ancorate territorialmente, come quelle della pratica sportiva amatoriale, svolta su basi sostanzialmente interne e «di vicinato». Se il promotore o l'organizzatore intende acquisire personalmente

una quota del valore di avviamento dovuto alla sua attività, potrà intestare le attrezzature e i terreni ad una società immobiliare di sua proprietà, che percepisce canoni di locazione dalla società sportiva dilettantistica.

6. *Gli atleti: dai paganti ai pagati*

Sull'onda della pratica sportiva di cui al paragrafo precedente, si innesta però – specie nei giovani atleti – la tendenza all'agonismo.

Soprattutto oggi, che molti genitori si ritengono in dovere di far praticare ai figli attività sportiva, è frequente che essi si appassionino, e scatti quello che Rossella Miceli chiamava spirito competitivo. A un certo punto cioè i giovani atleti non si divertono con la semplice pratica sportiva, o con le gare amatoriali, e si appassionano all'agonismo.

Questa tendenza viene alimentata dai promotori delle associazioni e società sportive, cui un buon tasso di partecipazione di propri tesserati alle gare ufficiali delle varie federazioni sportive serve a fini molteplici.

Per i genitori dei giovani atleti questo però comporta vincoli notevoli, sia per le distrazioni che gli allenamenti comportano rispetto all'impegno scolastico, sia per le spese di trasporto e di trasferta necessarie alla partecipazione alle gare.

Questa pressione fisica e psicologica riflette la necessità di un impegno notevole, anche per rimanere soltanto competitivo ai soli fini dell'agonismo dilettantistico. Qui c'è infatti una considerazione generale sui rapporti tra massa crescente di persone che praticano sport e avvicinamento delle prestazioni ai livelli insuperabili, visti i limiti fisici degli esseri umani.

Rispetto ai tempi del dilettantismo ottocentesco delle prime olimpiadi, in cui bastava allenarsi a tempo perso, oggi è necessario un impegno intensissimo anche per vincere un campionato regionale di atletica.

La pratica agonistica impone quindi un'esistenza molto sacrificata.

L'agonismo sportivo diventa così una sorta di premio in sé stesso, in quanto ben poche sono le discipline in grado di garantire adeguati ritorni economici. Questi ultimi dipendono dalla disciplina praticata e dal posizionamento del singolo atleta ai vari livelli dell'attività agonistica. Le remunerazioni tuttavia sono generalmente modeste, soprattutto per la base della piramide agonistica, che comunque deve impegnarsi nel modo intenso indicato sopra. Qui sorge spontanea una domanda sulla misura in cui convenga, sotto il profilo non solo economico, ma

esistenziale, impegnarsi così intensamente per oscillare in un intorno di risultati sostanzialmente simili, visti i limiti fisici di cui dicevamo. Ciò espone a tentazioni intuitive, anche in sport con una forte componente di strategia e psicologia, come il tennis, dove i giocatori ai massimi livelli mondiali devono essere sempre tracciabili per possibili controlli antidoping. Tornando al piano strettamente economico, siamo di fronte a uno sport agonistico-dilettantistico, che però richiede un impegno sostanziale di tipo professionale, per compensare il quale mancano fondi adeguati. Per questo, concludendo con un riferimento di Rossella Micali al riconoscimento costituzionale dello sport, esso non esclude la promozione, cioè il finanziamento con contributi pubblici ai teams sportivi, in modo che essi possano in qualche modo sollevare gli atleti dalle spese vive relative soprattutto alle trasferte per le competizioni.

Tuttavia, in buona misura la passione sportiva finisce per essere una componente fondamentale per spingere questi dilettanti ad un impegno molto simile a quello dei professionisti. In definitiva essere pagati per quello che diverte fare, e che dopotutto è un gioco, è un privilegio per i pochi sportivi che hanno sfondato. Si tratta di chi è riuscito a superare i limiti della pratica sportiva, per assaporare i frutti dello sport-spettacolo, ma – come cantava Morandi – uno su mille ce la fa.

Costituzionalizzazione dello sport e disciplina fiscale

Rossella Miceli

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La Costituzione italiana e lo Sport. – 3. Lo sport nel P.N.R.R. – 4. La funzione fiscale del terzo millennio. – 5. La fiscalità dello sport. La dimensione economica (e tradizionale). – 5.1. La fiscalità dello sport. La dimensione sociale (e futura). – 6. Considerazioni conclusive.

1. *Premessa*

Per diversi anni l'attività sportiva (anche sport) non ha avuto un riconoscimento generale quale valore ordinamentale.

Lo sport non ha trovato alcuna espressa menzione nella Costituzione; sul tema si è conseguentemente registrata una legislazione episodica ed asistemica, volta a regolare gli aspetti problematici che sono emersi nel corso del suo sviluppo.

Negli ultimi tempi si è assistito ad un cambiamento di rotta, attestato da importanti passaggi.

Preso atto dello stato caotico e frastagliato della materia, si è deciso di realizzare una riforma generale al fine di riordinare, semplificare e razionalizzare il settore, operando – in particolar modo – sulle qualifiche, sui rapporti di lavoro, sul regime fiscale¹.

Si è poi registrato un secondo passaggio di estremo rilievo ovvero la previsione in Costituzione dell'attività sportiva all'art. 33, comma 6, che attualmente recita «la Repubblica riconosce il valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte le sue forme».

L'attività sportiva è così entrata a pieno titolo nell'alveo dei valori protetti del nostro sistema giuridico e da questo momento gode di una

¹ La riforma dell'attività sportiva è stata oggetto della l. delega 8 agosto 2019, n. 86, in attuazione della quale sono stati emanati cinque decreti legislativi (d.lg. 29 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40).

solida base costituzionale che ne garantisce anche una importante prospettiva di sviluppo².

Tali passaggi giuridici hanno costituito la premessa per l'importante attenzione che in questo momento storico le istituzioni nazionali hanno rivolto allo sport attraverso la destinazione al settore (sportivo) di una parte delle risorse del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (P.N.R.R.), piano in base al quale – su impulso e sostegno economico dell'Unione europea – si sta realizzando una revisione strutturale e giuridica del sistema nazionale.

Partendo dall'esame della costituzionalizzazione dell'attività sportiva e da un approfondimento sull'impostazione recata nel P.N.R.R., il presente contributo si propone di indagare sulle prospettive della fiscalità dello sport alla luce della predetta costituzionalizzazione.

Tale indagine deve valutare necessariamente il ruolo attuale della fiscalità nonché i contenuti che quest'ultima assume in relazione alla attività sportiva.

2. *La Costituzione italiana e lo Sport*

Nel 1948, con l'entrata in vigore della Costituzione Repubblicana, lo sport non ha trovato alcuna espressa menzione. La suddetta scelta si giustificava principalmente al fine di creare una rottura netta rispetto al regime fascista all'interno del quale lo sport, invece, aveva rivestito un rilievo fondamentale tra i valori della nazione³.

La scelta fu essenzialmente di tipo ideologico e non tenne conto della realtà sociale e dei bisogni della collettività. In tal senso, infatti, la necessità di dare una protezione allo sport quale valore della cultura nazionale è sempre stata presente nel nostro pensiero giuridico, al punto tale da sostenere nel tempo una costante ricerca di referenti costituzionali che ne garantissero un riconoscimento anche indiretto.

In questa direzione si sono sostenute diverse ricostruzioni.

Si è ritenuto che la protezione dello sport dovesse essere supportata dagli artt. 2 e 3 cost., che sanciscono il riconoscimento di tutti i diritti

² Cfr. G. MARAZZITA, *Il riconoscimento del valore costituzione dell'attività sportiva*, in *federalismi.it*, 2024; M. DE MASI, *Dall'etica alla costituzionalizzazione dello sport. Brevi note sulla riforma dell'art. 33 della Costituzione*, *ivi*, 2023.

³ Cfr. P. SANDULLI, *Principi e problematiche di giustizia sportiva*, Roma, 2018, 29.

inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali dove si svolge la sua personalità e il pieno sviluppo della persona umana attraverso il principio di uguaglianza sostanziale. Secondo tale prospettiva lo sport costituisce un'espressione della persona e garantirne la sua pratica definisce una diretta applicazione del principio di uguaglianza sostanziale.

Secondo altra impostazione si è ritenuto che lo sport trovasse protezione nell'art. 18 cost. ove si stabilisce il principio secondo il quale i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente; tale disposizione acquisiva la natura di base logica e di legittimazione giuridica di tutte le formazioni sociali che si costruiscono intorno allo sport⁴.

Allo stesso modo l'esercizio della attività sportiva è stato ricondotto alla tutela della salute, espressa dall'art. 32 cost., in considerazione della correlazione esistente tra il benessere psicofisico e la pratica sportiva nonché dell'utilizzo della medesima pratica per la cura di determinate patologie psicofisiche.

Con l'inarrestabile diffusione della pratica sportiva e l'influenza europea, si è imposta lentamente la necessità di una espressa menzione dello sport nella Costituzione, conferendo un riconoscimento ed una protezione a tale valore.

Nel 2023 è stato novellato l'art. 33 cost. dove, dopo l'affermazione della libertà dell'arte e della scienza e del valore della cultura e dell'istruzione nel sistema giuridico, a séguito dell'approvazione della l. cost. 26 settembre 2023, n. 1, è stato inserito il comma 6 che sancisce «la Repubblica riconosce il valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte le sue forme»⁵.

In questo modo, come anticipato in premessa, l'attività sportiva è entrata a pieno titolo nell'alveo dei valori protetti del nostro sistema giuridico.

La menzione dell'attività sportiva avviene all'interno di una disposizione dedicata alla cultura e all'insegnamento. Tale norma insieme all'art. 9 cost. (che riconosce tra i principi generali del nostro ordinamento lo sviluppo della cultura, della ricerca scientifica e tecnica, la pro-

⁴ La Corte costituzionale ha sostenuto la riconducibilità dello sport agli artt. 2 e 18 cost. ritenendo le associazioni sportive come luoghi in cui la persona esprime la sua personalità. Cfr. Corte cost., 11 febbraio 2001, n. 49, in *cortecostituzionale.it*; Corte cost., 19 giugno 2019, n. 160, *ivi*.

⁵ Cfr. G. MARAZZITA, *Il riconoscimento del valore costituzionale dell'attività sportiva*, in *federalismi.it*, 2024.

tezione dell'ambiente) esprime un impegno dello Stato a promuovere tali valori formativi dell'individuo, rendendoli operativi per tutti attraverso politiche di sviluppo, in quanto un valore-fine dell'ordinamento.

La disposizione enuncia il valore dell'attività sportiva esprimendo una portata deontica illimitata in quanto definisce un fine da realizzare senza mediazioni di sorta⁶.

Nel testo costituzionale si esplicitano tre direttrici che qualificano i fini verso cui deve tendere il valore sport ovvero quello della formazione, quello della coesione e quello della salute.

Si tratta di obiettivi ineliminabili nell'attuale società moderna che non si pongono tra loro in rapporto gerarchico ma equiordinato e complementare⁷.

Più in particolare, lo sport quale valore educativo evidenzia la funzione formativa che lo stesso deve esplicare nello sviluppo della persona e nella sua crescita all'interno della scuola e della società civile.

L'attività sportiva quale valore sociale sottolinea, invece, l'importanza che la medesima è destinata a svolgere quale fattore di inclusione, di integrazione e di crescita nella società, con riferimento alla correzione delle marginalità e delle disuguaglianze di ogni tipo (economiche, culturali, fisiche, cognitive, etniche).

Infine, lo sport quale espressione di salute esprime la necessaria correlazione di quest'ultimo con il benessere psico-fisico della persona nonché la funzione terapeutica che lo stesso è destinato a svolgere nella cura delle malattie e delle disabilità.

La disposizione costituzionale sancisce il diritto di ciascuno a praticare attività sportiva e l'obbligo dello Stato di garantire tale pratica, anche contribuendo in senso positivo a promuovere le condizioni e le modalità di esercizio.

Con tale regolamentazione lo sport realizza un traguardo importante, in quanto figura tra i valori di rilievo costituzionale e la sua diffusione assume la funzione di programma economico sociale che il legislatore si impegna a perseguire.

⁶ Si evidenzia, infatti, come «nella legislazione per valori esiste un interesse meritevole di tutela e l'unica deontologia che ne deriva è la necessità di realizzare quell'interesse al massimo possibile». Così G. MARAZZITA, *Il riconoscimento del valore costituzionale dell'attività sportiva*, cit., 121.

⁷ In tal senso, Dossier 9 giugno 2022, modifica all'art. 33 della Costituzione in materia di attività sportiva A.C. n. 3531, servizio studi Senato della repubblica, in *studi@senato.it*.

La norma costituzionale è rivolta all'attività sportiva di ogni tipo (dilettantistica, professionistica, amatoriale, organizzata e non organizzata) e riguarda ogni disciplina sportiva specifica⁸.

3. *Lo sport nel P.N.R.R.*

Il P.N.R.R. dedica uno spazio allo sport, destinando allo stesso risorse pari a circa un miliardo di euro.

Il programma di sviluppo si colloca principalmente all'interno della Missione n. 5 «Inclusione e Coesione» nonché singoli progetti sono previsti anche nell'ambito della Missione n. 2 «Rivoluzione verde e transizione ecologica»⁹.

Il suddetto programma si rivolge principalmente alla necessità di incrementare la diffusione dello sport attraverso la duplice prospettiva di un innalzamento del numero degli impianti sportivi e di un miglioramento della loro qualità.

In tale disegno un primo obiettivo perseguito è legato al potenziamento del ruolo dello sport nella formazione dell'individuo attraverso la costruzione di nuove palestre scolastiche e la ristrutturazione di quelle esistenti; in merito a tale obiettivo la competenza ad effettuare gli investimenti è riconosciuta al Ministero dell'istruzione ed i fondi destinati ammontano a circa 300 milioni di euro.

Il raggiungimento degli altri obiettivi e dei relativi investimenti costituisce, invece, competenza del Dipartimento per lo Sport; in tale ambito si riscontrano interventi di natura generale ed interventi più specifici ai quali sono invece destinati i restanti 700 milioni di euro.

Gli obiettivi generali sono individuati nella rigenerazione delle strutture sportive esistenti da operare attraverso la riqualificazione e l'efficientamento energetico e nella costruzione di nuove strutture sportive nel pieno rispetto degli obiettivi di transizione verde e di mitigazione del cambiamento climatico e della trasformazione digitale.

Quelli più specifici attengono invece alla ristrutturazione di specifici impianti (Stadio Adriatico di Pescara, Stadio Artemio Franchi

⁸ In tal senso, Dossier 9 giugno 2022, cit.

⁹ Cfr. *governo.it*.

di Firenze, Bosco dello sport di Venezia) individuati nel P.N.R.R. e nella realizzazione di parchi e percorsi attrezzati all'aperto, dotati di nuove tecnologie per promuovere la pratica sportiva libera per i Comuni con popolazione fino a 10 mila abitanti, situati nelle Regioni del Mezzogiorno e sprovvisti di *play ground* pubblici. Con tale ultimo intervento si intende introdurre lo sport nelle aree più degradate al fine di migliorare lo stato (fisico, morale, sociale) della popolazione attraverso la promozione del benessere.

La scelta del P.N.R.R. è stata quella di operare sugli edifici ed impianti sportivi al fine di creare maggiori e migliori infrastrutture per la diffusione dello sport.

Si tratta di un passaggio molto importante che definisce, ad avviso di chi scrive, una prospettiva molto limitata rispetto alla necessità di una promozione del tema in conformità alla Costituzione.

Si ritiene, infatti, che il progetto di sviluppo dello sport imponga una promozione dello stesso a più ampio raggio, attraverso discipline mirate e soprattutto un sistema fiscale coerente ed adeguato.

Tale ultimo passaggio si impone, in particolare, alla luce della funzione che la fiscalità ha assunto nel terzo millennio.

4. *La funzione fiscale del terzo millennio*

Una corretta regolazione dell'attività sportiva necessita di un'adeguata politica fiscale, in considerazione principalmente del ruolo che la fiscalità ha attualmente assunto nella società moderna ad esito dei processi di integrazione europea e internazionale. Su tale aspetto è necessario effettuare una riflessione.

Tradizionalmente la funzione fiscale qualifica una prerogativa molto importante di ogni Stato moderno in quanto esprime la capacità di quest'ultimo di organizzarsi giuridicamente e di attuare programmi di sviluppo economico-sociale in grado di sostenere la collettività e di farla progredire.

Per diverso tempo la funzione fiscale si è definita all'interno degli assetti statali esprimendo gli obiettivi di ogni Comunità, fissati nell'ambito delle proprie Costituzioni¹⁰.

Tali ultimi assetti – come noto – si sono oggi modificati in osse-

¹⁰ Cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili*

quo ai processi di globalizzazione, nel corso dei quali la stessa fiscalità nazionale ha dovuto adattarsi a principi comuni di natura sovranazionale¹¹.

Con specifico riferimento allo Stato italiano, la funzione fiscale delineata nella Costituzione ha realizzato – a partire dalla fine della seconda guerra mondiale – un percorso di importante emancipazione, acquisendo connotati sempre più solidaristici, legati al finanziamento del *welfare state* ed all'obiettivo di realizzare l'uguaglianza sostanziale tra i consociati ex art. 3, comma 2, cost.

In questo programma, il potere dello Stato di introdurre tributi e il dovere inderogabile in capo alla collettività di concorrere alle spese pubbliche hanno costituito la base per l'affermazione dei valori di appartenenza, di coesione e di solidarietà.

All'interno di tale assetto la redistribuzione delle ricchezze ha qualificato l'obiettivo principale della fiscalità attraverso il quale si sono intesi attuare i principi costituzionali contenuti nell'art. 53 cost. della capacità contributiva (quale criterio di riparto delle spese pubbliche) e di progressività¹².

La funzione redistributiva è stata realizzata introducendo tributi basati su indici di ricchezza (reddito, consumi, trasferimenti di patrimonio) aventi un rilievo economico certo ed attuale, espressione di una capacità contributiva effettiva e come tale in grado di realizzare una politica sostanziale di riequilibrio sociale.

In tale assetto un'imposta personale progressiva sul reddito (l'imposta sul reddito delle persone fisiche – l'IRPEF) ed un insieme di altri tributi di tipo proporzionale hanno sostenuto un sistema funzionale ai suddetti obiettivi che si è caratterizzato – da sempre – per una pressione fiscale molto elevata e per un intenso livello di collaborazione richiesto al contribuente.

storici e giuridici, Torino, 1991, *passim*; F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 61; P. BORIA, *Potere tributario*, Roma, 2021, 373 ss.

¹¹ Cfr. L. ANTONINI, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, in *federalismi.it*, 2022; ID., *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, in V. MASTROAICOVO, G. MELIS (a cura di), *Il diritto tributario nella prospettiva del terzo millennio*, Torino, 2022, 2.

¹² Cfr. A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in L. PERRONE, C. BERLIRI, *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007, 1 ss.; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.* Treccani, V, Roma, 1988, 1 ss.; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, *passim*.

Accanto all'anima redistributiva, la fiscalità ne ha sempre registrato una promozionale.

La funzione promozionale, ovvero quella inerente all'utilizzo della leva fiscale per la protezione di alcuni valori sociali, si è affermata in un primo tempo con la previsione di agevolazioni, termine con il quale sono state identificate fattispecie sottrattive (in tutto o in parte) all'onere tributario, generalmente imposto sulla base della legge, in presenza di interessi meritevoli di riconoscimento. La deroga all'imposizione è stata giustificata dalla presenza di valori di rango costituzionale da riconoscere e valorizzare anche attraverso la leva fiscale¹³.

L'evoluzione dei tempi ed il suddetto processo di globalizzazione del diritto, soprattutto per l'esperienza di integrazione europea, hanno lentamente mostrato le debolezze del nostro sistema nazionale e la sua inadeguatezza al contesto internazionale.

La fiscalità è divenuta un elemento centrale negli assetti geo-politici mondiali in quanto fattore in grado di influenzare le scelte degli operatori economici e l'allocazione delle risorse, definendo un fenomeno in grado di pregiudicare gli Stati maggiormente garantisti che assicuravano attraverso un'alta pressione fiscale un elevato livello di prestazioni sociali ed una piena protezione ai consociati.

Si è così imposta la necessità di un coordinamento globale e di una definizione di modelli comuni a favore di valori generali da proteggere e tutelare – quali: il corretto riparto delle risorse tra gli Stati attraverso il contrasto alla concorrenza fiscale tra Stati medesimi, l'equilibrio finanziario di ogni collettività garantito da spese adeguate alle entrate, la necessità di preservare le politiche sociali che nella fiscalità trovano la loro maggiore fonte di finanziamento – nella consapevolezza di fondo che l'assetto economico di ogni Stato ed il suo equilibrio finanziario siano fondamentali per una corretta allocazione in un quadro mondiale.

La necessità di bilanciare i valori tradizionali della nostra tradizione storica e della nostra Costituzione con quella di definire un sistema fiscale reattivo ed adeguato ai contesti internazionali costituisce lo snodo

¹³ Tradizionalmente, sulla nozione di agevolazioni fiscali, S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur.* Treccani, XIII, Roma, 1989, 1; ID., *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Tratt. dir. trib.*, I, Padova, 1994, 401; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992, 24; ID., *A agevolazioni fiscali, bilancio delle tax expenditures e politica tributaria: il caso italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 994.

fondamentale di questo momento storico e il senso della riforma fiscale in atto.

In tale percorso si è imposta una riduzione del carico fiscale, soprattutto sul lavoro e sulle attività economiche, rivedendo le logiche redistributive a favore di un sistema fiscale meno oneroso (sia a livello di peso economico, che in relazione agli adempimenti richiesti ai contribuenti) che potesse rendere lo Stato italiano più competitivo nel mercato internazionale e maggiormente preparato allo scenario mondiale.

In questo assetto si è sempre di più enfatizzato il ruolo del tributo e delle agevolazioni quali strumenti di politica economica, utilizzati entrambi per il raggiungimento di determinati obiettivi di sviluppo socio-economico.

Dinanzi ad una recessione della funzione redistributiva, che è lentamente risultata ridimensionata in alcuni passaggi, si registra un innalzamento della funzione promozionale attraverso un evidente potenziamento della utilizzazione della leva fiscale quale strumento di sviluppo mirato verso singoli valori giuridici.

Sono state, così, introdotte nella materia fiscale, importanti discipline con funzione incentivante, molto strutturate, idonee a definire significativi vantaggi in capo ai contribuenti che operino scelte a favore di determinati valori espressivi di progresso scientifico, sociale, tecnologico, culturale, ambientale, altro.

In tal senso, si è sviluppata una funzione fiscale rivolta allo sviluppo della collettività attraverso la valorizzazione degli interessi emergenti dal tessuto socio-economico.

La fiscalità del terzo millennio ha assunto, in tal modo, un nuovo volto.

Radicata ad una tradizione storica che ne ha affermato i caratteri della solidarietà e della redistribuzione, ha maturato oggi una vocazione maggiormente diretta allo sviluppo economico sociale attraverso i propri strumenti, affermando i valori della efficienza, della semplificazione e della necessaria competitività in senso positivo del sistema fiscale.

Secondo questa prospettiva la fiscalità costituisce una delle materie che entra a pieno titolo nei programmi di uno Stato che definisce politiche di sviluppo a livello nazionale.

5. *La fiscalità dello sport. La dimensione economica (e tradizionale)*

L'incremento di importanza dell'attività sportiva ha creato negli ultimi quarant'anni una relazione necessaria tra diritto tributario e sport che si è sviluppata nel sistema giuridico statale.

La fiscalità dello sport si è espressa attraverso interventi normativi, distribuiti nel tempo, che hanno gradualmente qualificato un'area concettuale – per l'appunto la fiscalità dello sport – che costituisce attualmente materia di insegnamento in alcuni Atenei nazionali.

In linea generale, la suddetta fiscalità esprime il rilievo dello sport all'interno del sistema tributario nazionale, qualificando in che modo la leva fiscale si relaziona alle diverse fattispecie che nello sport stesso si originano¹⁴.

La materia raggruppa diversi regimi giuridici, rivolti specificamente al settore sportivo, che toccano un'ampia varietà di tematiche e si connotano per contenuti asistematici¹⁵.

All'interno della fiscalità dello sport si distinguono due differenti dimensioni che costituiscono diverse prospettive attraverso le quali la fiscalità guarda il fenomeno sportivo ovvero la dimensione economica e quella sociale. Tali dimensioni condizionano la costruzione della disciplina specifica, in quanto impattano direttamente sulle due funzioni che

¹⁴ La materia della fiscalità dello sport non è stata particolarmente indagata da parte della dottrina fiscale specializzata. A tal proposito, si rinvencono due opere collettanee recenti sul tema AA.VV., *Lo sport e il fisco*, a cura di V. UCKMAR, Milano, 2016, *passim*; AA.VV., *Sport e fisco*, a cura di A. MAGLIARO, Napoli, 2018, *passim*; una recente opera monografica (cfr. L. LETIZIA, *La tassazione delle attività sportive dilettantistiche*, Torino, 2023, *passim*) e qualche contributo in riviste specializzate. Cfr., in particolare, C. BUCCICO, *La fiscalità delle attività sportive dilettantistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1435; A. CARINCI, *Il regime fiscale delle attività sportive dilettantistiche*, in C. ALVISI (a cura di), *Il diritto sportivo nel contesto nazionale ed europeo*, Milano, 2006, 94; ID., *Profili fiscali del diritto all'immagine degli sportivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 303; A. CONTRINO, *Rilevazioni nel bilancio di esercizio e ricadute sul reddito imponibile delle società sportive dei trasferimenti (onerati, gratuiti e a pagamento a zero) di calciatori professionisti*, in *Riv. dir. sport.*, 2019, 278; G. FRANSONI, *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 175; L. LETIZIA, *Il nuovo regime fiscale per gli "impatriati" dello sport professionistico*, in *Dir. proc. trib.*, 2019, 287; F. PISTOLESI, *Profili fiscali delle sponsorizzazioni sportive*, *ivi*, 2017, 391; C. LOLLIO, *Il trasferimento della residenza in paesi a bassa fiscalità*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2012, 143; G. RAGUCCI, *Il principio di legalità tributaria impone l'irrelevanza dell'iscrizione nel registro del CONI per l'accesso ai benefici fiscali degli enti sportivi dilettantistici*, in *Riv. giur. trib.*, 2011, 997.

¹⁵ Cfr. V. UCKMAR, *Presentazione*, in *Lo sport e il fisco*, cit., 6.

il diritto tributario è chiamato ad attuare, quella redistributiva e quella promozionale.

La dimensione economica è quella tradizionale ed impone una politica di individuazione dei presupposti e di tassazione in ossequio alla funzione redistributiva. Tale dimensione sarà di séguito analizzata, mentre quella sociale sarà analizzata al paragrafo successivo.

L'area del professionismo sportivo ha definito un fenomeno la cui necessità di regolazione normativa si è imposta nel sistema giuridico, soprattutto in connessione alla crescita esponenziale di alcuni settori, come il calcio, che per la loro diffusione e la loro rilevanza mediatica sono diventati espressione di valori economici di estremo rilievo. In tale realtà le società sportive si sono trasformate da organizzazioni volte all'esercizio di una attività in comune in enti caratterizzati da importanti interessi economico patrimoniali¹⁶; allo stesso modo gli atleti professionisti sono divenuti contribuenti con importanti ricchezze.

Nell'assetto in esame per il diritto tributario è stato necessario individuare le fattispecie e rilevare correttamente le ricchezze generate.

Si è, così, definito un collegamento con la materia della economia dello sport¹⁷, disciplina che evidenzia i rapporti tra sport ed economia, secondo un duplice livello di approfondimento. In particolare, il primo livello qualifica la ricchezza prodotta dallo sport e dai grandi avvenimenti sportivi¹⁸; il secondo definisce, invece, la ricchezza realizzata da tutti gli altri fenomeni economici che si muovono in ragione dello sport (eventi, giochi, scommesse).

Nel primo livello, pertanto, la fiscalità ha qualificato le ricchezze degli sportivi che operano ad alti livelli competitivi, quelle delle società preposte all'organizzazione dello sport in modo professionistico, gli introiti delle competizioni sportive.

Il tema della ricchezza prodotta dallo sport professionistico è attualmente di estremo rilievo in ambito fiscale.

Al di là della corretta tassazione della ricchezza secondo i principi generali, si impone una necessità di introdurre norme che contengano

¹⁶ Cfr., in relazione a tale evoluzione storica e normativa, Dossier 26 aprile 2021, n. 96, *La fiscalità sportiva*, Camera dei Deputati, Ufficio studi, in *documenti.camera.it*.

¹⁷ Cfr. G.P. CASELLI, *L'economia dello sport nella società moderna*, in *treccani.it*, 2003.

¹⁸ Tale definizione è quella che si rinviene nei paesi anglosassoni G.P. CASELLI, *L'economia dello sport*, cit., 2.

l'elusione e l'evasione fiscale, fenomeni molto diffusi in virtù dell'importanza dei patrimoni e dei redditi che si generano nel settore.

Allo stesso modo le medesime ricchezze prodotte dallo sport evidenziano importanti problemi di localizzazione territoriale e di corretto riparto degli imponibili tra gli Stati. Lo sport esercitato ad alti livelli competitivi ha, infatti, da sempre una strutturale dimensione ultrateritoriale; tale caratteristica si è accresciuta nel tempo in considerazione della sempre maggiore mobilità degli atleti professionisti acquisita con la globalizzazione e con la diffusione mediatica delle competizioni sportive. In tale area disciplinare emergono problemi legati all'interpretazione delle disposizioni convenzionali, alla residenza degli atleti, alla localizzazione e qualificazione delle ricchezze prodotte.

Di particolare rilievo è poi la seconda accezione dell'economia dello sport che riconduce nell'ambito della fiscalità fenomeni, quali: le sponsorizzazioni, lo sfruttamento dei diritti all'immagine, il regime dei premi, i proventi derivanti da giochi, vincite e scommesse. La fiscalità dello sport si collega, in tal modo, anche al tema della tassazione dei giochi e delle scommesse con riferimento ai grandi eventi sportivi ed agli sport di particolare impatto mediatico in relazione ai quali si è sviluppato il settore dei concorsi prognostici sportivi (scommesse sportive), alimentato sempre di più con la diffusione dei mezzi elettronici. In tale ambito sono destinati a confluire anche gli *e-sports* (o sport virtuali) che qualificano attualmente una nuova frontiera di studio del tema¹⁹ e tutte le altre manifestazioni legate allo sport che si sviluppano nel metaverso.

In particolare, emergono i *fan token* che qualificano un nuovo modo redditizio per le società sportive di coinvolgere i tifosi, consen-

¹⁹ Gli *e-sports* costituiscono competizioni virtuali, basate su abilità fisiche o intellettuali, dosate in diversa misura, in cui i *gamers* (i giocatori) si sfidano in una stessa piattaforma, riproducendo uno sport tradizionale o attuando un gioco nuovo (video giochi sportivi). Negli ultimi tempi il Comitato Olimpico Internazionale ha mostrato sempre più interesse verso gli *e-sports*, concedendo la licenza alle federazioni internazionali ad organizzare olimpiadi virtuali (*Olympic Virtual Series* - OVS) di alcuni sport, quali ad esempio il baseball, il ciclismo o il motociclismo. Cfr. J. IERUSSI, C. ROMBOLA, *E-Sports: cosa sono?*, in *Riv. dir. sport.*, 2018, 307; P. RAIMONDO, *Sport vs Esports. Una difficile convivenza*, in *federalismi.it*, 2022, 127, e, specificamente sulla disciplina fiscale in questo momento storico, F. SPINELLO, *E-sports, gamers, influencers: qualificazione e disciplina ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 5; P. SCARIONI, A. FIORENTINO MARTINO, M. CASSONI, *E-sports, gamer e influencer. La fiscalità dei redditi conseguiti dai creatori di contenuti digitali*, in P. SCARIONI, P. ANGELUCCI, A. FIORENTINO MARINO (a cura di), *La tassazione degli sportivi*, Milano, 2023, 151.

do loro di accedere in via esclusiva a beni e servizi legati ad una squadra o dell'atleta o di seguire virtualmente gli eventi sportivi.

Al pari della prima accezione anche quest'ultima impone una prospettiva tributaria volta alla corretta definizione dei fenomeni e ad una tassazione essenzialmente redistributiva.

5.1. *La fiscalità dello sport. La dimensione sociale (e futura)*

La seconda prospettiva attraverso la quale la funzione fiscale osserva lo sport è quella promozionale.

Si tratta di una prospettiva più recente, che si è sviluppata a partire dagli anni '80 del secolo scorso; in questo arco temporale lo sport ha gradualmente cambiato volto, assumendo il ruolo di componente essenziale della vita di ogni comunità.

Sempre di più, infatti, sono stati apprezzati i benefici dello sport in tutte le fasi della vita e per diverse finalità, quali: la formazione dell'individuo nell'ambito del percorso di crescita; il benessere psico-fisico della persona; la cura dai traumi e dalle malattie fisiche e mentali; l'inclusione sociale e l'acquisizione dei valori e delle regole del vivere insieme.

Lo sport ha così assunto la veste di valore sociale da promuovere a livello nazionale ed internazionale²⁰.

In tal senso, la costituzionalizzazione dell'attività sportiva ha conclamato questo valore, sancendo un importante punto di partenza per la materia tributaria.

Attualmente, come detto, l'art. 33 cost. sancisce il riconoscimento del valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte le sue forme²¹.

La materia fiscale fonda la sua struttura sui principi contenuti nella Costituzione e persegue i programmi politici, economici e sociali nella stessa definiti²².

²⁰ Cfr. F. MITE, M. SFERRAZZA, *La funzione sociale dello sport tra specificità e principi comunitari*, in *Riv. dir. econ. sport.*, 2018, 143.

²¹ Cfr. G. MARAZZITA, *Il riconoscimento del valore costituzionale dell'attività sportiva, in federalismi.it*, 2024.

²² Tradizionalmente la funzione fiscale nazionale, delineata nella Costituzione, presenta caratteri solidaristici, risultando finalizzata all'uguaglianza sostanziale ed al finanziamento del *welfare state*. Cfr. G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991, *passim*; F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, 61; P. BORIA, *Potere tributario*,

In tal senso, la costituzionalizzazione dell'attività sportiva qualifica lo sport come valore del nostro sistema e fornisce un solido (ed espresso) fondamento giuridico nella materia fiscale per la strutturazione di politiche di sviluppo, in assenza del quale – considerando anche la mancanza di una competenza diretta dell'Unione europea sul tema – sarebbe stato difficile definire azioni mirate ad uno sviluppo diretto del settore.

Fino a questo momento, infatti, la suddetta materia non ha potuto introdurre discipline incentivanti anche a causa dell'assenza di un referente costituzionale.

La presenza di tale referente impone, in questa fase storica, alla materia fiscale di operare verso due obiettivi.

Il primo è quello di reperire risorse adeguate a promuovere lo sport e la sua pratica, attraverso il potenziamento delle infrastrutture e della sua diffusione ed attuazione nella collettività.

Il secondo è invece quello di intervenire con discipline agevolative per favorire la promozione dello sport. Tali ultime, come noto, qualificano fattispecie sottrattive dall'onere tributario finalizzate alla promozione dei valori sociali in ragione del principio di solidarietà che possono essere introdotte soltanto in base a referenti normativi di rango costituzionale o di principi europei²³.

La disposizione costituzionale nazionale indica le direzioni di una futura politica fiscale di tipo promozionale, individuando gli obiettivi sociali cui deve tendere il sostegno dello sport.

La Costituzione riconosce il valore educativo, quello sociale e quello di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte

Roma, 2021, 373 ss.; L. ANTONINI, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, in *federalismi.it*, 2022.

²³ Per tempo le agevolazioni fiscali sono state fondate, in via esclusiva, sulla presenza di referenti costituzionali in grado di bilanciare e/o derogare il principio di capacità contributiva. Cfr., *ex pluribus*, secondo una differente prospettiva, F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv., Sez. priv.*, I, Torino, 1987, 75; S. LA ROSA, *Le agevolazioni fiscali*, cit., 409. Con l'integrazione comunitaria anche i valori europei, soprattutto quelli espressi dalla disciplina degli aiuti di Stato ed in particolare da quella degli aiuti ammessi senza necessaria autorizzazione hanno definito la base giuridica per le politiche agevolative fiscali nazionali. Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni fiscali (diritto tributario)*, in *Enc. dir., Agg.*, V, 2002, 48 ss.; A. PACE, *Agevolazioni fiscali. Forme di tutela e schemi processuali*, Torino, 2012, *passim*.

le sue discipline ed in tutte le sue forme (dilettantistica, professionistica, amatoriale, organizzata e non organizzata)²⁴.

La fiscalità dello sport dovrà promuoverlo quale valore educativo, ovvero nei termini di componente formativa che lo stesso deve esplicitare nello sviluppo della persona e nella sua crescita all'interno della scuola e della società civile.

Allo stesso tempo la leva fiscale dovrà valorizzare il fattore di inclusione sociale con riferimento alla correzione delle marginalità e delle disuguaglianze di tipo economico, culturale, fisico, cognitivo, etnico.

Infine, lo sport deve essere incentivato quale espressione di salute e benessere psicofisico della persona, sostenendo anche la funzione terapeutica che lo stesso è destinato a svolgere nella cura delle malattie e disabilità.

A favore di questi importanti valori si dovrà muovere la politica fiscale nei prossimi anni, sviluppando al massimo la sua componente promozionale ed utilizzando le risorse e le indicazioni del P.N.R.R.

6. *Considerazioni conclusive*

La fiscalità dello sport costituisce una disciplina destinata a crescere in connessione all'importanza assunta dall'attività sportiva e alla recente sua costituzionalizzazione. In tal senso, la materia fiscale è tenuta ad assecondare i passaggi del sistema, favorendo una corretta attuazione dei programmi economico sociali fissati nella Costituzione.

Come evidenziato nella trattazione, la fiscalità dello sport presenta attualmente confini molto ampi e rileva problematiche di diverso tipo.

La suddetta materia, infatti, si deve confrontare con le due dimensioni più importanti della moderna nozione di sport, quella economica e quella sociale, le quali dovranno essere comprese e coordinate nell'interesse di un equilibrato sviluppo del valore nella società.

Dalla costituzionalizzazione dell'attività sportiva nasce indiscutibilmente la necessità di definire una disciplina fiscale che promuova l'attività sportiva nelle direzioni indicate dallo stesso dettato costituzionale.

²⁴ In tal senso, Dossier 9 giugno 2022, *Modifica all'art. 33 Costituzione in materia di attività sportiva*, A.C. n. 3531, servizio studi Senato della repubblica, studi@senato.it, contenuti. Cfr. G. MARAZZITA, *Il riconoscimento del valore costituzionale dell'attività sportiva*, cit., 121; M. DE MASI, *Dall'etica alla costituzionalizzazione dello sport. Brevi note sulla riforma dell'art. 33 della Costituzione*, in federalismi.it, 2023.

In questa accezione la dimensione sociale dello sport penetra la disciplina fiscale imponendo la prospettiva di una politica promozionale.

Una politica di questo tipo deve essere espressione di un disegno ragionato e coerente che introduca sia discipline agevolative complesse che semplici agevolazioni (deduzioni, detrazioni o aliquote ridotte) all'interno degli assetti impositivi relativi alle imposte dirette, IVA ed IMU.

L'obiettivo che il sistema fiscale si deve proporre è pertanto quello di raccordare adeguatamente la dimensione economica e quella sociale, definendo una tassazione del settore al contempo equa, redistributiva e promozionale.

Sponsorizzazioni sportive e principio di inerenza: lo stato dell'arte

Lorenzo Pennesi

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. Le sponsorizzazioni sportive: profili di diritto civile e tributario. – 3. Il principio di inerenza e la sua evoluzione storica. – 4. Il principio di inerenza secondo la giurisprudenza di legittimità. – 5. Le sponsorizzazioni sportive ed il principio di inerenza secondo la prospettiva del Fisco. – 6. La deducibilità delle sponsorizzazioni sportive attraverso la lente dell'inerenza qualitativa. – 7. Sponsorizzazioni sportive e operazioni inesistenti. – 8. Il credito di imposta per investimenti pubblicitari nello sport dilettantistico. – 9. Conclusioni.

1. Introduzione

Il mondo dello sport, amatoriale e professionale, costituisce da sempre una formidabile vetrina per le imprese giacché attrae un pubblico vastissimo, catalizzando l'attenzione di milioni di appassionati¹.

Gli operatori economici, in ragione della centralità che il fenomeno sportivo ha assunto nella vita quotidiana, ne sfruttano l'aspetto mediatico collocandovi messaggi promozionali, relativi al proprio *brand* o prodotto, con l'obiettivo precipuo di consolidare la posizione di mercato ed acquisire nuova clientela².

Ciò è ancor più evidente nel contesto contemporaneo, dominato

¹ Secondo un recente studio internazionale realizzato da *PriceWaterHouse (PwC)*, il mercato della pubblicità sportiva è destinato a generare un volume d'affari per l'impressionante cifra di 102 miliardi di euro entro il 2030. Vedasi *milanofinanza.it*, (ultima consultazione 18 febbraio 2025). Il ruolo sociale e culturale dello sport è ben descritto da P. DE COUBERTIN, *Memorie olimpiche*, Milano, 2003 e R. MICELI, *La dimensione sociale e la dimensione economica dello sport e la necessità di un'efficace politica fiscale. Introduzione sistematica*, in EAD (a cura di), *La fiscalità dello sport tra realtà economica e valore sociale*, Torino, 2025, 1 ss.

² La promozione delle imprese mediante lo strumento della pubblicità ha origini assai remote e, nel contesto contemporaneo, attraverso i *mass media* generali prima, ed i *social network* poi, ha acquisito la capacità di orientare le scelte di consumo di una enorme massa di potenziali acquirenti. Per un approfondimento di carattere storico sul tema si vedano E.T. BRIOSCHI, *Elementi di economia e tecnica della pubblicità*, Milano 1985, 6 ss. e V. CODELUPPI, *Che cos'è la pubblicità*, Roma, 2019, 3 ss.

dalle moderne piattaforme *social*, che permettono alle imprese – mediante collaborazioni con le associazioni sportive o i singoli atleti – di comunicare in tempo reale con la platea di potenziali consumatori, associando la propria immagine commerciale a quella del beniamino sportivo (secondo il paradigma del c.d. *influencer marketing*)³.

La modalità attraverso la quale si instaura tale collaborazione può essere duplice, potendo essa articolarsi (i) in un accordo pubblicitario tradizionale ed episodico, attraverso il quale la società/associazione sportiva o atleta, veicola *una tantum* un messaggio promozionale diretto al pubblico, ovvero, più di frequente, attraverso (ii) lo strumento della sponsorizzazione sportiva, che prevede una collaborazione più intensa e di lunga durata tra i due soggetti, in cui la realtà sportiva si mette a servizio dell'impresa, promuovendola anche in maniera indiretta e attraverso diversi canali (ad esempio facendo comparire il *logo* dell'impresa sulla divisa sportiva)⁴.

Nell'ultima fattispecie, il legame che viene ad instaurarsi produce un beneficio per entrambe le parti del rapporto: l'impresa *sponsor* gode di uno stabile ritorno di immagine e consolida la propria posizione di mercato, mentre lo *sponsee* (ossia, la società/associazione sportiva o atleta) percepisce un congruo compenso per lo sfruttamento dell'immagine.

³ L'*influencer marketing* descrive una recente strategia pubblicitaria, che vede l'impresa legare la propria immagine a quella di un personaggio celebre e dotato di ampio seguito presso le piattaforme *social* (si pensi, nel mondo dello sport, a Lionel Messi o Valentino Rossi) con l'obiettivo di instaurare un diretto contatto commerciale con coloro che ne sono soliti seguire i profili *web* (i c.dd. *followers*). Per un approfondimento sul tema si rinvia a C. GOANTA, S. RANCHORDAS, *The regulation of Social Media Influencers*, Cheltenham, 2020, e L. MORTEO, *To clarify the typification of influencers: A review of the literature*, Riverside, 2018.

⁴ Per A. MUSSO, *Il regime giuridico delle sponsorizzazioni culturali tra diritto pubblico e privato. La sponsorizzazione come contratto commerciale*, in *Riv. dir. arti*, 2013, 2 per cui la sponsorizzazione operi «non già come una induzione unilaterale ed esplicita all'acquisto dei beni nei confronti del consumatore finale, bensì quale abbinamento dell'impresa sponsor ad un evento organizzato o ad un'attività effettuata da un terzo soggetto, fisico o giuridico, ad essa non collegato da ulteriori rapporti economici o giuridici (e, a sua volta, impresa ovvero ente pubblico, associazione culturale, squadra sportiva o perfino singolo atleta od altro testimonial); questo abbinamento si attua – di regola – attraverso l'apposizione dei segni distintivi dell'impresa sponsor (ditta o nome commerciale, marchio denominativo o figurativo, a volte realizzato ad hoc per l'evento o l'attività sponsorizzati, ecc.), così differenziandosi siffatto rapporto dai contratti di licenza di marchio o, più latamente, di merchandising».

Tale sinallagma travalica, tuttavia, i confini del diritto civile ed assume rilievo per la materia tributaria giacché le somme percepite dallo *sponsee* costituiscono un reddito imponibile e, al contempo, un costo potenzialmente deducibile per l'impresa *sponsor*. Questo aspetto, negli anni, è stato al centro di un serrato contenzioso tra contribuenti (imprese *sponsor*) e Amministrazione finanziaria, non essendo chiare le condizioni di deducibilità dal reddito d'impresa dei costi di sponsorizzazione sportiva, anche alla luce della progressiva evoluzione subita dal principio di inerenza⁵.

Il presente contributo si prefigge l'obiettivo di ricostruire, in chiave critica, lo stato dell'arte, prestando attenzione alle novità apportate dai più rilevanti interventi normativi (in specie, all'art. 12, comma 3, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36), nonché agli orientamenti giurisprudenziali più recenti, che svelano una costante attenzione nei confronti delle spese di sponsorizzazione.

2. *Le sponsorizzazioni sportive: profili di diritto civile e tributario*

Le sponsorizzazioni sportive costituiscono, sul versante del diritto civile, una tipologia negoziale atipica ai sensi dell'art. 1322 c.c., essendo frutto di una consolidata prassi commerciale e non già di una fattispecie regolamentata dal diritto positivo⁶.

In un'ottica definitoria, il contratto di sponsorizzazione sportiva postula un accordo commerciale tra un'impresa, detta *sponsor*, ed un

⁵ La questione è stata a lungo esaminata dalla dottrina tributaria. Vedasi, in specie, F. PEDDIS, *La deducibilità delle spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza alla luce della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, 2014; F. PISTOLESI, *Profili fiscali delle sponsorizzazioni sportive*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 391 ss.; G. CONSOLO, *Note sulla deducibilità dal reddito d'impresa delle sponsorizzazioni erogate a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche*, *ivi*, 2018, 814 ss.; L. PENNESI, *Riflessioni sul principio di inerenza applicato alle spese di sponsorizzazione: il contributo della più recente giurisprudenza di legittimità*, *ivi*, 2021, 2171 ss.; A. BORGOGGIO, *Non è contestabile l'antieconomicità delle spese di sponsorizzazione di società e associazioni sportive dilettantistiche*, in *Fisco*, 2023, 1267 ss.

⁶ A fini di completezza, si rappresenta che la l. 6 agosto 1990, n. 223, all'art. 8, comma 12, in tema di disciplina del sistema radio-televisivo ha tentato di elaborare una prima definizione di questo strumento negoziale. La norma è poi confluita nell'art. 2, lett. b, del d.lg. 31 luglio 2005, n. 177 e successivamente abrogata dal d.lg. 8 novembre 2021, n. 208.

soggetto afferente all'ambito sportivo (atleta, squadra, a.s.d., *etc.*), detto *sponsee*, attraverso il quale lo *sponsor* versa una somma di denaro, spesso cospicua, allo *sponsee* affinché quest'ultimo associ a sé il nome, il segno distintivo o un prodotto dello *sponsor*, instaurando una connessione – visiva e valoriale – tra la propria persona e l'oggetto della sponsorizzazione⁷.

L'effetto promozionale che ne discende per l'impresa *sponsor* è evidente: sebbene lo *sponsee*, a differenza di un ordinario messaggio promozionale, non sia chiamato ad esaltare espressamente le caratteristiche e peculiarità di quanto sponsorizzato, la mera associazione visiva tra i due soggetti permette allo *sponsor* di farsi conoscere ed apprezzare presso il pubblico che è solito seguire le gesta dello *sponsee* (c.d. effetto di ritorno)⁸.

L'inquadramento tributario di questa fattispecie negoziale ha posto, al contrario, notevoli problematiche giacché si è a lungo dubitato se le spese sostenute dallo *sponsor*, nell'ambito del rapporto sinallagmatico sopra descritto, costituissero spese di pubblicità ovvero spese di rappresentanza.

La menzionata distinzione, lungi dal configurarsi quale finezza tassonomica, ha generato importanti conseguenze sul piano fiscale in quanto, sino all'avvento della l. 24 dicembre 2007, n. 244 ("Legge finanziaria 2008"), le due tipologie di spese si trovavano caratterizzate da

⁷ Appare calzante la definizione resa da Cons. Stato, 31 luglio 2013, n. 4034, in *DeJure online*, per cui tale negozio è «corrispondente ad un contratto atipico, in cui un soggetto ("sponsee" o "sponsorizzato") assume, normalmente in cambio di un corrispettivo, l'obbligo di associare a proprie attività il nome o il segno distintivo di altro soggetto (detto "sponsor", o "sponsorizzatore"), quale forma di pubblicità indiretta». In dottrina vedasi la analoga definizione resa da M. BIANCA, *I contratti di sponsorizzazione*, Terni, 1988; V. FRANCESCHELLI, *I contratti di sponsorizzazione*, in *Giur. comm.*, 1987, I, 288; V. AMATO, *Sponsorizzazione*, in *Enc. giur.* Treccani, XXX, Roma, 1989, 6 ss. e, in ambito tributario, A. VIGNOLI, *L'inerenza delle sponsorizzazioni tra antieconomicità e diffidenze*, in *Dial. trib.*, 2008, 110.

⁸ Le sponsorizzazioni sportive sfruttano l'immagine dello *sponsee* ed i valori che essa incarna, piegandoli a fini commerciali. Si tratta di una attività promozionale rilevante ai sensi dell'art. 41, comma 2, cost., inquadrandosi nell'ambito della libertà di iniziativa economica, per cui le imprese possono avvalersi di ogni mezzo, purché lecito, per perseguire le proprie finalità di lucro. In tal senso A. PACE, *La pubblicità commerciale*, in ID., M. MANETTI, *Rapporti civili. Art. 21. La libertà di manifestazione del proprio pensiero*, in *Comm. cost.* Branca, continuato da Pizzorusso, Bologna-Roma, 2006, 67.

condizioni di deducibilità dal reddito d'impresa, ai sensi dell'art. 108 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (t.u.i.r.), assai differenti⁹.

Le spese di pubblicità, sostenute per promuovere un'impresa e i suoi prodotti su larga scala, esaltandone le caratteristiche, risultavano sino al 2016 deducibili in misura integrale, purché inerenti all'attività d'impresa, ma capitalizzabili su base pluriennale¹⁰.

Di converso, le spese di rappresentanza, sostenute per promuovere l'immagine dell'impresa presso un ristretto gruppo di clienti e collaboratori, potevano essere dedotte, secondo la versione dell'art. 108, comma 2, t.u.i.r. vigente sino al 2008, solo nella misura di un terzo del loro ammontare, in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi.

In questo contesto normativo, la giurisprudenza di legittimità e la dottrina si erano sempre mostrate propense ad inquadrare le spese di sponsorizzazione nell'ambito dei costi pubblicitari con i quali viene condivisa la natura sinallagmatica e la diffusione di un messaggio promozionale verso un vasto numero di potenziali clienti, attraverso una associazione visiva tra *sponsor* e *sponsee* finalizzata ad accrescerne popolarità e prestigio¹¹.

Al contrario, i costi di rappresentanza, destinati ad una promozione limitata dell'impresa e senza controprestazione alcuna, sono parsi

⁹ Le teorie che hanno ricondotto le spese di sponsorizzazione nell'una o nell'altra categoria sono illustrate da M. PROCOPIO, *Le spese di sponsorizzazione tra pubblicità e rappresentanza*, in *Rass. trib.*, 2002, 1549; G. FERRANTI, *Le spese per le sponsorizzazioni tra pubblicità e rappresentanza*, in *Corr. trib.*, 2013, 2294 ss.; F. PEDDIS, *La deducibilità delle spese di sponsorizzazione*, cit., 548 ss.; L. PENNESI, *Riflessioni sul principio di inerenza*, cit., 2176.

¹⁰ L'art. 13 *bis*, d.l. 30 dicembre 2016, n. 244 ha modificato l'art. 108 t.u.i.r. disponendo che le spese di pubblicità siano deducibili in misura integrale nell'esercizio di sostenimento, se imputate tra i costi dell'esercizio a conto economico. Vedasi L. GAIANI, *Oneri pluriennali e beni immateriali nel bilancio 2016: nuove regole contabili e ricadute fiscali*, in *Fisco*, 2017, 1219 ss.

¹¹ Per la dottrina tributaria, le spese di sponsorizzazione erano qualificabili quali spese di pubblicità in quanto si avrebbe una «naturale assimilazione delle spese di sponsorizzazione alle spese di pubblicità sotto il profilo del trattamento fiscale previsto dal 2° comma dell'art. 108 del t.u.i.r.». In questi termini F. PEDDIS, *La deducibilità delle spese di sponsorizzazione*, cit., 560 ma anche F. PISTOLESI, *Profili fiscali*, cit., 394 per cui «si tratta, d'altronde, di una conclusione imposta dalla logica, in quanto le spese di sponsorizzazione perseguono lo stesso obiettivo delle spese pubblicitarie in un contesto parimenti connotato dal nesso sinallagmatico». Di analoga opinione la giurisprudenza dell'epoca. Vedasi *Comm. trib. centr.*, 16 giugno 1995, n. 2596, in *DeJure online*, e *Cass.*, 8 giugno 2000, n. 7803, *ivi*.

estranei alla funzione ed al modello giuridico tipico delle spese di sponsorizzazione¹².

La questione è stata dapprima appianata dalla l. 24 dicembre 2007, n. 244 che ha modificato il testo dell'art. 108, comma 2, t.u.i.r. ed ha allineato il regime di deducibilità delle due tipologie di spese, per le quali sussiste la possibilità di deduzione nell'anno, al ricorrere dei requisiti di legge¹³.

Da ultimo, l'art. 90, comma 8, della l. 27 dicembre 2002, n. 289 – la cui formulazione è oggi contenuta nell'art. 12, comma 3, del d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36 – ha previsto che le spese di sponsorizzazione sportiva, sostenute a favore di una società o associazione sportiva dilettantistica, al ricorrere di specifici requisiti fissati dalla citata norma, costituiscano, per espressa presunzione legale, spese pubblicitarie¹⁴.

Sopita questa annosa *querelle*, le spese di sponsorizzazione hanno nondimeno continuato a destare l'interesse degli interpreti e dell'Amministrazione finanziaria, non essendo chiaro in quali circostanze esse possano considerarsi inerenti all'attività d'impresa e, per l'effetto, deducibili.

¹² Di opinione contraria, l'Amministrazione finanziaria con la Risoluzione 8 settembre 2000, n. 137/E.

¹³ L'art. 1 del d.m. 19 novembre 2008, stabilisce che le spese di rappresentanza siano deducibili nell'anno purché commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui le stesse sono sostenute, in misura pari: *a*) all'1,5% dei ricavi e altri proventi fino a 10 milioni euro; *b*) allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 10 milioni euro e fino a 50 milioni; *c*) allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente 50 milioni euro. Ne consegue che solo l'eventuale porzione di costo che supera tali soglie percentuali risulta non deducibile dal reddito d'impresa.

¹⁴ L'art. 12, comma 3, del d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36 (ricalcando la formulazione della precedente norma del 2002) dispone che «il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle Federazioni Sportive Nazionali o da Enti di Promozione Sportiva costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'articolo 108, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917». Dopo l'introduzione di questa presunzione, l'Amministrazione finanziaria, a partire dalla Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, si è adeguata alla volontà del legislatore e ha qualificato le spese di sponsorizzazione in termini di spese pubblicitarie.

3. *Il principio di inerenza e la sua evoluzione storica*

Prima di esaminare quale sia la portata problematica del rapporto tra spese di sponsorizzazioni ed inerenza, è imprescindibile delineare la complessa evoluzione storica di questo principio.

L'inerenza dei costi all'attività d'impresa costituisce lo strumento giuridico che permette di distinguere le spese che hanno contribuito all'attività economica (e quindi alla formazione del reddito) da quelle che presentano una connotazione extra-imprenditoriale o personale.

In questa prospettiva, solo le spese che sono inerenti all'attività dell'operatore economico possono essere dedotte dalla base imponibile e, per l'effetto, ridurre il *quantum* dell'obbligazione tributaria atteso che quest'ultima deve essere parametrata all'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo e, quindi, depurata dagli elementi negativi che hanno concorso alla produzione di ricchezza¹⁵.

Lo strumento dell'inerenza svela, sul piano di sistema, una duplice funzione per le due parti del rapporto d'imposta giacché, da un lato, serve al contribuente per rilevare i costi che possono essere legittimamente sottratti dalla base imponibile e, dall'altro lato, all'Amministrazione finanziaria per verificare che il tributo corrisposto sia l'esito di una corretta determinazione delle componenti positive e negative¹⁶.

Nonostante l'importanza strutturale del principio nell'ambito della determinazione delle imposte sui redditi, esso ha avuto uno sviluppo assai lungo e complesso, subendo ripetute modifiche nella definizione e nel perimetro applicativo.

In una risalente fase storica, l'art. 32 del t.u. del 24 agosto 1877, n. 4021 riconduceva l'inerenza ad una nozione di "inevitabilità" del costo, potendo essere dedotte dal reddito le sole spese che mostrassero una

¹⁵ Il tema è stato affrontato, a livello monografico, da M. PROCOPIO, *L'inerenza nel sistema delle imposte dirette*, Milano, 2009; G. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991; A. VICINI RONCHETTI, *La clausola dell'inerenza nel reddito d'impresa*, Padova, 2016 e, più in generale, da F. CROVATO, R. LUPI, *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, 90 ss.; R. LUPI, *Le imposte dirette, sul valore aggiunto e sui trasferimenti di ricchezza*, Milano, 1991, 77; E. POTITO, *Il sistema delle imposte dirette*, Milano, 1989, 155 ss., il quale definisce l'inerenza come una nozione «pre-giuridica».

¹⁶ A. FANTOZZI, *Imprenditore e impresa*, Milano, 1982, 500 spiega che il reddito d'impresa deve essere assunto, per darsi conforme all'art. 53 cost., «al netto dei costi» essendo costituito da una contrapposizione aritmetica tra costi e ricavi. In termini analoghi, Corte cost., 28 luglio 1976, n. 200, in *One Fiscale*; Corte cost., 16 giugno 1964, n. 45, *ivi*; Corte cost., 31 marzo 1965, n. 16, *ivi*; Corte cost., 8 luglio 1982, n. 125, *ivi*.

necessaria e subitanea correlazione con i ricavi, non potendo l'impresa altrimenti operare (ad esempio, le spese per materie prime)¹⁷.

Il principio venne poi rimodulato nel secondo dopoguerra, ad opera dell'art. 91 t.u. 24 gennaio 1958, n. 645, quando la progressiva industrializzazione del Paese condusse il legislatore a considerare inerenti i costi che, seppur non collegati alla diretta genesi di un ricavo, fossero comunque risultati indispensabili all'impresa.

Un terzo mutamento si ebbe ad opera dell'art. 61 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, il quale ampliò la nozione di inerenza, ammettendo la deduzione dal reddito d'impresa di tutti i costi sostenuti nell'ambito dell'attività economica ed in grado di generare ricavi in proiezione futura, ponendo in una condizione di irrilevanza giuridica la natura "inevitabile" del costo.

Da ultimo, l'arco evolutivo del principio di inerenza si è completato con la promulgazione del t.u.i.r., ove il legislatore ha scelto di rendere il principio in commento una «norma senza disposizione»¹⁸ dell'ordinamento tributario, non essendo enucleato in alcuna disposizione di diritto positivo¹⁹.

Ne consegue, ad oggi, che i costi ed oneri sostenuti dall'imprenditore possono essere dedotti dalla base imponibile secondo una valutazione di inerenza che è rimessa alla differente sensibilità degli interpreti,

¹⁷ L'Amministrazione finanziaria dell'epoca mediante un documento di prassi (Normale n. 45 del 1902) richiedeva la contestuale esistenza dei requisiti di «immediata, diretta, necessaria, attuale» relazione tra spesa e produzione del ricavo.

¹⁸ La locuzione è di G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, in *Giur. sist. dir. trib.* Tesauro, II, *Imposta sul reddito delle persone fisiche*, Torino, 1994, 556 ss.

¹⁹ A fini di completezza, preme precisare che l'art. 109, comma 5, t.u.i.r. (già art. 75, comma 5), è stato a lungo ritenuto la disposizione di riferimento per il principio di inerenza. Tuttavia, tale norma, lungi dal definire il principio di inerenza, costituisce una sorta di "contenitore" e si limita a disporre – in maniera forse pleonastica – l'impossibilità di dedurre costi riferiti a ricavi o proventi esenti, così da evitare gli inevitabili effetti distortivi che conseguirebbero dalla sottrazione di questi componenti dalla base imponibile. In altri termini, l'art. 109, comma 5, t.u.i.r. introduce un nesso di simmetria tra costi e ricavi imponibili o esenti. Si vedano sul tema G. ZIZZO, *Regole generali sulla determinazione del reddito d'impresa*, cit., 557; O. NOCERINO, *Il problema dell'individuazione di un principio generale (inespresso) di inerenza*, in *Rass. trib.*, 1995, II, 910; S. LA ROSA, *Il principio di inerenza*, in G. TABET (a cura di), *Il reddito d'impresa*, I, Padova, 1997, 139; M. PROCOPIO, *Il principio di inerenza ed il suo stretto collegamento con quello della capacità contributiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1667 ss.

anche sulla base del contesto storico di riferimento, trattandosi di un principio “elastico” e non sclerotizzato entro rigidi schemi applicativi²⁰.

4. *Il principio di inerenza secondo la giurisprudenza di legittimità*

Partendo dalla funzione svolta dal principio di inerenza nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa, la giurisprudenza di legittimità è ripetutamente intervenuta per delineare il perimetro applicativo del principio.

Gli orientamenti giurisprudenziali possono essere ricondotti a tre filoni principali.

Il primo orientamento, ampiamente diffuso sino ai primi anni duemila, ha teso ad interpretare il principio di inerenza in termini di “normalità” del costo rispetto all'attività d'impresa, considerando deducibili i costi che risultassero funzionali – secondo un apprezzamento di ordinarietà e di logica rispetto alle specificità dell'impresa – alla produzione potenziale di componenti positivi del reddito²¹.

Il secondo orientamento, assai radicato sino a tempi recenti, ha invece attribuito alla nozione di inerenza una connotazione “quantitativa”, reputando deducibili le sole spese che avessero un impatto misurabile sui risultati dell'impresa, in termini di utilità e/o vantaggio (ad esempio generando profitti o ampliando il numero di rapporti con clienti ed investitori)²².

Infine, il terzo orientamento – ad oggi costante presso la Suprema Corte e la giurisprudenza di merito – ha interpretato il principio di inerenza in termini prettamente “qualitativi”, estendendone in misura sensibile il perimetro applicativo.

Secondo tale ricostruzione possono essere dedotti dal reddito d'impresa i costi che, a prescindere dalla misurabilità del beneficio o vantag-

²⁰ Precisa P. BORIA, *L'inerenza dei costi nella determinazione del reddito d'impresa*, in *Riv. giur. trib.*, 2018, 767 ss. che l'inerenza di un costo può essere valutata solo secondo un approccio casistico.

²¹ Vedasi Cass., 30 luglio 2007 n. 16826, in *One Fiscale*; Cass., 21 gennaio 2009 n. 1465, *ivi*; Cass., 27 ottobre 2009 n. 26851, *ivi*; Cass., 20 ottobre 2011, n. 24065, *ivi*; Cass., 27 febbraio 2013 n. 4901, *ivi*.

²² Vedasi Cass., 27 maggio 2015, n. 10914, in *One Fiscale*; Cass., 13 maggio 2016, n. 9818, *ivi*; Cass., 28 febbraio 2017, n. 5160, *ivi*; Cass., 10 marzo 2017, n. 6185, *ivi*; Cass., 26 maggio 2017, n. 13300, *ivi*; Cass., 11 agosto 2017, n. 20049, *ivi*.

gio prodotto, risultino essere coerenti con il progetto imprenditoriale, secondo un apprezzamento che valorizza la libertà di iniziativa economica e che può essere condotto solo dall'imprenditore, non già dall'Amministrazione finanziaria.

In altri termini, risultano deducibili le spese che siano riconducibili alla sfera economica dell'impresa, essendo irrilevante la produzione di vantaggi ed utilità che, in astratto, potrebbero anche non esistere (si pensi, ad esempio, ai costi sostenuti per promuoversi in un mercato estero tramite il supporto di una terza società ivi residente)²³.

La deducibilità del costo è quindi ad oggi preclusa solo in presenza di componenti negative che perseguono finalità extra-imprenditoriali o egoistiche, come le spese personali dell'imprenditore, ovvero che si trovano caratterizzate da profili di gratuità, incompatibili con gli obiettivi di lucro tipici dell'impresa²⁴.

5. *Le sponsorizzazioni sportive ed il principio di inerENZA secondo la prospettiva del Fisco*

Le oscillazioni interpretative legate al principio di inerENZA hanno condotto, negli anni, a differenti valutazioni in ordine alla deducibilità dei costi di sponsorizzazione sportiva.

In specie, l'Amministrazione finanziaria, aderendo agli orientamenti che hanno interpretato l'inerENZA in termini di "normalità" del costo ovvero in senso "quantitativo", ha sovente contestato la legittimità di spese di sponsorizzazione – soprattutto se effettuate nell'ambito dello sport dilettantistico o di categoria inferiore – reputandole inidonee alla produzione di un qualsivoglia vantaggio per l'impresa *sponsor*²⁵.

²³ Vedasi Cass., 11 gennaio 2018, n. 450, in *One Fiscale*; Cass., 9 febbraio 2018, n. 3170, *ivi*; Cass., 10 luglio 2018, n. 18904, *ivi*, per cui «il principio di inerENZA esprime una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata e si traduce in un giudizio di carattere qualitativo che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo». Analogamente, anche, Cass., 18 aprile 2019, n. 10902, in *One Fiscale*; Cass., 17 gennaio 2020, n. 902, *ivi*; Cass., 15 novembre 2022, n. 33568, *ivi*; Cass., 13 febbraio 2023, n. 4365, *ivi*; Cass., 19 giugno 2024, n. 16914, *ivi*.

²⁴ Per un commento sulla nozione qualitativa dell'inerENZA si rimanda a P. BORIA, *L'inerENZA dei costi*, cit., 767 ss.; A. VICINI RONCHETTI, *InerENZA del reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 551 ss.; L. PENNESI, *Riflessioni sul principio di inerENZA*, cit., 2172 ss.

²⁵ Ne costituisce un esempio Cass., 17 luglio 2014, n. 16327, in *Corr. trib.*, 2015,

Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate hanno infatti censurato i costi di sponsorizzazione sportiva, abitualmente, in ordine a due profili: (i) incoerenza del prodotto o *brand* oggetto di sponsorizzazione rispetto alla platea potenzialmente destinataria del messaggio promozionale; (ii) incongruità del costo rispetto al potenziale ritorno economico per l'impresa.

Circa il primo profilo, la contestazione muove da presupposto che la sponsorizzazione sportiva veicolerebbe un messaggio promozionale non allineato alla tipologia di pubblico (per sesso, età, estrazione sociale, *etc.*) che è solito seguire una data disciplina sportiva ovvero un dato atleta, risultando così astrattamente inidoneo alla futura produzione di ricavi per l'impresa *sponsor*²⁶.

Una siffatta valutazione è parsa, sin da subito, poco convincente giacché è insito nello strumento pubblicitario l'obiettivo dell'impresa di acquisire nuova clientela ed aprirsi a comparti di mercato reputati poco accessibili. Peraltro, il fenomeno sportivo genera un interesse su di un pubblico così vasto ed eterogeneo che appare impossibile effettuare una prognosi *ex ante* circa l'effetto promozionale che la sponsorizzazione è in grado di generare.

Un esempio calzante è costituito dalle note sponsorizzazioni di marchi di tabacco nell'ambito degli sport automobilistici, spesso presenti sulle divise e sulle livree delle auto, che hanno una indiscutibile efficacia propagandistica del *brand*, pur non essendovi alcuna diretta correlazione logica tra il prodotto (tabacco) e il pubblico cui il messaggio è rivolto (appassionati di gare automobilistiche)²⁷.

In parallelo, anche le valutazioni di congruità del costo rispetto al vantaggio che l'impresa *sponsor* può conseguire è risultata una censura poco conforme alle specificità dello strumento pubblicitario, cui le sponsorizzazioni si ascrivono, e alle peculiarità del fenomeno sportivo.

p. 479, con nota di G. FERRANTI, *Le spese per sponsorizzazioni devono risultare effettivamente "utili" per l'impresa che le sostiene*, ma anche Cass., 5 marzo 2012, n. 3433, in *One Fiscale*; Cass., 23 giugno 2014, n. 14252, *ivi*; Cass., 27 maggio 2015, n. 10914, *ivi*.

²⁶ Vedasi G. CONSOLO, *Note sulla deducibilità*, cit., 814 ss. per il quale «in particolare, alcune censure sono fondate sulla distinzione merceologica tra l'attività dello sponsor e quella dello *sponsee*; altre sull'assenza di collegamento tra il luogo in cui opera lo *sponsee* (ovvero in cui si svolge l'evento sponsorizzato) e quello in cui risiedono i potenziali clienti dell'impresa».

²⁷ Richiama questo esempio M. PROCOPIO, *L'inerenza nel sistema delle imposte sui redditi*, Milano, 2009, 45 ss.

Invero, la pubblicità e la sponsorizzazione si prefiggono l'obiettivo di migliorare l'immagine dell'impresa e accrescere l'attenzione attorno al suo *brand* o prodotti, in vista di un ritorno economico che è solo potenziale e non misurabile in termini aritmetici, trattandosi di una strategia promozionale associata all'ordinario rischio di impresa.

Detto in altri termini, non è dato rinvenire alcuno strumento (giuridico o economico) in forza del quale sarebbe possibile, con sufficiente grado di certezza, misurare sul piano quantitativo la connessione tra le spese di sponsorizzazione e ricavi, mediante l'effetto di fidelizzazione prodotto sulla clientela.

Inoltre, attraverso la vetrina sportiva, l'impresa raggiunge l'obiettivo di farsi conoscere presso un ampio ventaglio di potenziali consumatori ma, al contempo, l'effetto promozionale non è destinato a tradursi – nello stesso periodo di imposta – in un proporzionale incremento delle vendite o del fatturato.

La posizione del Fisco, in passato avallata anche dalla giurisprudenza di legittimità, ha a lungo imposto al contribuente una sorta di *probatio diabolica*, dovendo l'impresa esibire prove circa la connessione tra vantaggi e spesa che – su questo piano – non esistono, anche per le peculiarità del giudizio di inerenza, il quale non può mai avere ad oggetto un fatto storico (vantaggio conseguito) ma la relazione tra due elementi (costi e impresa)²⁸.

²⁸ Si esprime in questi termini, circa il giudizio di inerenza G. FRANSONI, *Finanziaria 2008 e i concetti di inerenza e congruità*, in Id (a cura di), *Finanziaria 2008. Saggi e commenti*, Milano, 2008, 169 per il quale «quando si parla di prova dell'inerenza si utilizza il termine in modo non appropriato, in quanto l'oggetto della prova è un fatto storico, giacché l'inerenza [...] è una relazione logica indicando la coerenza di un atto rispetto al fine dell'attività. Pertanto, la dimostrazione dell'esistenza dell'inerenza consegue alla persuasività delle argomentazioni impiegate e non alla idoneità dei mezzi di prova allegati». Si richiamano altresì i lavori di G. TINELLI, *Riflessioni su sponsorizzazione, inerenza e onere della prova*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 241 ss. e M. BEGHIN, *Note critiche a proposito dell'asserita, doppia declinazione della regola dell'inerenza ("inerenza intrinseca" versus "inerenza estrinseca")*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 408 ss.

6. *La deducibilità delle sponsorizzazioni sportive attraverso la lente dell'inerenza qualitativa*

L'interpretazione restrittiva del principio applicato alle sponsorizzazioni sportive, ad eccezione di talune fattispecie patologiche debitamente sanzionate dal Fisco, ha spesso prodotto deformazioni applicative (ed interpretative) che, solo in tempi recenti, paiono essersi attenuate.

Un primo contributo è dato dal citato art. 12, comma 3, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, analogo al pregresso art. 90, comma 8, della l. 27 dicembre 2002, n. 289, che ha stabilito, per le attività sportive dilettantistiche e per le associazioni sportive scolastiche e giovanili, che le spese di sponsorizzazione sostenute dall'impresa *sponsor*, sino alla soglia di euro 200.000, abbiano natura di spese pubblicitarie, intrinsecamente inerenti all'attività d'impresa.

La giurisprudenza, anche alla luce del chiaro tenore della norma, ha quindi confermato che le spese di sponsorizzazione (con effetti che si estendono anche al di fuori dell'ambito applicativo del citato art. 12) debbano essere considerate come spese pubblicitarie, godendo del relativo regime di deduzione²⁹.

Affinché tale presunzione possa operare viene richiesto che le prestazioni di sponsorizzazione debbano essere espressamente volte alla promozione dell'immagine o dei prodotti dell'impresa *sponsor* e che esse si traducano in concrete attività promozionali realizzate nell'ambito degli eventi sportivi, di cui esiste traccia e documentazione, non essendo sufficiente il mero contratto tra *sponsor* e *sponsee*³⁰.

In secondo luogo, la giurisprudenza di legittimità ha interpretato la norma ritenendo che essa introduca una presunzione assoluta (*juris et de jure*) circa l'inerenza delle spese di sponsorizzazione all'attività d'impresa le quali, mediante una valutazione di riferibilità compiuta a monte

²⁹ Così Cass., 7 giugno 2017, n. 14232, in *One Fiscale*; Cass., 30 maggio 2018, n. 13508, *ivi*; Cass., 6 maggio 2020, n. 8540, *ivi*; Cass., 26 marzo 2021, n. 8590, *ivi*.

³⁰ La Suprema Corte ha stabilito che in assenza di questa prova documentale, allora la presunzione non opera. In tale circostanza, pare evidente, è legittimo presupporre che le parti abbiano solo simulato la sponsorizzazione che ma ha avuto luogo. In questi termini Cass., 12 settembre 2023, n. 26368, in *Fisco*, 2023, 3908, con nota di F. NAPOLITANO, *Sponsorizzazioni a favore di ASD: si presumono spese di pubblicità solo se giustificate documentalmente*.

dal legislatore, sono intimamente coerenti con il progetto imprenditoriale e quindi deducibili³¹.

La linea interpretativa promossa dalla Suprema Corte ha risolto i dubbi afferenti alla deducibilità dei costi di sponsorizzazione sostenuti a favore di associazioni sportive o *club* dilettantistici, essendo questo il settore sul quale l'Amministrazione finanziaria – in passato – si era mostrata maggiormente aggressiva ed aveva concentrato la propria attenzione, nella convinzione che il ritorno commerciale e d'immagine fosse talmente contenuto da non giustificare, secondo un approccio quantitativo, l'investimento dell'impresa *sponsor*.

La presunzione in commento non opera invece, stante il chiaro dettato normativo, nell'ambito dello sport agonistico (si pensi al basket professionale ovvero alla serie A per il calcio) o per le sponsorizzazioni di valore superiore ad euro 200.000, con la conseguenza che rimangono qui applicabili i principi generali che regolano la deducibilità delle componenti negative.

Assume tuttavia rilievo, in questi casi, la nozione di inerenza qualitativa elaborata dalla giurisprudenza di legittimità che rende, su di un piano applicativo, i costi pubblicitari e promozionali in astratto deducibili, essendo sempre volti al consolidamento della posizione di mercato³².

Il nesso inferenziale tra spesa di sponsorizzazione e programma dell'impresa esiste *in re ipsa* giacché l'investimento dello *sponsor* (si pensi alla presenza del logo di un marchio di acqua minerale sulla divisa di un noto *club* calcistico) è sempre funzionale ad accrescerne l'attrattività

³¹ Così, *ex multis*, Cass., 27 giugno 2022, n. 20560, in *One Fiscale*; Cass., 10 febbraio 2023, n. 4274, *ivi*; Cass., 6 marzo 2024, n. 6079, *ivi*, per la quale «il regime di cui all'art. 90, comma 8, della l. n. 289 del 2002, nel testo vigente *ratione temporis*, fissa una presunzione assoluta di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni rese a favore di imprese sportive dilettantistiche laddove i corrispettivi erogati siano destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante e sia riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima, consentendo, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal reddito del soggetto sponsor trattandosi di presunzione assoluta oltre che della natura di spesa pubblicitaria, altresì di inerenza della spesa stessa, purché ne ricorrano i presupposti normativi».

³² A titolo esemplificativo, si richiama la pronuncia Cass., 4 marzo 2020, n. 6017, in *One Fiscale*, per la quale «è principio comunemente affermato da questa Corte che, in tema di imposta sui redditi d'impresa, il concetto dell'inerenza esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo unicamente i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea».

nel mercato, sia per la vasta platea di potenziali consumatori a cui tale associazione visiva si rivolge, sia per l'immediata condivisione dell'ammirazione che il pubblico nutre verso lo *sponsee* (squadra o atleta) con lo *sponsor* che lo sostiene³³.

In definitiva, la deducibilità della spesa di sponsorizzazione sportiva può essere oggetto di sindacato solo in fattispecie patologiche, correlate ad un presunto impiego illecito del costo.

La spesa sostenuta dallo *sponsor* può talvolta risultare manifestamente eccessiva, secondo un canone di economicità, rispetto al contesto sportivo di riferimento e alle modalità di esecuzione della sponsorizzazione (ad esempio, un milione di euro di compenso per collocare nel campo da gioco un solo striscione pubblicitario recante il *brand* dell'impresa *sponsor* in occasione di un unico *match*) ovvero può essere giustificata solo da "esigenze di bilancio", non corrispondendo all'investimento la realizzazione di alcuna attività promozionale.

Le fattispecie ora descritte svelano un possibile impiego abusivo del costo deducibile e sono indici di anomalia che devono essere oggetto di prova, anche mediante presunzioni, da parte dell'Amministrazione finanziaria, spettando al contribuente l'onere di documentare la sua effettività e riferibilità al programma d'impresa³⁴.

³³ Lo rilevava, ormai un decennio fa, A. VIGNOLI, *Sponsorizzazioni, riserve mentali e motivazioni esplicite. Una decisione corretta con una motivazione troppo generale*, in *Dialoghi trib.*, 2013, 177 ss. secondo la quale ove il contribuente venda beni destinati al consumo (ad esempio dentifrici, caffè, calzature, abbigliamento, etc.) oppure beni per addetti ai lavori (ad esempio pneumatici, abbigliamento sportivo, caschi, olii, etc.), la visibilità acquisita tramite l'apposizione del logo dello *sponsor* su qualsivoglia superficie dello *sponsee* (divisa sportiva, auto da corsa, etc.) non può essere messa in discussione.

³⁴ In questi termini Cass., 7 marzo 2024, n. 6114, in *One Fiscale*, per cui «[i]n tema di imposte sui redditi delle società, il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito (e non dall'art. 109, c. 5 del t.u.i.r., riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili) ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si raccordano con una sfera estranea a essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo. Peraltro, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato e dunque la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, grava sul contribuente». Analogamente, in dottrina, L. GUICCIARDO, *Sull'onere della prova dell'inerenza dei costi anche alla luce della recente novella*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 2023.

7. *Sponsorizzazioni sportive e operazioni inesistenti*

La parabola evolutiva subita dal principio di inerenza ha reso inattuali e non più sostenibili le censure del Fisco volte ad esaminare i costi di sponsorizzazione sportiva secondo la lente prospettiva della normalità del costo o della sua idoneità alla produzione di vantaggi o ricavi.

Tuttavia, nonostante l'affermazione della nozione di inerenza qualitativa e l'introduzione del meccanismo presuntivo di cui all'art. 12, comma 3, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, i costi di sponsorizzazione sportiva non sono immuni da censure e continuano a destare l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria, che ha mutato il proprio approccio alla materia.

In specie, si sono diffusi – sempre più di frequente – accertamenti fiscali che non contestano più l'astratta riferibilità del costo all'impresa ma la sua effettività sul piano fenomenico, ossia la sua inesistenza totale o parziale.

Il profilo dell'inerenza viene così del tutto superato giacché esso presuppone la genuinità dell'operazione di sponsorizzazione mentre, negli accertamenti più recenti, si censura l'esistenza materiale dell'atto pubblicitario, spostando la condotta del contribuente su un piano di fraudolenza, penalmente rilevante³⁵.

La condotta illecita, in questo contesto, può assumere due forme differenti: (i) inesistenza della sponsorizzazione, che mai è stata posta in essere; (ii) effettuazione della sponsorizzazione per un prezzo notevolmente superiore a quello che dovrebbe essere praticato (c.d. sovrapproduzione).

Il presupposto – implicito ad entrambe le fattispecie – è che lo *spon-*

³⁵ Senza approfondire un tema che esula dalla presente trattazione, si ricorda che le operazioni oggettivamente inesistenti sono operazioni prettamente cartolari, ossia risultanti da fatture e documenti contabili falsi, a cui non corrisponde alcuna reale cessione di bene o prestazione di servizio. I relativi costi non sono deducibili ai fini delle imposte dirette né detraibili ai fini IVA, potendo integrare il reato di cui all'art. 2 del d.lg. 10 marzo 2000, n. 74. Per un approfondimento si vedano M. DI SIENA, *Osservazioni in tema di "inesistenza giuridica" delle operazioni nel D.Lgs. n. 74/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 35 ss.; A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA*, Torino, 2023; A. GIOVANNINI, *Cartiere, pizzo e costi di reato nelle imposte sui redditi*, in *Corr. trib.*, 2014, 2171 ss.; E. DELLA VALLE, *Le operazioni inesistenti nell'ordinamento penal-tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 433 ss.; M. RAVACCIA, *Fatture per operazioni inesistenti senza danno erariale: alcune conferme e una violazione per eccesso di sanzioni della normativa italiana (nota a Corte Giustizia, causa C-712/17 dell'8 maggio 2019)*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 149.

see restituisca sottobanco le somme percepite dall'impresa per la sponsorizzazione sportiva non genuina, garantendo allo *sponsor* un cospicuo vantaggio fiscale a fronte di un modesto (o nullo) esborso finanziario³⁶.

Ciò premesso, nel primo caso, si ha una tipica ipotesi di operazione oggettivamente inesistente in cui vi è una divergenza tra la realtà documentata in fattura e nelle scritture contabili rispetto alla realtà effettiva.

In altri termini, la sponsorizzazione è oggetto di pattuizione negoziale e ad essa corrisponde una movimentazione finanziaria dallo *sponsor* allo *sponsee*, ma non si concreta poi in un comportamento reale (ossia, alcun messaggio pubblicitario viene veicolato dallo *sponsee* a favore dello *sponsor* in occasione degli eventi sportivi individuati dalle parti)³⁷.

In tale contesto la non deducibilità del costo è conseguenza della sua inesistenza materiale, dovendosi assoggettare ad imposizione una base imponibile che sia al netto dei soli costi effettivamente sostenuti per la produzione del reddito, essendo irrilevante ogni componente non reale, avente natura cartolare.

La deduzione del costo, a prescindere da una valutazione in termini di inerenza, non è quindi ammessa giacché la valorizzazione di queste spese in dichiarazione determina l'integrazione di una condotta evasiva, aggravata dalla fittizietà degli elementi cartolari (fatture, contratto, *etc.*) su cui si fonda la sponsorizzazione sportiva inesistente³⁸.

Differentemente, nel caso della c.d. sovrapposizione, ci si trova in presenza di una sponsorizzazione che viene realmente effettuata dallo *sponsee* ma a fronte di compensi che risultano essere del tutto di-

³⁶ Cosí G. GARGIULO, R. LUPI, *Tracce finanziarie delle fatture fittizie e teoria della tassazione*, in *Dialoghi trib.*, 2010, 438 ss.

³⁷ Per la giurisprudenza di legittimità «la nozione di operazione inesistente va riferita non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata sul piano fattuale, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra realtà commerciale e sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di «inesistenza soggettiva». Così Cass., 15 maggio 2015, n. 11661, in *One Fiscale*.

³⁸ L'evasione fiscale si concreta in una condotta finalizzata a sottrarre materia imponibile allo Stato-comunità mediante la violazione delle norme tributarie. Le operazioni inesistenti ne costituiscono, storicamente, una delle forme più diffuse a livello domestico ed unionale. Vedasi E. GALLI, C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 87. La lesione dell'interesse fiscale da parte di condotte fraudolente che prevedono l'impiego di documenti fittizi è percepita come particolarmente grave giacché discende da uno specifico dolo del contribuente. Così R. PISANO, *I delitti in materia di documenti e pagamento delle imposte*, in A. DI AMATO, R. PISANO, *I reati tributari*, Padova, 2002, 606 ss.

sallineati rispetto agli *standard* di mercato. In tale circostanza la falsità dell'operazione è solo parziale ed attiene ad una porzione del costo che viene versata dall'impresa alla squadra o associazione sportiva, la quale si impegna, tacitamente, a retrocederla in contanti³⁹.

L'intento evasivo dello *sponsor* è insito nella maggiore deduzione di componenti negativi che, inerenti alla luce del principio qualitativo di inerenza, sono però quota parte eccessivi e non sorretti da alcuna valida giustificazione economica o di mercato.

L'Amministrazione finanziaria, in tempi recenti, ha prestato massima attenzione a questo fenomeno, riscontrando in alcuni settori sportivi – calcio, vela e ciclismo ad esempio – specie se dilettantistici, spese di sponsorizzazione esuberanti rispetto alle attività promozionali attuate⁴⁰.

La giurisprudenza di merito e legittimità, chiamate a pronunciarsi in ordine alla sovrapproduzione in ambito di sponsorizzazioni sportive, hanno a più riprese evidenziato come la valutazione di inerenza del costo (anche mediante la presunzione legale di cui all'art. 12, comma 3, d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36) non produca alcun effetto in ordine alla sua effettività, che costituisce una circostanza fattuale diversa e necessitante di una autonoma prova⁴¹.

Pertanto, nell'ipotesi in cui il costo risulti quota parte eccessivo, e quindi non riferibile ad alcuna prestazione materiale che possa giustificarlo nella sua interezza, ricorre una inesistenza, sebbene parziale, del

³⁹ Per un esame ad ampio raggio delle c.d. “fatture gonfiate” vedasi G.D. TOMA, *La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti tra dottrina e giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 930.

⁴⁰ La diffusione del fenomeno è resa evidente dall'elevato numero di articoli di cronaca giornalistica, presso testate nazionali e locali, che descrivono casi di sovrapproduzione nell'ambito delle sponsorizzazioni sportive. Vedasi, a titolo di esempio *vicenzatoday.it*.

⁴¹ Cass., 29 agosto 2024, n. 23367, in *One Fiscale*, e Cass., 29 agosto 2024, n. 23368, *ivi*, ha stabilito ad esempio che «la presunzione prevista dalla richiamata disposizione non riguarda, quindi, l'effettività del costo; - nella specie, l'Agenzia ha contestato l'effettiva corresponsione di tali somme da parte del contribuente e la loro destinazione alla promozione dell'immagine e dei prodotti del soggetto erogante; - la CTR si è attenuta ai principi sopra esposti, in quanto non ha escluso l'inerenza e la congruità dei predetti costi, ma la loro effettività, avendo ritenuto che l'Ufficio avesse dimostrato, sulla base di presunzioni semplici, la loro inesistenza o, comunque, la loro mancata destinazione alla promozione dell'immagine e dei prodotti dell'impresa erogante che, a sua volta, non aveva fornito, come era suo onere, idonea prova contraria».

dato oggetto di rappresentazione contabile, che ne impedisce la deduzione dal reddito d'impresa⁴².

Superato il problema della inerenza del costo, la ripartizione dell'onere probatorio si allinea così alle ordinarie regole in tema di operazioni inesistenti e spetta quindi al contribuente giustificare, sul piano documentale, l'elevato importo versato dallo *sponsor* allo *sponsee*, indicando quali atti di sponsorizzazione siano stati realizzati ed in quali eventi sportivi essi siano stati collocati.

Le imprese *sponsor* sono quindi chiamate, ove vogliano dedurre i costi di sponsorizzazione, a conservare ogni elemento utile alla dimostrazione della effettività delle operazioni fatturate, nella prospettiva di un futuro confronto con l'Amministrazione finanziaria.

8. *Il credito di imposta per investimenti pubblicitari nello sport dilettantistico*

Il panorama normativo in materia di sponsorizzazioni sportive si completa, infine, con una misura agevolativa appositamente concepita per il settore, che ne attesta la notevole rilevanza sociale ed economica.

L'art. 81, comma 1, del d.l. 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla l. 13 ottobre 2020, n. 126 (successivamente modificato e prorogato dall'art. 10 del d.l. 25 maggio 2021, n. 73; dall'art. 9 del d.l. 27 gennaio 2022, n. 4, dall'art. 1, comma 615, della l. 29 dicembre 2022, n. 197 e, da ultimo, dall'art. 4 del d.l. 9 agosto 2024, n. 113) ha introdotto un credito d'imposta per gli investimenti in sponsorizzazioni sostenute da lavoratori autonomi, imprese ed enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti di leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche ovvero società sportive professionistiche e società ed associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi Olimpici e che svolgono attività sportiva giovanile⁴³.

⁴² La sovrapproduzione nell'ambito delle sponsorizzazioni sportive, nei termini sopra indicati, è stata esaminata in dottrina da M. DENARO, *Indeducibili i costi di sponsorizzazione sportive oggettivamente inesistenti*, in *Fisco*, 2024, 2216 e A. BORGOGGIO, *Le sponsorizzazioni con prezzo fuori mercato sono indice sintomatico di operazioni inesistenti*, *ivi*, 2679.

⁴³ Vedasi per un commento E. ROLLINO, S. TRETTEL, *Lo sport come volano per la ri-*

La misura agevolativa consta di un contributo, sotto forma di credito d'imposta utilizzabile in compensazione tramite modello F24, pari al 50% dell'investimento sostenuto sino al 15 novembre 2024 da concedersi entro la dotazione finanziaria massima riservata all'agevolazione (7 milioni per il 2024), il quale deve essere di importo non inferiore ad euro 10.000.

Per l'accesso alla misura agevolativa, che non ha carattere automatico, le imprese *sponsor* sono chiamate a compilare una apposita domanda su piattaforma gestita dal Dipartimento per lo Sport presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, che si riserva la facoltà di esaminare la documentazione prodotta dall'impresa – che deve essere conforme alle indicazioni rese dal d.P.C. 30 dicembre 2020 – e di effettuare i controlli necessari.

Preme rilevare che l'eventuale accoglimento della domanda da parte del Dipartimento per lo Sport costituisce un elemento utile, per l'impresa *sponsor* beneficiaria, a creare ulteriori condizioni di certezza in ordine al trattamento fiscale degli investimenti sostenuti; in specie, l'acquisizione del c.d. "bollino verde" sulla domanda presentata sterilizza il rischio di una eventuale contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla effettività dei costi e la deducibilità degli stessi, salvo il caso di revoca del beneficio per indebita fruizione, totale o parziale.

9. Conclusioni

Il fenomeno sportivo costituisce un eccezionale traino per il sistema Paese, accentrando considerevoli capitali ed investimenti, oltre a rappresentare una formidabile risorsa per la crescita sociale e culturale dell'individuo e per la tutela della sua salute, in ossequio a consolidati valori costituzionali.

Tali caratteristiche hanno reso le manifestazioni sportive uno strumento irrinunciabile per gli operatori economici, i quali ne sfruttano la centralità mediatica – enfatizzata allo stato attuale dalle piattaforme

presa, in *Fisco*, 2020, 4813 ss.; S. TRETTEL, *Per il bonus sponsorizzazioni siamo al secondo tempo*, *ivi*, 2021, 2621. Si evidenzia, peraltro, che il beneficio è escluso per gli investimenti in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti dei soggetti (ASD) in regime forfetario di cui alla l. 16 dicembre 1991, n. 398.

social – per accedere una vastissima platea di potenziali clienti e consumatori.

Le sponsorizzazioni sportive esplicano appieno tale logica commerciale e costituiscono uno strumento foriero di plurimi benefici: per l'impresa, che può consolidare la propria posizione di mercato e al contempo dedurre i costi della sponsorizzazione, e per lo *sponsee* (atleta, squadra o associazione professionistica), che acquisisce essenziali risorse finanziarie per il proprio sviluppo e sostentamento.

In questo contesto, la marcata evoluzione subita dal principio di inerenza permette allo stato attuale di abbandonare le limitanti logiche della diretta correlazione tra costo e ricavo, che hanno generato negli anni notevole contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, e di attribuire rilievo fiscale a tutte le spese che appaiano coerenti con le logiche economiche dell'impresa.

Ne risulta favorita la certezza del diritto, che assicura alle imprese *sponsor* la possibilità di investire, con maggiore serenità, in realtà sportive ed eventi agonistici reputati utili a favorirne la crescita nel mercato di riferimento.

A rimanere ai margini sono le sole condotte evasive o fraudolente, che tramutano la sponsorizzazione sportiva in un illecito mezzo per massimizzare il risparmio d'imposta e che il Fisco, legittimamente, ha l'onere di reprimere con severità.

Il nuovo regime IVA delle cessioni di beni e prestazioni di servizi
delle ASD: fra incoerenze interne ed allineamenti
alla normativa europea

Antonio Perrone

SOMMARIO: 1. Il quadro della riforma operata nel 2021 e le proroghe per la sua entrata in vigore. – 2. I due profili problematici del regime previgente: l'incoerenza interna della *ratio* ed il disallineamento rispetto alle previsioni della direttiva IVA. – 2.1. L'incoerenza del regime nazionale. – 2.2. Il disallineamento con la direttiva IVA. – 3. La procedura di infrazione. – 4. La riforma introdotta con il d.l., 21 ottobre 2021, n. 146: il riallineamento con le previsioni della direttiva IVA. – 4.1. Il nuovo regime delle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese dalle ASD ad associati e partecipanti. – 5. Le cessioni di pubblicazioni. – 6. Conclusioni.

1. *Il quadro della riforma operata nel 2021 e le proroghe per la sua entrata in vigore*

La fiscalità IVA delle Associazioni Sportive Dilettantistiche¹ (d'ora in poi ASD), con specifico riguardo alle esclusioni dal tributo per una serie di operazioni dalle stesse realizzate, ha subito una profonda innovazione normativa che ha comportato un sostanziale stravolgimento del regime giuridico/fiscale di quelle operazioni.

In particolare, l'articolo 5, comma 15 *quater*, del d.l., 21 ottobre 2021, n. 146 (d'ora in poi d.l. n. 146 del 2021), convertito con modifi-

¹ Per un sintetico inquadramento delle Associazioni Sportive Dilettantistiche, si veda E. SMANIOTTO, *Associazioni sportive dilettantistiche - Inquadramento giuridico delle associazioni sportive dilettantistiche*, in *Onefiscale*. Per l'analisi dei profili civilistici, si veda L. SANTORO, *Le società e associazioni sportive*, in *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, 2016, 61 ss.; EAD., *Società ed associazioni sportive, atleti, ausiliari sportivi, agente o procuratore sportivo*, in G. LIOTTA e L. SANTORO (a cura di), *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, 2013, 55 ss. Per l'analisi dei profili fiscali delle Associazioni sportive dilettantistiche, si veda ampiamente L. LETIZIA, *La tassazione delle attività sportive dilettantistiche*, Torino, 2023, *passim*. Da ultimo cfr., anche, M.A. ICOLARI, *L'evoluzione della fiscalità del Terzo settore a completamento della categoria giuridica: dalle questioni sulla commercialità delle operazioni alle erogazioni liberali in favore degli ETS*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2025, 4 ss.

cazioni dalla l. 17 dicembre 2021, n. 215, ha previsto una diversa configurazione, e quindi un diverso regime IVA, per una serie di cessioni di beni e prestazioni di servizi realizzate dalle ASD nei confronti dei loro associati o partecipanti.

In linea generale, la riforma ha previsto l'assoggettamento ad IVA, seppure in regime di esenzione, di una serie di contributi integrativi e di corrispettivi specifici che in precedenza erano «fuori campo IVA» e quindi esclusi dall'ambito di applicazione dell'imposta, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 4, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, talune operazioni che prima erano fuori campo IVA sono oggi divenute imponibili, così come talune operazioni che prima erano imponibili oggi sono divenute esenti².

Invero, come si avrà modo di vedere, la riforma ha avuto un impatto più ampio, in quanto ha inciso sulla individuazione e configurazione stessa delle cessioni di beni e prestazioni di servizi per le quali, ricorrendo le condizioni previste dal richiamato art. 4, erano previste le esclusioni dal tributo. Non soltanto, dunque, è stato modificato il regime IVA, prevedendo l'esenzione in luogo dell'esclusione o l'imponibilità di talune operazioni dapprima fuori campo o, ancora l'esenzione di talune operazioni dapprima imponibili, ma è stato ridisegnato il perimetro stesso di una serie di operazioni afferenti le ASD che rientrano (*recte*, rientreranno dall'anno 2026) nel nuovo regime di applicazione del tributo; in ciò allineandosi con il contenuto della dir. 2006/112/CE (d'ora in poi direttiva IVA).

La modifica normativa, infatti, si è resa necessaria a séguito della procedura di infrazione n. 2008 del 2010, avviata dalla Commissione europea per aver l'Italia violato gli artt. 2 e 9 della direttiva IVA e per non aver correttamente recepito il regime delle esenzioni di cui all'articolo 132 e quello delle condizioni di cui all'articolo 133 della medesima direttiva.

L'entrata in vigore della novella normativa, che – come detto – risale al 2021, è stata dapprima rinviata al 1 luglio 2024, ai sensi dell'art. 1, comma 683, della l. 30 dicembre 2021, n. 234, come modificato dall'art. 4, comma 2 *bis*, del d.l., 10 maggio 2023, n. 51 (convertito con modificazioni dalla l., 3 luglio 2023, n. 87). Il cd. «Decreto mille proroghe» del

² Sul punto, si veda M.A. ICOLARI, *L'evoluzione della fiscalità del Terzo settore a completamento della categoria giuridica*, cit., 4 ss.; R. RIZZARDI, G. SEPIO, *Esenzione Iva: il cardine nel criterio oggettivo*, in *Sole 24 Ore*, 2024.

2023 (d.l., 30 dicembre 2023, n. 215) ha poi ulteriormente prorogato il termine di entrata in vigore della stessa, spostandolo al 1 gennaio 2025.

Anche tale ultima data, però, è stata postergata. Difatti, con l'ulteriore «Decreto mille proroghe», pubblicato in GU n. 302 del 27 dicembre 2025, l'entrata in vigore del nuovo regime IVA è stata spostata al 10 gennaio 2026.

Nel presente scritto si opererà una comparazione fra il vecchio e il nuovo regime IVA delle operazioni riguardanti le ASD, così come si cercherà di evidenziare i termini entro i quali la disciplina domestica si è allineata alle previsioni unionali.

2. *I due profili problematici del regime previgente: l'incoerenza interna della ratio ed il disallineamento rispetto alle previsioni della direttiva IVA*

In linea generale, gli enti non commerciali³ (*i.e.* gli enti pubblici e privati, compresi i consorzi, 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) – tra i quali si possono ricomprendere le ASD⁴ – rilevano ai fini fiscali,

³ Il tema dei profili fiscali degli enti non commerciali è diffusamente trattato dalla dottrina tributaria. Per alcuni riferimenti, senza pretesa di esaustività, si vedano: R. LUPI, *Modifiche alla fiscalità degli enti no profit: torna in auge la mancanza di scopo di lucro*, in *Boll. Trib.*, 1996, 581 ss.; A. FEDELE, *Introduzione*, in AA.VV., *Il regime fiscale delle associazioni*, Padova, 1998; G. FALSITTA, A. FANTOZZI, G. MARONGIU, F. MOSCHETTI, *Commentario breve alle Leggi Tributarie, III, Testo unico delle imposte sui redditi e leggi complementari*, Padova, 2010; G. ZIZZO, *Ragionando sulla fiscalità del Terzo Settore*, in *Rass. trib.*, 2010, 974 ss.; S. GIANONCELLI, *La fiscalità delle erogazioni liberali al terzo settore*, in G. ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Milano, 2011, 301 ss.; F. FARRI, *Enti non commerciali e 'aiuti di stato': limiti all'operatività del diritto europeo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2016; P. FERRI, *Prime riflessioni sul regime fiscale degli Enti del Terzo settore*, in *Cooperative e enti non profit*, 2017, 38 ss.; A. MAZZULLO, *Il nuovo Codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari*, Torino, 2017, *passim*; G.M. COLOMBO, *Enti del Terzo settore (ETS), enti commerciali, enti non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2018, 3102 ss.; A. PROPERSI, G. ROSSI, *Gli enti non profit*, Milano, 2018; V. FICARI, *La fiscalità degli enti del terzo settore: relative certezze e infinite attese*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 853 ss.; ID., *Prime osservazioni sulla fiscalità" degli enti del terzo settore e delle imprese sociali*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2018, 57 ss.

⁴ Per l'inquadramento delle ASD all'interno degli Enti del terzo settore (ETS) e per le differenze che caratterizzano le prime rispetto ai secondi, si veda L. LETIZIA, *La*

sia con riferimento all'imposizione diretta, che con riferimento a quella indiretta.

Quanto al primo profilo, essi sono in generale soggetti passivi dell'IRES ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c del d.P.R., 22 dicembre, n. 917 (la relativa disciplina in termini di determinazione dell'imponibile è poi contenuta negli artt. 143 ss. del medesimo decreto). Quanto al secondo profilo, gli enti di cui si discute assumono rilevanza ai fini IVA quando effettuano operazioni riconducibili ad un'attività commerciale svolta in via residuale.

Con specifico riguardo a quest'ultimo tributo, per le ASD, congiuntamente all'applicazione di un criterio di forfettizzazione dell'imposta (che non formerà oggetto di analisi nel presente contributo), il vecchio regime prevedeva l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA di una serie di cessione di beni e prestazioni di servizi che le ASD svolgevano, verso corrispettivo (o contributo), nei confronti dei propri associati, partecipanti, o di associazioni aventi le medesime caratteristiche strutturali.

Intanto, occorre rilevare che l'art. 4, comma 4, del d.P.R., 26 ottobre 1972, n. 633 (d'ora in poi decreto IVA) tutt'oggi prevede (non essendo stata tale parte della norma interessata dalla modifica) che «[p]er 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».

Aggiunge poi la norma che sono da considerarsi come fatte nell'esercizio di attività commerciali anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto.

Dunque, in linea generale, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (a fronte di corrispettivo o contributo) effettuate da enti non commerciali [quali individuati al n. 2) del comma 2, dello stesso art. 4] nei confronti di soci o associati, sono considerate operazioni realizzate nell'esercizio di attività commerciale e, come tali, soggette ad IVA.

Nella previgente formulazione la norma, però, escludeva (nel senso che non riconosceva il requisito della commercialità ai fini IVA) le

tassazione delle attività sportive dilettantistiche, cit., *passim*; M.A. ICOLARI, *L'evoluzione della fiscalità del Terzo settore a completamento della categoria giuridica*, cit., 4 ss.

operazioni «effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali».

Dunque, le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate (verso corrispettivo o contributo) da ASD, in conformità alle loro finalità istituzionali, verso associati, partecipanti, ecc., non erano considerate operazioni commerciali ed erano pertanto fuori campo IVA (e non esenti dal tributo) con la conseguenza che non sussistevano tutti gli adempimenti previsti per le operazioni rilevanti ai fini IVA (fatturazione, registrazione, ecc.)

Inoltre, il comma 5, lett. *a*, del medesimo art. 4 del decreto IVA disponeva che sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici, le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escludendo – però – «le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati». Siffatte ultime cessioni, pertanto, non erano considerate come effettuate nell'esercizio di attività commerciali e, dunque, anch'esse erano fuori campo IVA con le conseguenze dinanzi indicate⁵.

⁵ Occorre altresì ricordare che il comma 8 dell'art. 4 del Decreto IVA, prevedeva che le predette esclusioni si applicavano a condizione che le associazioni interessate si conformassero alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata: a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge; b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della l. n. 662 del 1996, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge; c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della 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

Dall'analisi del previgente (ma tutt'ora operante fino all'entrata in vigore del nuovo regime) art. 4, comma 4, del decreto IVA si evince, in primo luogo, che le cessioni di beni e prestazioni di servizi di cui si discute erano escluse dall'IVA in quanto sarebbe stato assente il requisito oggettivo della commercialità. Si evince, poi, che l'esclusione in esame operava laddove le cessioni di beni e le prestazioni di servizi *de qua*, fossero rivolte agli associati o partecipanti⁶. Si trattava, com'è evidente, di una dizione generica, in quanto fra gli *associati* potevano rientrare tanto coloro che esercitassero attività sportive o motorie, quanti coloro che quelle attività non esercitassero, ma erano comunque affiliati all'associazione.

Tali constatazioni inducono ad individuare talune incongruenze di siffatto regime, sia sul versante interno che su quello unionale.

2.1. *L'incoerenza del regime nazionale*

Sotto il profilo domestico, occorre interrogarsi su quale fosse la natura dello speciale regime fiscale previsto per le prestazioni rese dalle ASD (così come per quelle rese da tutti gli altri enti previsti dal previgente art. 4) nei confronti dei loro associati o partecipanti. E cioè se tale regime avesse natura agevolativa propriamente detta, nel senso che poteva collegarsi alla volontà del legislatore di perseguire una funzione extra-fiscale⁷ intesa a valorizzare il favorevole impatto sociale che le finalità perseguite dalle ASD realizzano; o, viceversa, se esso regime avesse una natura più propriamente strutturale, nel senso che l'esclusione dall'IVA

dell'associazione (requisito c.d. della democraticità interna); d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie; e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, c.c., sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione; criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

⁶ Oltre che nei confronti di associazioni che svolgevano la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto facessero parte di una unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

⁷ In questi termini, L. LETIZIA, *La tassazione delle attività sportive dilettantistiche*, cit., *passim*; M.A. ICOLARI, *L'evoluzione della fiscalità del Terzo settore a completamento della categoria giuridica*, cit., 4 ss.

era conseguenza dell'irrilevanza di quelle attività ai fini fiscali, in quanto esse non realizzavano il presupposto (o l'oggetto) del tributo.

A rigore, la circostanza che le cessioni di beni e prestazioni di servizi che ne occupano fossero escluse dal campo di applicazione dell'IVA, in quanto non considerate operazioni commerciali, dovrebbe lasciar propendere per la seconda soluzione. Il legislatore avrebbe ritenuto che quelle operazioni non integravano il presupposto impositivo del tributo e, dunque, ne ha previsto l'esclusione. Non prevarrebbe, dunque la finalità agevolativa perché, se così fosse, le operazioni avrebbero dovuto essere incluse nel campo di applicazione del tributo ma esentate in ragione delle finalità di interesse sociale (connesso all'esercizio dell'attività sportiva) che esse perseguivano.

Tale conclusione, però, risulta disarmonica se si considera a tutto tondo il contenuto dell'art. 4 del decreto IVA.

Tale norma, infatti, per la parte della stessa che non è stata modificata dal d.l., n. 146 del 2021, sancisce come regola generale che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (a fronte di corrispettivo o contributo) effettuate da enti non commerciali nei confronti di soci o associati sono realizzate nell'esercizio di attività commerciali e, come tali, soggette ad IVA.

Il presupposto del tributo, dunque, parrebbe regolarmente integrato per quelle operazioni. Se si voleva, allora, concedere uno speciale regime di favore alle specifiche prestazioni che taluni enti (fra cui le ASD) rendevano nei confronti dei loro associati o partecipanti – in ragione delle precipue finalità sociali che quelle prestazioni realizzavano – lo strumento più corretto doveva essere l'esenzione dal tributo per quelle attività e non certo l'esclusione.

Sotto tale profilo, peraltro, appare significativa la circostanza che il regime di cui si discute non riguardava soltanto le ASD, ma anche le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona.

Tutti enti che, per un verso, rientrano in quelle «formazioni sociali» ove si svolge la *personalità del singolo* (di cui all'art. 2 cost.) e, per altro verso realizzano quelle forme di «sussidiarietà orizzontale» che, ai sensi dell'art. 118, comma 4, cost., Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni sono tenuti a favorire.

Ragionando in questi termini, la *ratio* del regime speciale previsto per questi enti sembrava dovesse ravvisarsi nell'intento del legislatore di agevolare fiscalmente talune formazioni sociali in ragione delle fina-

lità di interesse pubblico che esse perseguivano. Ed in tal senso depone del resto la circostanza che l'art. 4 prevedeva la fruizione dell'esclusione a condizione che le cessioni di beni e prestazioni di servizi fossero effettuate dagli enti che ne occupano «in conformità alle finalità istituzionali».

Dunque, una visione d'insieme delle disposizioni dell'art. 4 suggerisce che l'intento del legislatore fosse un tipico intento agevolativo che però, coerentemente, avrebbe dovuto essere perseguito attraverso l'esenzione dal tributo e non ponendo fuori campo IVA le relative operazioni.

Peraltro, una volta riconosciuta la natura agevolativa dell'esclusione, non si può fare a meno di notare come, nella previgente formulazione del comma 4 dell'art. 4, essa fosse connessa non tanto all'esercizio dell'attività sportiva, quanto alla mera appartenenza all'associazione (essendo applicabile in generale per le cessioni di beni e prestazioni di servizi erogate nei confronti degli associati, partecipanti, ecc.). La *ratio* che giustificava l'esclusione, sotto tale profilo, non sembrava risiedere dunque nel valore sociale riconosciuto all'esercizio di attività sportive in quanto tali, ma sarebbe stata collegata al vincolo associativo ad un ente che operava nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica. Anche sotto tale profilo la norma destava perplessità.

A prescindere dalla compatibilità o meno con la disciplina europea dell'IVA, dunque, la disposizione che prevedeva l'esclusione dal tributo per le operazioni che ne occupano evidenziava profili di incoerenza anche dal punto di vista domestico.

2.2. *Il disallineamento con la direttiva IVA*

Quanto, poi, al profilo europeo, occorre innanzitutto sottolineare che la soggettività IVA, in quel contesto, ha una portata diversa (e, se si vuole, più ampia) rispetto a quella nazionale⁸.

Notoriamente, ai sensi dell'art. 9, § 1, della dir. IVA la soggettività passiva è collegata all'esercizio, in modo indipendente e in qualsiasi

⁸ La disciplina europea, infatti, attribuisce decisivo rilievo all'esercizio dell'attività economica secondo l'ampia nozione contenuta nell'art. 9 della dir. IVA, con un approccio tipicamente sostanziale; quella nazionale, invece, ha un approccio più formale, circoscrivendo le attività rilevanti a quelle previste dall'art. 4 del decreto IVA. Sul punto, A. AMATUCCI, *Identificazione dell'attività d'impresa ai fini fiscali in ambito comunitario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 781 ss.

luogo, di un'attività economica, prescindendo dallo scopo o dai risultati di detta attività.

L'art. 132 § 1, lett. *m*, della direttiva IVA prevede, poi, anch'esso un regime fiscale di favore per talune operazioni realizzate da organismi che perseguono finalità sportive.

Tuttavia, in ambito europeo, il dubbio che siffatto regime fiscale di favore possa essere collegato alle attività sportive in ragione della mancanza di economicità della relativa attività (e quindi in ragione della mancanza di soggettività passiva al tributo) e non in ragione della loro rilevanza in termini di interesse pubblico, sembra non sussistere. Il richiamato art. 132, § 1, lett. *m*, infatti, prevede che gli Stati «esentano» le seguenti operazioni: «talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica». La rubrica dello stesso art. 132, poi, recita: «Esenzioni a favore di alcune attività di interesse pubblico».

Dunque, l'agevolazione fiscale di cui si discute trova, in ambito europeo, la sua *ratio* nel riconoscimento dell'interesse pubblico che è collegato all'esercizio dello sport o, più in generale, delle attività fisiche.

Coerentemente, la norma della direttiva, non esclude il requisito della «economicità» (di cui all'art. 9, § 1, della medesima direttiva) alle prestazioni rese dagli organismi che rientrano nel suo perimetro di applicazione; e ciò indipendentemente dalla circostanza che essi non perseguano finalità lucrative, in quanto – come detto – l'attività economica da cui discende la soggettività passiva al tributo prescinde dai risultati della stessa. La circostanza che il requisito dell'economicità non sia escluso risulta chiaramente dall'applicazione del regime di esenzione che – a differenza di quello di esclusione – comporta comunque la soggettività passiva al tributo.

Siffatta disposizione, dunque, per un verso, riconosce la sussistenza dell'esercizio dell'attività economica da parte degli organismi da essa contemplati, da cui consegue la rilevanza ai fini IVA delle prestazioni dagli stessi rese e, per altro verso, esenta dal tributo le prestazioni che quegli organismi erogano alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica, in ragione del riconosciuto interesse pubblico di queste ultime attività (e, dunque, in ragione del riconosciuto impatto sociale delle stesse). Detto altrimenti, il diverso regime fiscale non è riconosciuto in ragione della mancanza in sé dell'esercizio di un'attività economica ai sensi dell'art. 9, § 1, della direttiva IVA (che, altrimenti, sarebbe stata

esclusa la soggettività passiva degli organismi in questione, con conseguente esclusione dal tributo) quanto in ragione del rilevante interesse pubblico (*i.e.*, sociale) delle prestazioni che gli organismi di cui si discute erogano a coloro che esercitano attività sportiva.

Coerentemente, a differenza di quanto previsto dal previgente art. 4, comma 4, del decreto IVA, l'esenzione, in ambito europeo, non è collegata al vincolo associativo in sé, quanto alla circostanza che le prestazioni rese dagli organismi senza fini di lucro siano connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica e siano rese a persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica, mettendo così in risalto la funzione agevolativa della disciplina che è direttamente riconnessa al riconosciuto impatto sociale favorevole delle attività sportive.

In tal senso, dunque, si poteva ravvisare una sorta di disallineamento fra la previgente normativa domestica e quella unionale. Ai sensi della prima, le prestazioni che ne occupano erano considerate prive del requisito della commercialità, e quindi escluse dall'IVA; ai sensi della disciplina europea, invece, non era (come non è) escluso il carattere dell'economicità (di cui all'art. 9, § 1, della dir. IVA), per cui le operazioni rientrano nel campo di applicazione del tributo, ma sono esenti dall'applicazione dello stesso in ragione della riconosciuta rilevanza sociale.

Più in particolare, si potevano apprezzare tre profili di disallineamento fra la disciplina domestica di cui al previgente art. 4 del decreto IVA e la disciplina europea. Il primo riguardava il regime IVA: la direttiva prevede l'esenzione e non l'esclusione dal tributo; il secondo concerneva l'oggetto delle operazioni: la direttiva esenta solo le prestazioni di servizio e non anche le cessioni di beni; il terzo, infine, atteneva all'elemento che giustifica il regime fiscale di favore: non è la circostanza che le prestazioni siano rese in ragione del vincolo associativo, ma la circostanza che esse siano rese in favore di coloro che esercitano lo sport o l'educazione fisica che giustifica l'agevolazione.

Ciò posto, di séguito si analizzerà come la disciplina di cui al d.l. n. 146 del 2021 abbia operato a fronte degli evidenziati disallineamenti.

3. *La procedura di infrazione*

Come premesso, con procedura di infrazione n. 2008 del 2010 – *ex* art. 258 del TFUE, la Commissione europea ha contestato all'Italia il non corretto recepimento della IVA. In particolare, la Commissione ha

contestato l'aver messo fuori campo IVA operazioni che a tutto concedere avrebbero dovuto essere esentate dal tributo ed anche, in alcuni casi, l'eccessivo allargamento delle fattispecie poste fuori campo rispetto alle fattispecie che avrebbe dovuto essere esentate⁹.

Con successivo atto di messa in mora complementare è stato altresì contestato il mancato recepimento dell'art. 132 e delle condizioni di cui all'articolo 133 della stessa direttiva.

In particolare, la Commissione ha rilevato che, ai sensi dell'art. 2, par. 1, della dir. IVA, sono soggette all'imposta, fra le altre, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso sul territorio di uno Stato membro, da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e che: *i)* ai sensi del successivo art. 9, par. 1, si considera soggetto passivo «chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività»; *ii)* si considera attività economica «ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi [...]».

A riguardo, si è rammentato che la Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) con la decisione 29 ottobre 2009, c. 246/08, ha stabilito che un'attività è considerata economica quando presenta carattere stabile ed è svolta a fronte di un corrispettivo percepito dall'autore della prestazione, a prescindere dai risultati dell'attività. Già con la sentenza 27 novembre 2003, causa c. 497/01, la Corte europea aveva riconosciuto che l'attività viene valutata in sé, a prescindere dagli scopi perseguiti o dai risultati ottenuti.

Quanto all'art. 132 della dir. IVA, esso, in generale, prevede alcune esenzioni (e non esclusioni dal tributo) a favore di attività di interesse pubblico, fra le quali rientrano le prestazioni di servizi e le cessioni di beni loro strettamente connesse effettuate nei confronti dei propri membri nel loro interesse collettivo, dietro pagamento di quote fissate in conformità dello statuto, da organismi senza fini di lucro, che si prefiggono obiettivi di natura politica, sindacale, religiosa, patriottica, filosofica, filantropica o civica, purché tale esenzione non provochi distorsioni alla concorrenza. Con specifico riguardo alle attività sportive, come già detto, il richiamato art. 132, § 1, lett. *m*, circoscrive ulteriormente il perimetro di applicazione dell'esenzione, riferendolo alle sole prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o

⁹ Per un riferimento più ampio alla procedura di infrazione richiamata nel testo, si veda V. CAPOZZI, *Novità IVA nel terzo settore*, in *fondazione nazionale commercialisti.it*.

dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

Ciò posto, la Commissione ha contestato all'Italia: *i)* di aver violato i sopra richiamati artt. 2 e 9 della dir. IVA per aver posto fuori campo IVA (*i.e.* escluso dall'IVA) una serie di operazioni previste dall'art. 4, comma 4, del decreto IVA, atteso che tali operazioni presentano il carattere obiettivo delle operazioni economiche svolte a titolo oneroso e, in quanto tali, non possono essere escluse dal campo di applicazione dell'imposta. Né rileva la circostanza che si tratti di attività svolte da enti non commerciali. La Commissione, infatti, ha ribadito che ai sensi della disciplina unionale, la soggettività passiva IVA prescinde dallo scopo e dai risultati perseguiti dal soggetto che svolge un'attività economica. Pertanto, alcune delle operazioni in questione avrebbero potuto, al più, essere considerate esenti a norma dell'articolo 132 della dir. IVA, ma non escluse dal tributo, mentre altre avrebbero dovuto essere assoggettate al regime IVA ordinario; *ii)* di aver violato i sopra richiamati artt. 2 e 9 della dir. IVA, per le esenzioni previste dall'art. 4, comma 7, decreto IVA, poiché l'art. 133 della direttiva stabilisce alcune condizioni alle quali gli Stati membri possono subordinare la concessione di alcune esenzioni di cui all'art. 132 della medesima direttiva, ma si tratta di condizioni per l'ammissione ad un regime di esenzione e non per l'esclusione dal campo di applicazione dell'imposta; *iii)* di non aver correttamente recepito nel nostro ordinamento le esenzioni di cui all'art. 132, lett. *l*, *m* e *o* della dir. IVA.

In sintesi, la Commissione ha rilevato l'esistenza di quei disallineamenti fra il regime di cui al previgente art. 4 del decreto IVA e le previsioni della direttiva di cui si è detto al paragrafo precedente.

Riportando le censure della Commissione allo specifico ambito delle ASD, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che esse effettuano (verso corrispettivo o contributo) nei confronti dei loro soci o associati dovrebbero essere considerate come attività economiche ai sensi dell'art. 9, § 1, della direttiva, non rilevando la circostanza che l'attività sia svolta in assenza della finalità lucrativa, in quanto l'attività economica va considerata prescindendo dai risultati della stessa. Pertanto, non può essere esclusa la soggettività passiva IVA delle ASD con riferimento a quelle operazioni, ponendo conseguenzialmente fuori campo IVA le prestazioni che esse rendono nei confronti dei loro associati o partecipanti. Al più, in virtù del riconosciuto interesse pubblico (connesso alle

finalità sociali dell'esercizio dell'attività sportiva) di siffatte prestazioni, può ad esse essere riconosciuta l'esenzione dall'IVA, che – dunque – ha chiaramente una natura agevolativa e non può essere ricondotta all'assenza di un'attività economica.

4. *La riforma introdotta con il d.l., 21 ottobre 2021, n. 146: il riallineamento con le previsioni della direttiva IVA*

A séguito della procedura di infrazione e di messa in mora, il legislatore italiano è intervenuto modificando il regime di esclusione dall'IVA previsto dall'art. 4, comma 4, del decreto IVA.

In particolare, la riforma, attuata con l'articolo 5, comma 15 *quater*, del d.l. n. 146 del 2021, convertito con modificazioni dalla l. 17 dicembre 2021, n. 215, ha comportato le seguenti modifiche normative: *i*) è stata disposta l'abrogazione dei commi 4, secondo periodo, 6, 7 e 8 dell'art. 4 del decreto IVA e la modifica del comma 5, lett. *a*, del medesimo art. 4; *ii*) sono stati inseriti i nuovi commi 4, 5 e 6 all'articolo 10 del decreto IVA¹⁰.

Di séguito si analizzerà l'impatto che tale riforma ha avuto sotto il profilo del riordino del quadro normativo, per poi trarre delle valutazioni conclusive in ordine al riallineamento della disciplina nazionale con quella europea.

4.1. *Il nuovo regime delle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese dalle ASD ad associati e partecipanti*

Come premesso, il comma 4, secondo periodo, dell'art. 4 decreto IVA, prevedeva che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da ASD, verso pagamento di corrispettivi specifici (o di contributi supplementari [...]) ai soci, associati o partecipanti, delle ASD, ovvero rese nei confronti di associazioni che svolgevano la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto facevano parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, fossero escluse dall'IVA.

¹⁰ Sul tema, cfr. B. GIANCOLA, *Gli enti sportivi dinanzi alla valutazione di apertura della P.Iva dall'1.7.2024*, in *Euroconference News*, 2024.

Tale disposizione è stata abrogata e la relativa disciplina è ora confluita nell'art. 10 del decreto IVA, che riguarda le «Operazioni esenti dall'imposta»¹¹.

In particolare, il nuovo comma 4, punto 1), dell'art. 10 stabilisce che sono esenti dall'imposta, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA, «le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, 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 dalle rispettive organizzazioni nazionali».

È agevole rilevare che la nuova norma non riguarda le prestazioni di servizi e le cessioni di beni ad esse strettamente connesse effettuate da ASD.

Essa, infatti, non cita le associazioni sportive dilettantistiche nell'elenco di enti contenuto all'interno della stessa. Le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese dalle ASD, dunque, non potranno essere considerate, in generale, operazioni esenti dall'imposta.

D'altro canto, però, il comma 4, punto 2, dell'art. 10 del decreto IVA, come novellato dal d.l. n. 146 del 2021, prevede che sono esenti da imposta (a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA) «le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime 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 dalle rispettive organizzazioni nazionali».

¹¹ Sul punto si veda M. PEIROLI, *Definizione di operazioni esenti Iva - Passaggio all'esenzione per gli enti non profit*, in *Onefiscale*.

Il regime IVA delle ASD, pertanto, dal 2026, vedrà una diversificazione fra le «cessioni di beni» e le «prestazioni di servizi».

Le cessioni di beni, che erano *escluse* ai sensi dell'art. 4 comma 4, secondo periodo, decreto IVA, sono passate da un regime di esclusione IVA ad un regime di imponibilità IVA. Ciò in quanto esse non sono incluse nell'elenco del nuovo art. 10, comma 4, punto 1, che riguarda le operazioni esenti, né sono incluse nel novellato comma 4, punto 2, dell'art. 10 del decreto IVA, che prevede l'esenzione solo per le prestazioni di servizi rese dalle ASD (alle condizioni indicate dalla norma). Le cessioni di beni effettuate da parte di tali associazioni, dunque, dal 2026 saranno operazioni «imponibili» IVA.

Le prestazioni di servizi che erano *escluse* ai sensi dell'art. 4 comma 4, secondo periodo, decreto IVA, sono ora considerate operazioni *esenti* dal comma 4, punto 2, dell'art. 10 del decreto IVA. Siffatte operazioni, pertanto, dal 2026, verranno riqualificate come operazioni in esenzione dal tributo.

Occorre, tuttavia, precisare che l'art. 4, comma 4, secondo periodo, decreto IVA, considerava escluse dall'IVA le prestazioni di servizi delle ASD, tanto se rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, quanto se rese nei confronti di associazioni che svolgessero la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto facessero parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

L'attuale comma 4, punto 2), dell'art. 10, decreto IVA, invece, considera operazioni *esenti*, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA: *i)* le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da ASD alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica; *ii)* le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da ASD nei confronti di associazioni che svolgono le medesime 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 dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Pertanto, le prestazioni di servizi rese dalle ASD (a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA) saranno considerate esenti: *i)* se strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica; *ii)* se rese alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica; *iii)* se rese

nei confronti di associazioni che svolgono le medesime 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 dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Ne dovrebbe conseguire che le prestazioni di servizi rese dalle ASD ai loro soci o associati, qualora questi ultimi non esercitino lo sport o l'educazione fisica, non sono esenti IVA, né escluse (stante l'abrogazione dell'art. 4, comma 4, decreto IVA), e pertanto dovrebbero configurarsi come operazioni imponibili IVA.

Peraltro, è utile sottolineare che le prestazioni di servizi attualmente previste dal nuovo comma 4, punto 2), dell'art. 10, decreto IVA (*i.e.*, quelle strettamente connesse alla pratica dello sport o dell'educazione fisica rese alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica, ecc.), anteriormente alla riforma introdotta con il d.l. n. 146 del 2021, erano operazioni imponibili IVA, non rientrando nel regime di esclusione del vecchio comma 4, dell'art. 4, decreto IVA. Pertanto, siffatte prestazioni, passano da un regime di imponibilità IVA ad un regime di esenzione.

Sembra, insomma, che con la novella del 2021, il legislatore italiano si sia pienamente allineato alle previsioni della dir. IVA.

Il comma 8 dell'art. 4 del decreto IVA prevedeva, poi, che le esclusioni dal campo IVA potevano applicarsi a condizione che le associazioni interessate si conformassero ad una serie di clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

Il comma 8, dell'art. 4, è stato abrogato con la riforma attuata dal d.l. n. 146 del 2021. Le relative previsioni sono ora confluite nel comma 5, dell'art. 10 del decreto IVA, come condizioni per fruire dell'esenzione.

5. *Le cessioni di pubblicazioni*

Un discorso a parte deve esser per le cessioni di pubblicazioni.

Come premesso, il comma 5, lett. *a* dell'art. 4, decreto IVA, considerava «in ogni caso commerciali, ancorché esercitate 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 sportive dilettantistiche [...] cedute prevalentemente ai propri associati».

L'art. 5, comma 15 *quater*, punto 2, del d.l. n. 146 del 2021 ha previsto la soppressione, al suddetto quinto comma, delle parole: «escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati».

Ne consegue che, per effetto della riforma, le pubblicazioni delle ASD, cedute prevalentemente ai propri associati, non saranno più operazioni fuori campo IVA. Pertanto, non rientrando esse fra le nuove operazioni esenti previste dall'art. 10, a partire dal 2026, saranno operazioni imponibili IVA.

6. Conclusioni

Volendo adesso trarre talune osservazioni conclusive scaturenti dalla precedente analisi, sembra che per effetto della disciplina recata dal d.l. n. 146 del 2021 il nuovo regime delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate dalle ASD ai propri associati o partecipanti sia, per un verso, maggiormente coerente con l'impianto dell'intero art. 4 del decreto IVA e, per altro verso, allineato alle previsioni della dir. IVA.

Quanto al profilo nazionale, non opera più, in via generale, l'esclusione dall'IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi (non altrimenti specificate) che le ASD effettuano nei confronti di associati e partecipanti ed è stata, invece, prevista l'esenzione dal tributo per le sole prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da ASD alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

Per l'effetto, escludendo tali ultime prestazioni, il regime IVA delle cessioni di beni e prestazioni di servizi (verso corrispettivo o contributo) rese dalle ASD ai propri associati o partecipanti è ormai l'ordinario regime di imponibilità.

Sembra, quindi, che i profili di incoerenza che era dato ravvisare nella disciplina del previgente art. 4 del decreto IVA siano venuti meno.

Come detto, infatti, l'imponibilità IVA rappresenta, ai sensi di siffatta disposizione, la regola generale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (a fronte di corrispettivo o contributo) effettuate da enti non commerciali nei confronti di soci o associati, se realizzate nell'esercizio di attività commerciali. Regola a cui però si sottraevano le cessioni

di beni e le prestazioni di servizi effettuate (fra gli altri) dalle ASD, che erano invece escluse dall'IVA.

Tale impianto normativo, però, generava i succitati dubbi su quale fosse la *ratio* del peculiare regime cui quelle operazioni erano sottoposte. Per un verso, l'esclusione riguardava tutte le cessioni di beni e prestazioni di servizi, indipendentemente cioè dalle circostanze che esse venissero erogate nei confronti di soggetti che esercitavano attività sportiva. Per altro verso, l'esclusione del carattere della commercialità per siffatte operazioni, induceva a ritenere che esse non realizzavano il presupposto del tributo.

Questi due aspetti, come detto, non consentivano di affermare con certezza che la finalità (*i.e.* funzione) del peculiare regime IVA delle ASD fosse di tipo agevolativo, potendosi ritenere (ed, anzi, dovendosi più correttamente ritenere) che quelle operazioni non avessero rilevanza ai fini IVA, esattamente come per tutte le operazioni fuori campo.

Il nuovo impianto normativo fuga siffatti dubbi, rendendo così evidente che il regime IVA delle ASD che ne occupa ha una chiara finalità agevolativa. Le cessioni di beni e prestazioni di servizi rese da tali associazioni (verso corrispettivo) ai loro associati o partecipanti, infatti, scontano adesso (dal 2026) regolarmente il tributo, allineandosi così al normale regime di imponibilità IVA degli altri enti non commerciali.

Laddove, però, le sole prestazioni di servizi perseguano interessi e finalità di carattere sociale, come avviene nel caso in cui esse siano dirette a promuovere la pratica dello sport o dell'educazione fisica, si applica il regime di esenzione. A questo punto non sembra possa porsi in dubbio la finalità squisitamente agevolativa del peculiare regime di che trattasi.

Quanto all'ambito europeo, sembra che i tre evidenziati profili di disallineamento della disciplina nazionale siano venuti meno.

Allineandosi alla direttiva IVA, infatti, la nuova disciplina non prevede più l'esclusione, ma l'esenzione IVA, rendendo così evidente che alle operazioni di cui si discute non può essere disconosciuto il requisito della economicità.

Conformemente alle previsioni della direttiva, la nuova disciplina prevede poi l'esenzione per le sole prestazioni di servizio e non anche per le cessioni di beni.

Infine, recependo la finalità agevolativa propria della direttiva, la nuova disciplina non attribuisce un regime fiscale di favore alle prestazioni rese in ragione del solo vincolo associativo, ma lo circoscrive a

quelle che manifestano un effettivo interesse pubblico di carattere sociale; e cioè alle prestazioni rese in favore di coloro che esercitano lo sport o l'educazione fisica.

Resta da comprendere se effettivamente il nuovo regime entrerà in vigore nel 2026 o se sarà ulteriormente prorogato in vista dell'attuazione di una riforma fiscale che riguardi in generale gli enti del terzo settore, anche nel solco della prospettiva europea¹².

¹² Sul tema M.A. ICOLARI, *L'evoluzione della fiscalità del Terzo settore a completamento della categoria giuridica*, cit., 11 s.

Il diritto tributario e il fenomeno sportivo: il regime degli impianti sportivi

Antonio Felice Uricchio

SOMMARIO: 1. Riforma costituzionale e pluridimensionalità valoriale del fenomeno sportivo. Profili introduttivi. – 2. Il rilievo assunto dall'impiantistica sportiva e le misure di *favor* predisposte in ambito tributario. – 3. Il sostegno finanziario per la costruzione e manutenzione di infrastrutture sportive e la disciplina degli aiuti di Stato. – 4. Il regime di *favor* IVA in tema di impianti sportivi. – 5. Impianti sportivi e imposizione locale immobiliare. Considerazioni conclusive.

1. *Riforma costituzionale e pluridimensionalità valoriale del fenomeno sportivo. Profili introduttivi*

Nel ringraziare il Magnifico Rettore dell'Università di Roma «Foro Italico» Attilio Parisi e il caro amico Gennaro Terracciano della stessa Università per l'accoglienza e l'ospitalità, e le professoresse Clelia Bucico e Laura Letizia per l'invito, esprimo vivo compiacimento per questo simposio organizzato nell'ambito delle attività del progetto PRIN 2022 «S.P.O.R.T.A.G.E. - *Accountability, Growth and Equality*», sui temi relativi al fenomeno sportivo nel diritto tributario. Porgo inoltre un cordiale saluto al prof. Maurizio Logozzo, Presidente dell'Associazione Italiana dei Professori e degli Studiosi di Diritto Tributario, ai direttori dei Dipartimenti di Economia e di Scienze Politiche dell'Università della Campania «Luigi Vanvitelli», Maria Antonietta Ciocia, e a tutti i colleghi presenti anche a nome dell'Agenzia di valutazione universitaria (Anvur) che ho l'onore di presiedere. Pur se attraverso un saluto introduttivo, mi fa piacere poter offrire qualche considerazione nella consapevolezza della rilevanza del tema e della necessità di un confronto ampio e qualificato come quello odierno.

Come è noto, per sport si intende un'attività fisica, individuale o di squadra, che comporta uno sforzo fisico e/o mentale, organizzata in base a regole e protesa ad assicurare il benessere psico-fisico, lo sviluppo delle relazioni sociali o il conseguimento di risultati nel corso di

competizioni a tutti i livelli, ovvero lo sviluppo delle relazioni sociali o il conseguimento di risultati nel corso di qualunque competizione anche agonistica¹.

Il fenomeno sportivo², in quanto attività umana esercitata per fini salutistici, educativi, di diletto, ludici, competitivi e professionali, costituisce un comparto socio-economico particolarmente rilevante sia in ambito UE che domestico, assume rilevanza come ambiente giuridico suscettibile di dare luogo alla formazione di fattispecie imponibili ovvero a meritare anche agevolazioni di natura tributaria³. In questa prospettiva, esso appare espressione e proiezione del diritto allo sport, oggetto di particolare attenzione da parte del legislatore Costituzionale che, con la l. cost. 26 settembre 2023, n. 1, dispone espressamente il riconoscimento da parte della «Repubblica» del «valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte le sue forme»⁴. Inserito nella nuova formulazione dell'art. 33 della

¹ Sulle recenti riforme (cfr. d.lg. 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38 e 39, di attuazione dell'art. 5 della l. 8 agosto 2019, n. 86 e disposizioni successive), G. TERRACCIANO, P. SANDULLI, C. ROMBOLÀ (a cura di), *Argomenti di diritto nazionale e internazionale dello sport e di giustizia sportiva*, Roma, 2022, *passim*; C. ROMBOLÀ (a cura di), *Riforma dello sport*, Roma, 2024, *passim*; G.L. NIGRO, *La riforma dello sport dopo il "decreto correttivo"*, in *Terzo settore non profit*, 2022, 6 ss.; P. GUIDA, *Le novità operative in materia di associazioni e società sportive dopo la novella del 2021*, in *Notariato*, 2022, 63 ss.; N. RICCARDELLI, *Gli adeguamenti statutari e le attività delle ASD nella riforma dello sport*, in *Terzo settore non profit*, 2022, 19 ss.; R. GUGLIELMO, *Attività sportive dilettantistiche e forme giuridiche utilizzabili*, *ivi*, 2023, 31 ss.

² Cfr. L. DI NELLA, *Il fenomeno sportivo nell'ordinamento giuridico*, Napoli, 1999, *passim*. L. FOLLADORI, *La nuova disciplina degli enti sportivi professionistici e dilettantistici*, in *Studium iuris*, 2022, 397 ss.; M. GAMBINO, V. OCCORSIO, *La riforma delle società sportive*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, p. 269 ss.; P. D'ONOFRIO, *L'azione di governo per la riforma dello sport: la legge delega n. 86/2019 ed i successivi decreti legislativi attuativi*, in *Resp. civ. prev.*, 2021, 2131 ss.

³ Cfr. L. LETIZIA, *L'ordinamento sportivo: profili fiscali e condizionamenti europei*, in *amministrativamente.com*, 2014, 1 ss.

⁴ E. BATTELLI, *Il riconoscimento del valore educativo e sociale dell'attività sportiva in Costituzione*, in *osservatorioaic.it*, 2024, 26 ss., secondo cui la nuova formulazione dell'art. 33 cost., come modificato dalla l. cost. n. 1 del 2023, «riflette i contenuti, sostanzialmente omogenei fra loro, dei numerosi testi depositati al Senato e alla Camera, il cui principale aspetto di differenziazione era costituito proprio dalla scelta circa la sede della materia, rivelando la differente ratio che soggiaceva agli interventi avanzati. Tutti i testi risultano volti a funzionalizzare lo sport rispetto al soddisfacimento di diritti costituzionali individuali e in particolare del diritto alla salute; e non a caso alcune delle proposte avanzate proponevano la modifica dell'art. 32 Cost.». Con la novella apportata all'art. 33 cost., il legislatore si mostra consapevole di come l'inserimento dell'attività

Costituzione, dedicato alla tutela della libertà dell'arte, della scienza e della scuola⁵, lo sport appare espressamente considerato come diritto e valore, meritevole di promozione e di tutela sia in relazione ad altri diritti e valori costituzionalmente sanciti (*in primis* il diritto alla salute di cui all'art. 32 cost.) sia da parte dello Stato centrale che da parte di Regioni e enti territoriali (si veda in particolare la riforma del Titolo quinto di cui alla l. cost. 18 ottobre 2001, n. 3, recante un riferimento allo sport nell'art. 117, compreso tra le materie di legislazione concorrente di Stato e Regioni)⁶. La nuova disposizione costituzionale appare, pertanto, idonea a orientare in senso trasversale il legislatore statuale e regionale, impegnandolo nel darvi attuazione, promuovendo e valorizzando un quadro regolatorio l'attività sportiva per tutte le generazioni e le età, così come si legge sul sito del Dipartimento dello Sport: «[l]o Sport in Costituzione rappresenta la prima tappa di un percorso che concentra, in poche parole, un significato profondo e un valore inestimabile, che possiamo sintetizzare nell'auspicio dello sport per tutti e di tutti, come parte delle indispensabili difese immunitarie sociali e importante contributo per migliorare la qualità della vita delle persone e delle comunità». Particolare rilevanza assumono poi le disposizioni del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), nella versione successiva alle modifiche apportate dal Trattato di Lisbona, che agli artt. 6, comma 1, lett. e, e 165 attribuisce all'Unione Europea una competenza c.d. «di sostegno» in materia di sport, assegnandole il compito di svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri

fisica in Costituzione determina un «riconoscimento dello sport quale fattore di integrazione sociale, spirituale e culturale», determinando «un respiro ideale profondo», evocando una concezione prevalentemente antropocentrica dello stesso (se così può definirsi) «diritto allo sport».

⁵ L'attività sportiva, rimasta completamente estranea alla Costituzione repubblicana del 1948, probabilmente anche per l'utilizzo «politico» da parte dei regimi totalitari del fascismo e del nazismo, è invece richiamata nelle leggi costituzionali, con disposizioni ancora vigenti dagli Statuti speciali del Trentino-Alto Adige (l. cost. 26 febbraio 1948, n. 5, art. 12, n. 11) che assegna alla potestà legislativa concorrente la materia «attività sportive e ricreative con i relativi impianti ed attrezzature» e del Friuli-Venezia Giulia (l. cost. 31 gennaio 1963, n. 1, art. 4, n. 14) che attribuisce alla potestà legislativa regionale primaria la materia «istituzioni sportive».

⁶ Così M. D'AMICO, *Lo sport come diritto della persona: analisi dei progetti di revisione costituzionale*, in *gruppodipisa.it*, 2022, 152 ss., per la quale l'espresso riferimento al bene «sport» produrrebbe un profondo cambiamento «nel quadro del diritto positivo, vincolante anche per i pubblici poteri, a tutti i livelli, oltre che per i giudici nella valutazione dei casi sottoposti al loro giudizio».

in quanto essenziale per promuovere e rafforzare il processo e i valori della integrazione europei. Nell'allegato al TFUE, lo sport è peraltro definito e considerato come attività umana fondata «su valori sociali, educativi e culturali essenziali» in quanto «fattore di inserimento, di partecipazione alla vita sociale, di tolleranza, di accettazione delle differenze e di rispetto delle regole»⁷.

La pluridimensionalità dell'attività sportiva, che induce ad apprezzarla, come efficacemente sostenuto, come «veicolo di valori»⁸ (solidarietà, eguaglianza, promozione del pieno sviluppo della persona umana, tutela della salute e del benessere psico-fisico, *etc.*), porta a considerare all'interno del suo perimetro non solo la pratica sportiva ma anche gli strumenti che ne consentano l'esercizio ai soggetti che ad essa si dedicano. Ne consegue che, nel dare attuazione al nuovo dettato costituzionale in materia, il legislatore è impegnato nell'assicurare a tutti l'accesso allo sport (tra i quali i soggetti svantaggiati e i diversamente abili) attraverso risorse adeguate che consentano il finanziamento dei livelli essenziali di prestazioni anche in questo ambito su tutto il territorio nazionale in quanto riguardano diritti civili e sociali⁹. In questo ambito, la previsione costituzionale va sicuramente riferita anche all'impiantistica sportiva, senza della quale l'effettività del diritto allo sport resterebbe formula

⁷ S. BASTIANON, *L'Europa e lo sport. Profili giuridici, economici e sociali*, Torino, 2016, 27 ss., per il quale nel Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), lo sport costituisce uno «dei settori nei quali l'azione dell'Unione deve indirizzarsi a sostenere, coordinare e completare l'azione degli Stati membri; ed al riguardo, non è un caso che lo sport sia indicato, alla lettera e) accanto ad istruzione, formazione professionale e gioventù, proprio per evidenziarne le inferenze con lo sviluppo e la crescita dei giovani». Nello stesso senso S. DIGENNARO, W. GASPARINI, *La costruzione di un'Europa sociale dello sport*, in *Riv. trim. sc. amm.*, 2013, 27 ss.; L. COLANTUONI, M. VALCADA, *L'Unione Europea e lo Sport*, in F. IUDICA (a cura di), *Diritto Sportivo*, Torino, 2020, 11 ss.

⁸ Così, ancora, M. D'AMICO, *Lo sport come diritto della persona*, cit., p. 152 ss., lo sport va considerato non solo come valore in sé, ma anche «come veicolo di valori. Ciò avviene perché i principi alla base del fenomeno sportivo vengono fatti propri dagli atleti e da tutti coloro che praticano uno sport, anche a livello amatoriale, e poi, una volta appresi, vengono da questi messi in atto nella vita quotidiana, cioè quando agiscono come *cives*. Lo sport è, dunque, strumento di convivenza civile e strumento di educazione, soprattutto per i giovani, stimolandoli a una apertura multiculturale, promuovendo al contempo il divieto di ogni forma di discriminazione nonché la solidarietà, l'amicizia, il rispetto di sé, degli altri e delle regole di gioco».

⁹ Si veda sul tema il mio, A.F. URICCHIO, *La fiscalità locale tra pluralismo istituzionale e autonomia differenziata*, in *Dir. prat. trib.*, 2024, 1234.

vuota, con la conseguenza che si rende necessario destinare incentivi finanziari e agevolazioni tributarie sia al fine di promuovere la loro realizzazione, sia per assicurare accesso e piena fruizione, nel rispetto dei principi di eguaglianza formale e sostanziale¹⁰.

A riguardo, la Commissione europea, da ultimo anche con il *Next generation UE* e il governo nazionale con il PNRR (più precisamente con alcune misure della Missione 4 dedicate al potenziamento delle infrastrutture per lo sport a scuola e della Missione finalizzate a favorire il recupero delle aree urbane puntando sugli impianti sportivi e sulla realizzazione di parchi urbani attrezzati, al fine di favorire l'inclusione e l'integrazione sociale, e sempre con particolare attenzione alle persone svantaggiate) hanno individuato, in più occasioni, azioni concrete anche di carattere finanziario¹¹ e tributario preordinate alla realizzazione di impianti sportivi nell'ambito di una visione più ampia della fiscalità promozionale, funzionale e inclusiva.

2. *Il rilievo assunto dall'impiantistica sportiva e le misure di favor predisposte in ambito tributario*

Come evidenziato, l'impiantistica sportiva assume particolare rilevanza dando sostanza e concretezza al diritto e al valore dello sport, consentendo la pratica sportiva sia nell'ambito delle attività agonistiche che di quelle dilettantistiche o ludiche¹². Se appare evidente la meritevolezza dei fini che il legislatore possa perseguire attraverso norme promozionali, necessario appare il coordinamento di esse con quelle generali in materia di progettazione, costruzione, ristrutturazione, gestione e messa in sicurezza delle diverse strutture, pubbliche e private, comprese quelle scolastiche, sia per tenere conto dei vincoli europei (si pensi soprattutto a quelli in materia di aiuti di Stato), sia di natura interna (*in primis* il doveroso bilanciamento con il principio di capacità contributiva).

¹⁰ In argomento, sia consentito un rinvio al mio, A.F. URICCHIO, *La fiscalità degli impianti sportivi*, in *Boll. trib. inf.*, 2015, 965 ss.

¹¹ Cfr. A. PEDICINI, T. TIANI, *Lo sport e le risorse finanziarie nell'Unione Europea: l'inquadramento della disciplina a favore della costruzione e ristrutturazione degli impianti sportivi*, in *Riv. dir. econ. sport*, 2012, 53 ss.

¹² Cfr. C. BUCCICO, *La fiscalità delle attività sportive dilettantistiche*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1435 ss.

In questo ambito, va ricordato il d.lg. 28 febbraio 2021, n. 28, recante attuazione dell'art. 7 della l. 8 agosto 2019, n. 86, che disciplina in modo organico la materia, unitamente al regolamento unico riferito soprattutto a profili tecnici e di sicurezza. A tali disposizioni vanno collegate quelle adottate nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) che, come già detto, destinano significative risorse finanziarie (oltre un miliardo di euro) sia al potenziamento delle infrastrutture sportive nelle scuole (300 milioni) che alla creazione di impianti sportivi e parchi attrezzati (700 milioni)¹³, oltre a prevedere specifiche misure di sostegno per le famiglie anche attraverso l'iscrizione o l'abbonamento ad associazioni sportive. Come dichiarato dagli estensori, «il piano di investimento intende attuare una progressiva implementazione e riqualificazione di strutture sportive e palestre annesse alle scuole, al fine di garantire un incremento dell'offerta formativa e un potenziamento delle strutture scolastiche, che possono favorire un incremento del tempo scuola e una apertura della scuola al territorio anche oltre l'orario scolastico e un potenziamento dell'attività sportiva e motoria. L'implementazione di strutture sportive e palestre è un investimento innanzitutto sulla scuola e sulle competenze trasversali di studentesse e studenti, ma è anche un investimento per gli enti locali e per le singole realtà territoriali. Consente di riqualificare anche aree e spazi urbani annessi alle scuole e favorire una maggiore apertura delle scuole al territorio a vantaggio dell'intera comunità locale».

Il piano mira a costruire o adeguare strutturalmente circa 400 edifici «da destinare a palestre o strutture sportive anche per contrastare fenomeni di dispersione scolastica nelle aree maggiormente disagiate». Sempre nella parte illustrativa del piano viene evidenziato l'obiettivo di «potenziare le infrastrutture per lo sport e favorire le attività sportive a cominciare dalle prime classi delle scuole primarie. Infatti, è importante valorizzare, anche attraverso l'affiancamento di tutor sportivi scolastici,

¹³ Come dichiarato da Mario Draghi, durante il mandato da Presidente del Consiglio dei Ministri, «l'Italia da anni reclamava un piano sulle politiche sportive. Con un miliardo di investimenti nel PNRR da oggi lo sport ha piena dignità nelle politiche pubbliche del nostro Paese, anche per lo stretto legame che c'è tra l'attività sportiva, il benessere e la coesione sociale. Intendiamo potenziare le infrastrutture per lo sport e favorire le attività sportive a cominciare dalle prime classi delle scuole primarie. Delle infrastrutture sportive scolastiche beneficerà inoltre l'intera comunità territoriale, al di fuori dell'orario scolastico attraverso convenzioni e accordi con le stesse scuole, gli enti locali e le associazioni sportive e dilettantistiche locali».

le competenze legate all'attività motoria e sportiva nella scuola primaria, per le loro valenze trasversali e per la promozione di stili di vita salutari, al fine di contrastare la dispersione scolastica, garantire l'inclusione sociale, favorire lo star bene con se stessi e con gli altri, scoprire e orientare le attitudini personali, per il pieno sviluppo del potenziale di ciascun individuo in armonia con quanto previsto dalle Indicazioni nazionali per il curriculum della scuola dell'infanzia e del primo ciclo d'Istruzione»¹⁴.

La promozione delle infrastrutture sportive aderisce, pertanto, pienamente agli obiettivi di sviluppo inclusivo delineati dal *Next generation EU*, oltre che all'art. 165 TFUE, come anche alla risoluzione del Parlamento europeo del 10 febbraio 2021, in cui viene evidenziata la necessità di offrire agli Stati membri un sostegno finanziario soprattutto in favore dello sport di base anche per limitare o superare gli effetti negativi della pandemia.

3. *Il sostegno finanziario per la costruzione e manutenzione di infrastrutture sportive e la disciplina degli aiuti di Stato*

Tra i numerosi strumenti utilizzabili per sostenere la costruzione o la manutenzione degli impianti sportivi è possibile annoverare *inter alia* i finanziamenti diretti, la concessione di prestiti anche a tasso agevolato (come di quelli dell'istituto per il credito sportivo ovvero di Regioni e Comuni), l'erogazione di sussidi e l'adozione di incentivi ed agevolazioni di natura fiscale. Di particolare interesse l'istituto dello *Sport Bonus*, legato alle donazioni da parte dei soggetti titolari di reddito d'impresa (società, enti commerciali e non commerciali, imprenditori persone fisiche) a favore dell'impiantistica sportiva pubblica, introdotto con la

¹⁴ Il collegamento tra infrastrutture sportive e diritto allo studio viene più volte sottolineato dal Piano anche con l'obiettivo di ridurre i divari territoriali, offrendo opportunità formative uniformi su tutto il territorio nazionale: «ciò favorisce anche la possibilità di ampliare il tempo pieno, anche attraverso politiche legate al contrasto della dispersione scolastica principalmente nelle aree più svantaggiate del Paese. [...] L'implementazione di strutture sportive annesse alle istituzioni scolastiche consente di poter raggiungere un duplice obiettivo: favorire lo sport e le attività motorie nelle scuole e consentire di mettere a disposizione dell'intera comunità territoriale tali strutture sportive, nuove o riqualificate, al di fuori dell'orario scolastico attraverso convenzioni e accordi con le stesse scuole, gli enti locali e le associazioni sportive e dilettantistiche locali».

Legge di Bilancio 2019 e più volte prorogato, da ultimo con la l. 30 dicembre 2024, n. 20, con il quale sono destinate risorse entro il tetto complessivo annuo di 10 milioni di euro a sostegno di interventi di manutenzione restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, oppure alla creazione di nuove strutture di proprietà pubblica¹⁵. I versamenti di carattere liberale dovranno avvenire con sistemi di pagamento tracciabili, quali bonifici, assegni e carte, entro il limite del 10 per mille dei ricavi annui per ciascun donatore¹⁶.

Tali interventi di natura finanziaria (trasferimenti e sussidi pubblici) e agevolativa¹⁷, potendo riguardare agenti economici operanti nel libero mercato, rischiano di falsare la concorrenza e, di conseguenza, il corretto funzionamento del mercato unico europeo, rendendosi necessaria la valutazione della loro compatibilità anche alla luce delle disposizioni in materia di aiuti di Stato di cui all'art. 107 del TFUE (*ex* art. 87 del Trattato CE). Come è noto, per aiuti di Stato¹⁸ si intendono le misure di fa-

¹⁵ La proroga concessa per il 2025 richiama l'art. 1, comma 614, della l. 29 dicembre 2022, n. 197, e quindi alla disciplina originariamente introdotta con la legge di Bilancio 2019 (art. 1, commi da 621 a 626). Il credito d'imposta opera attraverso la compensazione di cui all'art. 17 del d. lg. 9 luglio 1997, n. 241 e può essere ripartito in tre rate annuali, di pari importo. Esso non concorre né alla formazione del reddito imponibile né alla base di calcolo dell'IRAP, secondo quanto stabilito dalla disciplina, non è cumulabile con altre agevolazioni concesse per le medesime donazioni. I soggetti interessati ad accedere alla misura agevolativa possono presentare la domanda attraverso il sito del Dipartimento per lo Sport, indicando l'entità della donazione e le generalità del beneficiario dell'erogazione (ente proprietario dell'impianto o concessionario). I destinatari delle erogazioni sono tenuti a comunicare immediatamente all'Ufficio per lo sport, presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, l'ammontare delle somme ricevute e la loro destinazione e, entro il 30 giugno di ogni anno successivo, devono fornire un aggiornamento sullo stato di avanzamento dei lavori o sull'utilizzo delle risorse, sino alla conclusione degli interventi.

¹⁶ Va ricordato che anche all'ecobonus per la riqualificazione energetica di cui all'art. 119 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modifiche dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, e successive modificazioni, sono state ammesse le associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel registro del CONI per gli immobili destinati ad attività sportive. In questo senso, cfr. la risposta a interpello 16 febbraio 2021, n. 114, dell'Agenzia delle Entrate, in *agenziaentrate.gov.it*, che ha ritenuto ammissibile la fruizione del superbonus da parte di una associazione sportiva dilettantistica (ASD), iscritta nel registro del CONI.

¹⁷ Cfr. V. BASSI, *Sport, fisco e aiuti di Stato: sussidiarietà e federalismo fiscale, una soluzione percorribile?*, in *Riv. dir. econ. sport*, 2007, 107 ss.; A. PEDICINI, T. TIANI, *Lo sport e le risorse finanziarie nell'Unione Europea: l'inquadramento della disciplina a favore della costruzione e ristrutturazione degli impianti sportivi*, *ivi*, 2012, 56 ss.

¹⁸ Sulla nozione di aiuto si veda F. FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento*

vore concesse dagli Stati ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma, che, favorendo talune imprese o produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza. Tale divieto non è assoluto ma relativo consentendo, dunque, deroghe. Tra queste, il § 2 dell'art. 107 TFUE indica gli aiuti a carattere sociale concessi ai singoli consumatori; quelli destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali ovvero concessi all'economia di determinate regioni della Germania che risentono della divisione dello Stato, nella misura in cui sono necessari a compensare gli svantaggi economici provocati da tale divisione. Ad essi si aggiungono ai sensi del successivo comma 3 gli aiuti destinati a favorire lo sviluppo economico delle regioni ove il tenore di vita sia normalmente più basso oppure si abbia una grave forma di sottoccupazione; gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro; gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse; gli aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio, quando non alterino le condizioni degli scambi e della concorrenza nell'Unione in misura contraria all'interesse comune; le altre categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, su proposta della Commissione.

Soprattutto dopo il piano *Next generation EU*¹⁹, l'approccio dell'Esecutivo europeo all'intervento pubblico appare meno rigoroso, dichia-

comunitario, Riv. dir. fin., 1998, 87 ss.; L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di stato in materia fiscale*, Padova, 2007, *passim*; S. FIORENTINO, *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, in M. INGROSSO, G. TESAURO (a cura di), *Agevolazioni fiscali e aiuti di Stato*, Napoli, 2009, 375 ss.; M. AULENTA, *La lesione della concorrenza ed il divieto di aiuti di Stato*, in A. URICCHIO, G. CHIARELLI (a cura di), *Elementi di finanza pubblica comunitaria*, Roma, 2011, 149 ss.; G. LUCHENA, *Le incentivazioni economiche alle imprese tra politiche statali e decisioni comunitarie*, Bari, 2012, *passim*.

¹⁹ La Commissione europea, con la Comunicazione del 19 marzo 2020, C(2020) 1863 final, in *agenziacoestione.gov.it*, ha apprezzato la condizione straordinaria verificatasi con l'emergenza sanitaria, definendo il «quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia», riconoscendo espressamente che le misure disposte dagli Stati membri rientrano tra gli aiuti compatibili al fine di consentire la ripresa dell'economia nazionale, nella consapevolezza che, in periodi di crisi economica, la rigidità delle regole a tutela del mercato e della concorrenza possono compromettere il perseguimento degli obiettivi di sostegno al reddito e di ripresa della condizione sociale ed occupazionale.

rando alcune categorie di aiuti, tra cui quelli per le infrastrutture sportive, compatibili con il mercato comune in applicazione della clausola di esenzione contenuta negli artt. 107 e 108 TFUE. In tal modo si è dispensato dall'obbligo di preventiva notifica gli aiuti di Stato «orizzontali» ovvero sia quegli aiuti aventi portata generale e non limitata ad uno specifico settore di attività ovvero a specifiche categorie di imprese. Tanto alla luce della crescente importanza della promozione di aspetti inerenti allo sport in Europa tenendo conto della rilevanza strutturale per i territori e della funzione sociale ed educativa (art. 165 TFUE). Del resto, come precisato nel Libro bianco dello Sport del 2007, la Commissione europea «capisce l'importanza degli aiuti pubblici allo sport di base, ed è a favore di un tale sostegno, se fornito in conformità del diritto comunitario».

Come puntualizzato nel 74° considerando del Reg. UE 17 giugno 2014, n. 651, della Commissione, gli aiuti agli investimenti per le infrastrutture sportive beneficiano dell'esenzione per categoria purché soddisfino specifiche condizioni e in particolare ove il beneficiario non svolga un'attività economica o perché le misure non incidono sugli scambi tra Stati membri (misure di aiuto aventi un carattere puramente locale o relative ad attività sportive amatoriali). Le condizioni di compatibilità relative agli aiuti per le infrastrutture sportive dovrebbero assicurare, in particolare, un accesso aperto e non discriminatorio alle infrastrutture e un equo processo di assegnazione di concessioni ad un terzo per la costruzione, l'ammodernamento e/o la gestione dell'infrastruttura.

L'art. 55 del Regolamento individua puntualmente le condizioni da rispettare affinché gli aiuti per le infrastrutture sportive siano compatibili con il mercato interno ed esentati dall'obbligo di notifica. *In primis*, è necessario che l'uso dell'infrastruttura sportiva non sia riservato ad un unico sportivo professionista; il tempo di utilizzo da parte di altri sportivi, professionisti o non professionisti, deve rappresentare annualmente almeno il 20% del tempo complessivo; se l'infrastruttura è utilizzata contemporaneamente da vari utenti, sono calcolate le frazioni corrispondenti di tempo di utilizzo. L'accesso alle infrastrutture sportive, inoltre, deve essere aperto a più utenti e concesso in modo trasparente e non discriminatorio. Analoga *disclosure* è richiesta con riferimento alla concessione o altro atto di conferimento, a favore di un terzo per la costruzione, l'ammodernamento e/o la gestione dell'infrastruttura sportiva.

Qualora tali condizioni siano verificate è ammissibile la concessione di aiuti di Stato, senza previa notifica, che possono assumere la forma di aiuti agli investimenti, tra cui gli aiuti per la creazione o l'ammoderna-

mento delle infrastrutture sportive ovvero gli aiuti al funzionamento per le infrastrutture sportive. In quest'ultimo caso, si fa riferimento ai costi per la prestazione dei servizi da parte dell'infrastruttura che comprendono, a titolo esemplificativo, i costi del personale, dei materiali, dei servizi appaltati, delle comunicazioni, dell'energia, della manutenzione, di affitto, di amministrazione, ma escludono i costi di ammortamento e di finanziamento se questi sono stati inclusi negli aiuti agli investimenti.

4. *Il regime di favor IVA in tema di impianti sportivi*

Allargando le riflessioni alla disciplina IVA, va richiamata la sesta Direttiva la quale si occupa delle prestazioni di servizi connesse all'universo sportivo, l'art. 13, parte A, n. 1, lett. *m*, ammettendole a un regime promozionale: è, infatti, prevista l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto per le prestazioni di servizi legate alla pratica dello sport e dell'educazione fisica fornite da organizzazioni senza scopo lucrativo. Tale esenzione è espressamente limitata alle prestazioni fornite da organismi senza scopo di lucro, restando soggetti ad imposta le prestazioni rese da soggetti aventi fini di lucro²⁰. Essa, non avendo carattere generale, è subordinata al verificarsi di talune condizioni: le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport e l'educazione fisica devono essere fornite da un'organizzazione senza scopo lucrativo; esse devono essere somministrate alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica²¹ (in quanto prestazioni indispensabili all'espletamento della pratica dello sport o dell'educazione fisica)²².

²⁰ Per una sua applicazione in Italia si veda Cass., 11 dicembre 2012, n. 22578, in *Coop. enti non profit*, 2013, 13 ss., con nota di G. MARTINELLI, C. MUSURACA, *Sport dilettantistico: quando (e se) sono esenti da IVA le prestazioni di servizi?*.

²¹ Si veda Corte giust., 7 maggio 1998, c. 124/96, Commissione delle Comunità europee c. Regno di Spagna e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord, in *e-justice.europa.eu*; Corte giust., 21 marzo 2002, c. 174/00, Kennemer Golf & Country Club c. Staatssecretaris van Financiën, *ivi*, con nota di N. FORTE, *Esenti le prestazioni connesse all'attività sportiva effettuate da enti non lucrativi*, in *Corr. trib.*, 2002, p. 2910 ss., e di L. BARONE, *La Corte di Giustizia cerca una definizione comunitaria autonoma ed uniforme di ente senza scopo lucrativo*, in *Riv. giur. trib.*, 2002, 1002 ss.; Corte giust., 12 gennaio 2006, c. 246/04, Turn-und Sportunion Waldburg c. Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, *ivi*; Corte giust., 16 ottobre 2008, c. 253/07, Canterbury Hockey Club c. The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, *ivi*.

²² Si veda Cass., 7 marzo 2012, n. 3513, in *DeJure online*.

Con il d.l. 22 giugno 2023, n. 75, convertito con modificazioni dalla l. 10 agosto 2023, n. 112, è stato introdotto nuovo regime IVA per le prestazioni di servizi connessi alla pratica sportiva in forza del quale è stata aggiunta l'esenzione IVA per le attività didattiche e formative aventi ad oggetto l'educazione fisica, rese nei confronti di persone fisiche da associazioni e società sportive dilettantistiche. Al riguardo alle attività didattiche sportive, l'art. 36 *bis* della legge di conversione, citata, stabilisce l'esenzione da IVA per le prestazioni di servizi connessi con la pratica sportiva, compresi quelli didattici e formativi, rese da organismi senza fine di lucro (compresi gli enti sportivi dilettantistici), nei confronti di persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica; le prestazioni rese prima dell'entrata in vigore del nuovo regime IVA si intendono comprese tra le operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1), n. 20 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633²³.

Tra le agevolazioni applicabili in materia di IVA va ricordata quella di cui al n. 127 *quinquies* della tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, avente ad oggetto l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4, l. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44, l. 22 ottobre 1971, n. 865, tra le quali pure gli «impianti sportivi di quartiere».

Anche in tal caso, trattandosi di una norma speciale e derogatoria del regime ordinario IVA deve essere interpretata restrittivamente e tassativamente.

²³ Superando l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (risposta ad interpello n. 393/2022, con la quale era stato negato il regime di esenzione per i corsi di nuoto effettuati da associazioni sportive dilettantistiche nei confronti di bambini, alla luce delle disposizioni normative comunitarie e nazionali e dell'insussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi richiesti), la norma, avente natura di interpretazione autentica, estende il beneficio dell'esenzione per le attività didattiche sportive agli organismi senza fini di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'art. 6 del d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36 (associazioni sportive senza personalità giuridica; associazioni sportive con personalità giuridica di diritto privato; società di capitali e cooperative; enti del terzo settore che esercitano attività di organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche iscritti sia al RUNTS che al RASD, in relazione alle attività inerenti la pratica sportiva). Come chiarito con la circolare 1 agosto 2018, n. 18/E, sono escluse dal regime agevolativo le operazioni dirette alla vendita di beni o alla prestazione di servizi per le quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero utilizzi altri strumenti propri degli operatori di mercato come, ad esempio, insegne, marchi distintivi, o locali attrezzati secondo gli *standard* concorrenziali di mercato, al fine di acquisire una clientela estranea all'ambito associativo.

Dubbi sono emersi con riguardo alla nozione di impianti sportivi di quartiere. Sul punto, la circolare ministeriale 17 aprile 1981, n. 14, ha ritenuto opere di urbanizzazione secondaria quelle realizzate in funzione o al servizio di zone urbanizzate o da urbanizzare in quanto destinate a produrre servizi di interesse collettivo nell'ambito di un centro abitato, al fine di migliorare la qualità della vita dei suoi abitanti. Le risoluzioni ministeriali 10 giugno 1985, n. 320947, e 3 ottobre 1985, n. 399623, chiariscono che tale termine è utilizzato dal legislatore anche con riferimento agli impianti sportivi non può interpretarsi solo in senso letterale, minimizzando la sua portata applicativa, ma occorre fornire un'esegesi logico-evolutiva, tenendo conto dell'attuale realtà urbanistica. Le opere di urbanizzazione secondaria devono essere qualificate «di quartiere» non soltanto ove siano destinate ad essere utilizzate dagli abitanti di una determinata zona urbana, ma anche quando sono realizzate per essere messe a disposizione dell'intera popolazione di un piccolo centro abitato. Tanto al fine di non limitare l'applicazione del beneficio fiscale soltanto alle opere realizzate in quei comuni che prevedono espressamente la suddivisione del loro territorio in quartieri. Al contrario, non rientrano nella nozione in esame²⁴ gli impianti realizzati in occasione di eventi agonistici come i giochi olimpici, pur avendo interesse generale e pur potendo restare al servizio dei territori una volta concluse le manifestazioni sportive.

In mancanza di una espressa previsione normativa che assimilasse l'opera in questione agli impianti sportivi di quartiere ovvero che stabilisse l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata deve trovare applicazione l'aliquota IVA ordinaria.

5. *Impianti sportivi e imposizione locale immobiliare. Considerazioni conclusive*

La disciplina dell'imposizione locale immobiliare, negli anni diversamente denominata (ICI, IMU, IUC, nuova IMU), assume rilievo anche con riguardo all'impiantistica sportiva. In origine, l'art. 7, comma 1, lett. i, d.lg. 30 dicembre 1992, n. 504, dettato in materia di ICI, ha previsto l'esenzione dal pagamento dell'imposta per gli immobili utiliz-

²⁴ Si veda la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 6 marzo 2008, n. 78/E, in *agenziaentrate.gov.it*, riguardante i giochi olimpici invernali di Torino 2006.

zati dagli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lett. c, t.u.i.r. e destinati esclusivamente allo svolgimento di attività «meritorie», tra cui quelle sportive²⁵.

Il successivo art. 91 *bis* del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla l. 24 marzo 2012, n. 27, ha richiesto altresì che la destinazione esclusiva degli immobili allo svolgimento di attività sportive debba avvenire con modalità non commerciali²⁶. Tale modifica normativa ha recepito l'orientamento della giurisprudenza di legittimità che ha costantemente limitato la portata dell'esonero dall'imposta alla presenza di modalità non commerciali attraverso le quali viene svolta nell'immobile l'attività da parte dell'ente non commerciale²⁷. Come precisato dall'art. 1, comma 1, lett. m, del d.m. 19 novembre 2012, n. 200, attuativo del citato art. 91 *bis* e che definisce le modalità e le procedure per l'applicazione proporzionale dell'esenzione dall'IMU per le unità immobiliari destinate ad un'utilizzazione mista, nei casi in cui non sia possibile procedere all'accatastamento separato degli immobili (o delle loro porzioni) adibiti esclusivamente allo svolgimento delle attività istituzionali con modalità non commerciali, per attività sportive si intendono quelle «rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289»²⁸.

La suddetta norma è stata quindi modificata dall'art. 2, comma 3, del d.l. 31 agosto 2013, n. 102, convertito, con modificazioni, dalla l. 28 ottobre 2013, n. 124, che ha esteso, a decorrere dal periodo di imposta 2014, l'ambito di applicazione dell'esenzione anche agli immobili in cui si svolge l'attività di ricerca scientifica. Per completezza, va ricordato che la l. 27 dicembre 2019, n. 167 (Legge di Bilancio 2020) – che dispone, a decorrere dall'anno 2020, l'abolizione dell'Imposta Unica Comunale

²⁵ Si veda l'art. 13 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 convertito con modificazioni dalla l. 22 dicembre 2011, n. 214 nonché gli artt. 8 e 9 del d.lg. 14 marzo 2011, n. 23.

²⁶ Sul tema si veda G.M. COLOMBO, *Dall'Ici all'Imu: come cambia la disciplina per gli enti non commerciali*, in *Corr. trib.*, 2012, 1272 ss.

²⁷ Si veda Cass., 13 maggio 2005, n. 10092, in *altalex.com*; Cass., 30 maggio 2005, n. 10646, in *Ced. Cass.*; Cass., 29 febbraio 2008, n. 5485, *ivi*; Cass., 17 settembre 2010, n. 19731, *ivi*.

²⁸ Per un commento al decreto si veda G.M. COLOMBO, *Enti non commerciali e Imu: il regolamento non chiarisce i punti controversi*, in *Corr. trib.*, 2012, 3702 ss.

(IUC), fatta eccezione per la componente TARI, e riscrive la disciplina dell'IMU (commi da 739 a 783) – all'art. 1, comma 759, lett. g, conferma tra le fattispecie esenti dalla nuova IMU gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lett. i del comma 1 dell'art. 7 del d.lg. n. 504 del 1992 e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lett. i, stabilendo che si applicano, altresì, le disposizioni di cui all'art. 91 *bis* del d.l. n. 1 del 2012, nonché il regolamento di cui al d.m. 19 novembre 2012, n. 200.

Tirando le fila sul punto, per riconoscere l'esenzione dall'imposta di un impianto sportivo è necessario verificare, da un lato, l'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente che ne abbia il possesso (condizione soggettiva) e, dall'altro, l'esclusiva loro destinazione ad attività sportive che non siano produttive di reddito (condizione oggettiva).

La Corte di cassazione è più volte intervenuta in *subiecta materia* precisando che l'esenzione in parola è concessa al verificarsi del requisito oggettivo inerente allo svolgimento di attività sportiva nell'immobile nonché di quello soggettivo individuato attraverso l'art. 73 del t.u.i.r.²⁹.

In particolare, la Suprema Corte ha chiarito che per godere dell'esenzione l'immobile deve essere utilizzato direttamente dal proprietario³⁰ ovvero dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c del t.u.i.r. e che essi ne abbiano il «possesso». Tale interpretazione ha ricevuto l'avallo della Corte costituzionale che con due distinte pronunce ha offerto una lettura dell'art. 7, comma 1, lett. i, del d.lg. n. 504 del 1992 sistematica e coerente con l'ordinamento tributario nonché con il principio di capacità contributiva³¹.

Sotto il profilo soggettivo occorre che gli immobili siano posseduti dall'ente non commerciale in qualità di utilizzatore al fine di far coinci-

²⁹ Sul tema si veda F. AIELLO, *Le problematiche ancora aperte dell'esenzione da ICI per i fabbricati posseduti dagli enti locali*, in *Mass. Commiss. trib. Puglia*, 2009, 56 ss.

³⁰ Si veda Cass., Sez. un., 26 novembre 2008, n. 28160, in *Onelegale online*; Cass., 21 marzo 2012, n. 4502, *ivi*; Cass., 24 febbraio 2012, n. 2821, *ivi*. La Corte di Cassazione nell'interpretare l'art 7, lett. i, del d.lg. 504 del 1992 e l'art. 90 della l. n. 289 del 2002 ritiene che le società sportive dilettantistiche in forma di società di capitali possano accedere all'esenzione, purché queste escludano il lucro, ove svolgano attività sportive riconosciute dal CONI e la società sia affiliata a un ente sportivo formalmente riconosciuto ai sensi dell'art. 90 della l. n. 289 del 2002, a condizione che l'immobile sia destinato allo svolgimento di attività non commerciali. Tale dimostrazione è a carico del contribuente, rilevando la classificazione catastale dell'immobile stesso oggetto di esenzione.

³¹ Si veda Corte cost., 19 dicembre 2006, n. 429, in *cortecostituzionale.it*; Corte cost., 26 gennaio 2007, n. 19, *ivi*.

dere l'ente proprietario che rientri nella categoria di cui al menzionato art. 73, comma 1, lett. c, del t.u.i.r. con l'ente che utilizza l'immobile stesso. Il d.m. n. 200 del 2012 specifica che «lo svolgimento di attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio». Secondo quanto chiarito dalla prassi ministeriale l'esenzione dall'imposta degli immobili dedicati all'attività sportiva deve essere concessa solo laddove «vengono esercitate le attività sportive rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI, a condizione che siano svolte dalle associazioni sportive e dalle relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002»³². Nel documento si precisa, inoltre, che per la concessione dell'esenzione è necessario che l'ente possessore dell'immobile svolga nell'immobile esclusivamente attività sportiva agonistica organizzata direttamente e non si limiti a mettere a disposizione lo stabile per l'esercizio individuale dello sport (ad esempio: affitto di campi da tennis, gestione di piscine con ingressi a pagamento, affitto di campi da calcio a singoli o a gruppi). Ne consegue che l'esenzione non deve essere riconosciuta ai palazzetti dello sport, ai campi ed agli impianti sportivi nei quali l'attività svolta dall'ente non è direttamente quella «sportiva», ma di affitto degli spazi.

Occorre, infine, ricordare che molti regolamenti comunali, espressione dell'autonomia normativa e finanziaria, prevedono requisiti ulteriori al fine di delimitare la portata applicativa del beneficio, disponendo che lo svolgimento delle attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio. A questo proposito, per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio; inoltre, il limite della

³² Così la circolare del Dipartimento delle Finanze - Direzione Federalismo Fiscale del 26 gennaio 2009, n. 2, in *def.finanze.it*.

metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicano le parole «in ogni caso») e non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite.

In conclusione, la fiscalità rappresenta uno strumento cruciale per lo sviluppo degli impianti sportivi e quindi per la promozione e valorizzazione dell'intera pratica sportiva. Tuttavia, l'attuale frammentazione normativa e la complessità amministrativa potrebbero limitarne il potenziale d'azione, in spregio a quanto sancito dalla nuova disposizione costituzionale introdotta con la l. cost. n. 1 del 2023. Un approccio meglio aderente alle finalità sancite dalla novella costituzionale si rivela doveroso ed essenziale per garantirne il rispetto anche attraverso il potenziamento e la più larga fruizione delle diverse infrastrutture sportive.

Interventi espressione di un coerente disegno strategico e una visione sistemica a lungo termine non solo rafforzerebbero il ruolo dello sport come motore di coesione sociale, ma permetterebbero di affrontare le sfide globali legate alla salute, alla sostenibilità, alla sussidiarietà e alla solidarietà disegnando un modello regolatorio tributario maturo che sostenga e non ostacoli lo sviluppo del settore sportivo.

III CONVEGNO INTERNAZIONALE

«Il fenomeno sportivo tra persona e mercato», Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”, Capua, 9 aprile 2025

*Proceedings of the conference «Il fenomeno sportivo tra persona e mercato»,
University of Campania “Luigi Vanvitelli”, Capua, April 9, 2025*

'Lex sportiva' e mercato

Emanuele Indraccolo

SOMMARIO: 1. Delimitazione del piano di indagine e definizione degli obiettivi della ricerca. – 2. L'utilizzo della locuzione *'lex sportiva'* nella dottrina straniera. – 3. L'utilizzo della locuzione *'lex sportiva'* nella dottrina italiana e il suo travisamento. – 4. Corte di giustizia, sport, mercato e tutela della 'persona-atleta': alcuni recenti profili applicativi. – 5. Rilievi conclusivi. Definizione (ragionevole) di *'lex sportiva'* e suoi fondamenti e limiti negli artt. 33 cost. e 165 TFUE: l'unitarietà dell'ordinamento giuridico italo-europeo.

1. Delimitazione del piano di indagine e definizione degli obiettivi della ricerca

Desidero primariamente ringraziare i Colleghi, Professori Chiara Ghionni e Andrea Lepore, per il graditissimo invito a partecipare a questo incontro di studi, avente ad oggetto tematiche davvero interessanti e che mi appassionano da molto tempo. Il ringraziamento si riferisce anche alla scelta dello specifico argomento affidatomi, estremamente stimolante sotto diversi punti di vista e con molteplici possibilità di sviluppo. Tuttavia, la straordinaria ampiezza della materia impone una selezione delle questioni che intendo sottoporre all'attenzione dei presenti.

Il mio intervento si concentrerà, dunque, essenzialmente su aspetti di carattere metodologico e ricostruttivo, al fine di definire, in conclusione, il senso da attribuire alla stessa locuzione *'lex sportiva'* e stabilire se sia davvero opportuno e proficuo un suo eventuale utilizzo. D'altra parte, l'intelligente scelta degli argomenti proposti ai vari relatori consentirà ai Colleghi che interverranno dopo di me di discutere, più specificamente, di casi applicativi di sicuro interesse.

2. L'utilizzo della locuzione 'lex sportiva' nella dottrina straniera

L'utilizzo della locuzione *'lex sportiva'* è molto diffuso nella dottrina non italiana¹. Del resto, alcuni contributi in tema di *'lex sportiva'*

¹ In argomento cfr., senza pretesa di completezza, A. DUVAL, A. KRÜGER, J. LIN-

hanno avuto un notevole impatto all'interno della comunità scientifica, a livello internazionale. Si pensi, su tutti, alla grande rilevanza assunta dalla corposa pubblicazione del 2007 di Franck Latty², Professore di Diritto internazionale a Parigi Nanterre, e membro, fra l'altro, del Tribunale Arbitrale dello Sport.

Com'è facilmente intuibile, le accezioni che la locuzione ha assunto nei diversi studi sono numerosissime e differiscono, talora di molto, anche in base al contesto ordinamentale nazionale di riferimento e all'esperienza giuridica ivi maturata. Alcuni, per esempio, ritengono che anche i precedenti della giurisprudenza sportiva, in particolare del TAS, facciano parte della *lex sportiva* o, addirittura, che quest'ultima si identifichi *tout court* con la giurisprudenza del TAS³. In ogni

DHOLM (a cura di), *The European Roots of the Lex Sportiva. How Europe Rules Global Sport*, Londra, 2024, *passim*; C.R. MÖLLER, *Lex sportiva. Zur Verfassung der transnationalen Dopingregulierung*, Tübingen, 2022, *passim*; V.N. MELNIK, *Harmonization of Lex Sportiva Framework*, in *Actual Problems of Russian Law*, 2022, 100 ss.; L.I. ZAKHAROVA, *Lex mercatoria and lex sportiva: peculiarities, similarities and differences*, in *Lex Russica (Moskva)*, 2019, 70 ss.; M. DE OLIVEIRA FORNASIER, T. DOS DANTOS DA SILVA, *Arbitration and lex sportiva: the case of the court of arbitration for sport*, in *Revista eletrônica de direito processual*, 2017, 437 ss.; K. FOSTER, *Lex Sportiva and Lex Ludica: the Court Of Arbitration for Sport's Jurisprudence*, in *Entertainment and Sports Law Journal*, 2016, 3(2), 1 ss.; T. VASSINE, *La Lex Sportiva en sursis: le droit sportif peut-il être autonome?*, in *La Revue Internationale et Stratégique*, 2019, 87 ss.; L.V.P. DE OLIVERA, *Lex Sportiva as the contractual governing law*, in *International Sports Law Journal*, 2017, 105 ss.; D.P. PANAGIOTOPOULOS, *Physical Activities-Legal Horizon and Sports Regulation as Lex Specialis: Lex Sportiva*, in *The Open Sports Sciences Journal*, 2016, 35 ss.; K. VEWEG (a cura di), *Lex Sportiva*, Berlino, 2015, *passim*; A. VALERO, *In search of a working notion of lex sportive*, in *International Sports Law Journal*, 2014, 3 ss.; K.D. WOLF, *The non-existence of private self-regulation in the transnational sphere and its implications for the responsibility to procure legitimacy: The case of the lex sportiva*, in *Global Constitutionalism*, 2014, 275 ss.; R. PARRISH, *Lex sportiva and European Union sports law*, in *European Law Review*, 2012, 716 ss.; A. DUVAL, *Lex Sportiva: A Playground for Transnational Law*, in *Eur. L. J.*, 2013, 822 ss.; R.C.R. SIEKMANN, J. SOEK, *Lex Sportiva. What Is Sports Law?*, L'Aia, 2012, *passim*; M. MIĆOVIĆ, *Lex sportiva i fair-play*, in *Zbornik radova Pravnog fakulteta u Splitu*, 2011, 749 ss.; I. BLACKSHAW, *Towards a 'lex sportiva'*, in *The International Sports Law Journal*, 2011, 140 ss.; B. KOLEV, *Lex sportiva and Lex Mercatoria*, *ivi*, 2008, 57 ss.; A. RÖTHEL, *Lex mercatoria, lex sportiva, lex technica. Private Rechtsetzung jenseits des Nationalstaates?*, in *Juristenzeitung*, 2007, 755 ss.; J. NAFZIGER, *Lex Sportiva*, in *International Sports Law Journal*, 2004, 3 ss.

² F. LATTY, *La lex sportiva. Recherche sur le droit transnational*, Boston, 2007, *passim*.

³ Lo rileva, anche con alcuni rilievi critici M. PIROLI, *La lex sportiva quale Grundnorm dell'ordinamento sportivo internazionale*, in *Nomos*, 2024, 2, 10. Per

caso, si può osservare che, in linea generale, il concetto, che mutua, evidentemente, quello di *lex mercatoria*⁴ (anche se in dottrina non

ulteriori prospettive sul ruolo assunto, in tal senso, dal TAS, v. L. PRIMICERIO, *Il tribunale arbitrale dello sport e la creazione di una lex sportiva*, in *Riv. dir. econ. sport*, 2017, 72 ss.; L. CASINI, *The making of a lex sportiva by the Court of arbitration for sport*, in *German Law Journal*, 2011, 1317 ss., e in AA.VV., *Lex Sportiva. What Is Sports Law?*, cit., 149 ss.

⁴ Per osservazioni di carattere generale sulla moderna *lex mercatoria* v., su diverse posizioni, O. CLARIZIA, *Lex mercatoria, lex informatica e self-regulation della tecnologia virtuale*, in *Teoria e storia del diritto privato*, 2024, 1 ss.; M. GRANIERI, *Clausole generali nei contratti di trasferimento di tecnologia tra norme eteronome di proprietà intellettuale e lex mercatoria*, in *Ann. it. dir. aut.*, 2021, 115 ss.; A.M. LUCIANI, *La nuova lex mercatoria*, in *Osservatoriosullefonti.it*, 2021, 241 ss.; C. TUOSTO, *Origine ed evoluzione del diritto euro-internazionale privato: dai conflitti di leggi alla lex mercatoria universale*, in *Riv. coop. giur. int.*, 2017, 101 ss.; P.F. SOLETI, *I contratti del commercio internazionale tra ordinamenti statali e lex mercatoria*, in *Dir. comm. int.*, 2017, 41 ss.; G. BRIANDA, *Le prospettive del divieto del patto commissorio tra normativa comunitaria, lex mercatoria e tradizione*, in *Contr. impr.*, 2016, 797 ss.; G. SAPUTELLI, *Stato, Unione europea e lex mercatoria*, Milano, 2015, *passim*; F. MAISTO, *Tipicità delle promesse unilaterali e concorso tra legge ordinaria e lex mercatoria*, in *Corti salernitane*, 2012, 216 ss.; S. CAMPANALE, *La lex mercatoria marittima (il diritto marittimo vivente)*, in *Trasporti*, 2010, 17 ss.; C. ANGELICI, *La lex mercatoria e il problema dei codici di commercio*, in *Giur. comm.*, 2010, I, 361 ss.; M. BERTANI, *Il contratto di edizione dalla lex mercatoria alla tipizzazione legale*, in *Ann. it. dir. aut.*, 2009, 258 ss.; F. SBORDONE, *Contratti internazionali e lex mercatoria*, Napoli, 2008, *passim*; E. MAZZOLETTI, *Gli usi contrattuali e la nuova lex mercatoria*, in *Giur. comm.*, 2007, I, 519 ss.; G. MUSOLINO, *La disciplina dell'appalto fra principi unidroit e lex mercatoria*, in *Riv. trim. app.*, 2006, 317 ss.; G. ALPA, *Il diritto commerciale tra lex mercatoria e modelli di armonizzazione*, in *Contr. impr.*, 2006, 86 ss.; C. ROSSELLO, *La governance di Internet tra diritto statuale, autodisciplina, soft law e lex mercatoria*, in *Dir. comm. int.*, 2006, 45 ss.; F. GALGANO, *Lex mercatoria*, Bologna, 2016, rist., *passim*; ID., *Lex mercatoria e globalizzazione*, in *Vita not.*, 2005, 1253 ss.; ID., *Lex mercatoria e legittimazione*, in *Soc. dir.*, 2, 2005, 179 ss.; P.G. MONATERI, *Lex mercatoria e competizione fra ordinamenti*, *ivi*, 229 ss.; M.R. FERRARESE, *La lex mercatoria tra storia e attualità: da diritto dei mercanti a lex per tutti?*, *ivi*, 157 ss.; F. MARRELLA, *La nuova lex mercatoria tra controversie dogmatiche e mercato delle regole. Note di analisi economica del diritto dei contratti internazionali*, *ivi*, 249 ss.; ID., *La nuova lex mercatoria. Principi Unidroit ed usi dei contratti del commercio internazionale*, in *Tratt. dir. comm. dir. pubbl. econ.* Galgano, XXX, Padova, 2003, *passim*; ID., *Lex mercatoria e principi Unidroit. Per una ricostruzione sistematica del diritto del commercio internazionale*, in *Contr. impr./Eur.*, 2000, 29 ss.; L. RUGGERI, *Mercato telematico ed autonomia privata: un nuovo ruolo per la lex mercatoria*, in *Rass. dir. civ.*, 2002, 303 ss.; G. FINOCCHIARO, *Lex mercatoria e commercio elettronico. Il diritto applicabile ai contratti conclusi su Internet*, in *Contr. impr.*, 2001, 571 ss.; L. FRANZESE, *Contratto negozio e lex mercatoria tra autonomia ed eteronomia*, in *Riv. dir. civ.*, 1997, I, 771 ss.; E. SALVATORE, *La nuova lex mercatoria*, in *Contr. impr./Eur.*, 1996, 766 ss.; F. BORTOLOTTI, *La «nuova» lex mercatoria. Costruzione dottrinarica o strumento operativo?*, *ivi*, 733 ss.; M.J. BONELL, *Lex mercatoria*, in *Dig.*

manca chi⁵, opportunamente, descrive le differenze fra le due ipotesi), sia diffusamente utilizzato per evocare l'idea di un sistema di regole e principi, particolarmente complesso, radicato a livello globale e in grado di estendersi, in maniera uniforme, al di là dei confini territoriali statuali. Alcuni⁶ ipotizzano, addirittura, che l'assimilazione fra *lex sportiva* e *lex mercatoria* consentirebbe l'applicazione alla prima della Convenzione di New York del 1958. Al riguardo si afferma, testualmente, che «l'ordinamento sportivo rivendica anche una sorta di sovranità funzionale su tutti gli sportivi che compongono un suo 'popolo' transnazionale»⁷.

Tale sistema extrastatuale o, forse, persino astatuale, fondato esclusivamente sul consenso e la fiducia dei partecipanti di ogni parte del mondo, troverebbe la sua giustificazione su determinati 'valori sportivi', i quali rappresenterebbero il sostrato assiologico di questa peculiare comunità. Per spiegare il fenomeno, non è raro che si richiamino le «*Memorie olimpiche*» di de Coubertin, secondo il quale «lo sport è un sentimento religioso ed è infantile legarlo al fatto che un atleta ricavi qualche soldo dalle sue fatiche»⁸. I c.dd. valori ideali dello sport, in base a questa narrativa, indubbiamente romantica, sarebbero tradotti in veri e propri principi giuridici⁹, innanzitutto per opera del CIO (Comitato Olimpico Internazionale), nella Carta Olimpica. Vale la pena rilevare sin d'ora, tuttavia, che l'idealismo sul quale si radicano queste concezioni è quanto di più lontano possa esistere rispetto all'attuale strutturazione dei

disc. priv., Sez. comm., XI, Torino, 1993, 11 ss.; ID., *La moderna lex mercatoria tra mito e realtà*, in *Dir. comm. int.*, 1992, 315 ss.; U. DRAETTA, *La giurisprudenza francese conferma il carattere di «regole di diritto» delle norme della lex mercatoria*, *ivi*, 214 ss.; ID., *La cosiddetta lex mercatoria*, in *Foro pad.*, 1987, II, 53 ss.; A. GIARDINA, *La lex mercatoria e la certezza del diritto nei commerci e negli investimenti internazionali*, in *Riv. dir. int. priv. proc.*, 1992, 461 ss.

⁵ Cfr. F. SERRA, *Lex sportiva e lex mercatoria: un confronto*, in *Nomos*, 2020, 2, 13 ss.

⁶ F. SERRA, *Lex sportiva*, cit., 13.

⁷ F. SERRA, *Lex sportiva*, cit., 13.

⁸ P. DE COUBERTIN, *Memorie olimpiche*, (1931), trad. it., Milano, 2003, 95. V., inoltre, ID., *Olympism: selected writings*, Lausanne, 2000, *passim*.

⁹ Per un approccio fortemente critico all'utilizzo della locuzione 'principi sportivi', sia consentito il rinvio a E. INDRACCOLO, *Gli obblighi di «lealtà, correttezza e probità» imposti dall'art. 4 del Codice di giustizia sportiva della FIGC: il c.d. caso Juventus*, in *Corti salernitane*, 2023, 75 ss.

rapporti esistenti fra sport e mercato, come del resto è stato acutamente fatto notare già da tempo anche in dottrina¹⁰.

Ad ogni modo, all'estero il tentativo di spiegare la dimensione giuridica del fenomeno sportivo attraverso il richiamo di una novella *lex mercatoria*, in chiave sportiva, è, dunque, estremamente diffuso. Tuttavia, nella dottrina non italiana è piuttosto raro riscontrare approcci che attribuiscono alla *lex sportiva*, comunque la si intenda, un livello di autonomia tale da renderla assolutamente impermeabile a regole e principi degli ordinamenti giuridici statuali di riferimento¹¹. Insomma, secondo le letture maggiormente diffuse, il concetto di '*lex sportiva*' è utilizzato per esaltare, più che altro, l'indubbia distanza fra autorità politiche, statuali ed extrastatali, ed enti di governo dello sport. Ciò spiega, ad esempio, le durissime reazioni, sul piano, appunto, politico, manifestate dal CIO, all'indomani dell'approvazione della l. delega n. 86 del 2019, con la quale l'Italia diede avvio alle recenti riforme di alcuni aspetti della disciplina dello sport sul territorio nazionale. Ricordo che, all'epoca – prima ancora che il Governo emanasse i relativi decreti legislativi e, quindi, prima ancora che si conoscessero esattamente il contenuto e la portata della novella – alcuni esponenti del CIO paventarono l'esclusione dell'Italia dalle Olimpiadi, nel caso in cui il nostro legislatore avesse attentato all'autonomia dello sport.

Tale approccio allo studio della '*lex sportiva*', però, non spinge (quasi) mai la dottrina giuridica straniera (almeno quella più autorevole), impegnata nella ricostruzione teorica del fenomeno, sino al punto di affermare che essa possa includere anche regole che contrastino con le norme – e primariamente con i principi – dei sistemi giuridici di riferimento: a ben guardare, essa non sarebbe il frutto di una superfetazione

¹⁰ Cfr. J. NAFZIGER, *International Sports Law*, New York, 1988, 139, secondo il quale «[t]he modern concept of amateurism is the product of the times and personal philosophy of de Coubertin. Arising when organized sports were thought of principally as activities of "gentlemen", the concept of amateurism has continued to appeal not only to those genuinely committed to mass participation in athletics, but also to devotees of elitism. To the latter, professionalism is "entertainment"; only amateurism is "sport". [...] There is a growing perception that the actual difference between a "professional" and a "amateur" is often artificial and unevenly applied. [...] The distinction of status seems more Victorian than contemporary».

¹¹ Fra gli altri, ad esempio, nega con fermezza che la c.d. *lex sportiva* possa essere considerata un ordinamento giuridico autonomo M. MIČOVIĆ, *Lex sportiva*, cit., 749 ss. In senso diverso D.P. PANAGIOTOPOULOS, *Physical Activities-Legal Horizon*, cit., 35 ss.

di ordinamenti astatali¹², ma un insieme di regole e principi che, in ben delimitati settori, siano in grado di offrire agli operatori una disciplina uniforme.

Insomma, la complessità, la dimensione e la diffusione del fenomeno conducono a ritenere sussistente un sistema che si autogoverna e che, sul piano – giova ribadirlo – puramente ‘politico’, invoca e spesso assume ampia autonomia; sul piano normativo, però, ciò non si traduce mai in un sistema ordinamentale del tutto autonomo, anche alla luce del fatto che, oramai, numerosissimi sono gli ordinamenti giuridici nazionali che riconoscono (persino a livello costituzionale) il fenomeno sportivo e che lo disciplinano, anche in modo capillare, ponendo all’un tempo specifici limiti all’autonomia regolatoria. Dunque, nel mondo dello sport (come, d’altra parte, in ogni altro settore) i rapporti fra consociati sono disciplinati da un complesso sistema di fonti, nazionali, internazionali, regionali e negoziali: complessità delle fonti, si badi, non è sinonimo di pluralità di ordinamenti¹³.

¹² In senso differente, nella dottrina italiana, S. CASSESE, *Il diritto globale. Giustizia e democrazia oltre lo Stato*, Torino, 2009, 132 ss., alla posizione del quale aderisce, fra gli altri, F. SERRA, *Lex sportiva*, cit., 7.

¹³ Sul punto, in generale, P. PERLINGIERI, *Complessità e unitarietà dell’ordinamento giuridico vigente*, in *Rass. dir. civ.*, 2005, 190 ss., e ora in ID., *L’ordinamento vigente e i suoi valori. Problemi del diritto civile*, Napoli, 2006, 6 ss.; ID., *Il diritto civile nella legalità costituzionale secondo il sistema italo-europeo delle fonti*, II, *Fonti e interpretazione*, 4ª ed., Napoli, 2020, 1 ss. Sostengono la necessità di leggere il fenomeno sportivo all’interno del complesso, ma unitario, ordinamento giuridico italo-europeo, ponendosi in netto contrasto con le applicazioni al fenomeno sportivo delle teorie pluralistico-ordinamentali (rispetto alle quali v., *infra*, nota 15), L. DI NELLA, *La teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici: analisi critica dei profili teorici e delle applicazioni al fenomeno sportivo*, in *Riv. dir. sport.*, 1998, 38 s.; ID., *Il fenomeno sportivo nell’ordinamento giuridico*, Napoli, 1999, 83 ss.; A. LEPORE, *L’illecito nell’attività sportiva: una nuova prospettiva*, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2006, 99 ss.; ID., *Sulla responsabilità degli organizzatori di manifestazioni sportive. Il ruolo dei giudici di gara*, nota a Cass., 27 ottobre 2005, n. 20908, *ivi*, 522; ID., *Responsabilità civile e tutela della «persona-atleta»*, Napoli, 2009, 46 ss.; ID., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico. L’evanescenza delle teorie pluralistiche ai giorni nostri*, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2022, 376 ss.; E. INDRACCOLO, *Rapporti e tutele nel dilettantismo sportivo*, Napoli, 2008, 64 ss.; P. FEMIA, *Due in uno. La prestazione sportiva tra pluralità e unitarietà della qualificazione*, in AA.VV., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, Atti del 3° Convegno nazionale della Società Italiana degli Studiosi del Diritto Civile, Napoli, 2009, 235 ss., spec. 282 s.; P. PERLINGIERI, *Riflessioni conclusive*, *ivi*, 715 ss.; R. LANDI, *Autonomia e controllo nelle associazioni sportive. Il ruolo dell’atleta*, Napoli, 2016, 48 ss.; EAD., *Corte di giustizia europea e giudizio sportivo. Il caso Superlega*, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2024, 400 ss.; S. LANDI, *Il fenomeno sportivo tra autonomia*

3. *L'utilizzo della locuzione 'lex sportiva' nella dottrina italiana e il suo travisamento*

Anche nella dottrina giuridica italiana sono riscontrabili alcuni contributi che utilizzano la locuzione '*lex sportiva*', non a caso scritti da autori particolarmente attenti allo studio del diritto comparato, del diritto internazionale e del diritto dell'Unione europea¹⁴. Si tratta, tuttavia, di casi piuttosto isolati, sotto il profilo sia della scelta lessicale sia di quella concettuale. In effetti, più che di '*lex sportiva*', i giuristi italiani preferiscono, di gran lunga, discutere, come ampiamente noto, di 'ordinamento sportivo'¹⁵, riferendosi in tal modo sia alle regole poste dagli enti di go-

regolamentare e unitarietà ordinamentale multilivello: una rilettura critica alla luce del c.d. «caso Diarra», *ivi*, 547 ss.

¹⁴ R.F. FIMMANÒ, *La "lex sportiva" alla prova della sentenza "Superlega": il ruolo del C.O.N.I. nel riequilibrio degli assetti*, in *Amministrativ@mente*, 2024, 585 ss.; M. PIROLI, *La lex sportiva*, cit., 1 ss.; T. SALEMME, *L'evoluzione della lex sportiva: da autonomia privata a suggestione di un ordinamento giuridico transnazionale?*, in *Riv. coop. giur. int.*, 2002, 149 ss.; S. BASTIANON, *La lex sportiva*, in *Osservatoriosullefonti.it*, 2021, 349 ss.; N. CAVALLARO, *Riflessioni in tema di comparazione, diritto transnazionale e lex sportiva*, in *Dir. sport*, 2020, I, 2, 1 ss.; F. SERRA, *Lex sportiva*, cit., 1 ss.; L. PRIMICERIO, *Il tribunale arbitrale dello sport*, cit., 45 ss.; S.M. CARBONE, *Il contributo della lex mercatoria alla precisazione della lex sportiva*, in E. GREPPI, M. VELLANO (a cura di), *Diritto internazionale dello sport*, Torino, 2010, 241 ss.; L. CASINI, *Il diritto globale dello sport*, Milano, 2010, *passim*; F. ZATTI, «*Ordinamento sportivo*» e ordinamento giuridico statale tra «autonomia» e «riserva di giurisdizione». Dal «diritto dei privati» all'«ordinamento settoriale»: verso la «lex sportiva»?», in *Rass. dir. econ. sport*, 2007, 316 ss.

¹⁵ Il riferimento è all'applicazione delle c.dd. teorie della pluralità degli ordinamenti al fenomeno sportivo, variamente sostenute da una parte della dottrina italiana. Fra gli altri, sostengono tali applicazioni (sulla scia dell'insegnamento di SANTI ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, Pisa, 1917, 93 ss.), seppure con diverse argomentazioni e prospettive, A.E. CAMMARATA, *Il concetto del diritto e la pluralità degli ordinamenti giuridici*, in *Id.*, *Formalismo e sapere giuridico. Studi*, Milano, 1963, 185 ss.; C. CAPOGRASSI, *Alcune osservazioni sopra le molteplicità degli ordinamenti giuridici*, in *Riv. int. fil. dir.*, 1935, 9 ss.; L. PICCARDI, *La pluralità degli ordinamenti giuridici ed il concetto di rinvio*, in *AA.VV.*, *Scritti giuridici in onore di Santi Romano*, Padova, 1940, I, 249 ss.; M.S. GIANNINI, *Prime osservazioni sugli ordinamenti giuridici sportivi*, in *Riv. dir. sport.*, 1949, I, 10 s.; SALV. ROMANO, *Autonomia privata*, Milano, 1957, *passim*; W. CESARINI SFORZA, *Il diritto dei privati*, Milano, rist., 1963, *passim*; già *Id.*, *La teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici ed il diritto sportivo*, in *Foro it.*, 1933, I, 1381 ss. (e *ivi* riferimenti bibliografici sugli autori che precedentemente si erano occupati dell'argomento); M.S. GIANNINI, *Ancora sugli ordinamenti giuridici sportivi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1996, 671 ss.; F. MODUGNO, *Pluralità degli ordinamenti*, in *Enc. dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 32 ss.

verno dello sport sia alle norme dell'ordinamento giuridico di riferimento (ad esempio, quello italo-europeo) che disciplinano specificamente la materia.

I corollari di questo approccio, sul piano teorico-ricostruttivo e, di conseguenza, su quello pratico-applicativo, sono particolarmente rilevanti; prima di analizzarli, però, sembra utile soffermarsi sulle ragioni che potrebbero aver indotto gli autori italiani ad optare per una diversa prospettiva. Al riguardo, si possono ipotizzare almeno due possibilità, forse concorrenti:

1) in primo luogo, vale la pena osservare, come per altro è stato già rilevato in dottrina¹⁶, che, sul piano lessicale, la parola '*sportivus*', dalla quale deriverebbe l'appellativo '*sportiva*', abbinato a '*lex*', semplicemente non esiste nella lingua latina. L'espressione '*lex sportiva*' si sostanzia, indubbiamente, in una sorta di '*latinorum*' e potrebbe essere per questa ragione, forse, che gli studiosi italiani ne hanno fatto volentieri a meno. Per esprimere un simile concetto si dovrebbe, piuttosto, discutere di '*lex agonis*' (da *agon*) o '*lex certaminum*' (da *certamen*), in entrambi i casi – pur con alcune sfumature – nel senso di 'legge della competizione'; tuttavia, non sembra che tali espressioni siano idonee a spiegare esattamente il fenomeno oggetto di indagine. In alternativa, forse, si potrebbe far ricorso alla locuzione '*lex ludica*', sebbene i '*ludi*' romani non fossero affatto assimilabili al concetto moderno di sport. D'altra parte, l'uso della locuzione '*lex ludica*' è già noto pure nella nostra materia, nella dottrina straniera, allorché ci si riferisce alle regole meramente tecniche delle discipline sportive¹⁷;

2) in secondo luogo – e questa ipotesi sembra ben più verosimile della precedente – la scelta della dottrina italiana potrebbe dipendere da una oramai secolare influenza culturale, originatasi dall'ampia diffusione, in un certo momento storico, delle teorie della pluralità degli ordinamenti. Da Santi Romano¹⁸ in poi, insomma, i giuristi italiani hanno

¹⁶ S. BASTIANON, *La lex sportiva*, cit., 350, seguito da M. PIROLI, *La lex sportiva*, cit., 8.

¹⁷ Così K. FOSTER, *Lex Sportiva*, cit., 2. Sui rapporti fra *lex mercatoria* e *lex ludica* (o, forse, *lex sportiva*, benché l'organo giudicante non utilizzi quest'ultima locuzione) cfr. TAS, 20 agosto 1999, n. 98/200, in *jurisprudence.tas-cas.org*. Cfr., inoltre, R.C.R. SIEKMANN, *The etymology of the termini technici lex sportiva and lex ludica: where do they come from?*, in *The International Sports Law Journal*, 2011, 153 ss.

¹⁸ SANTI ROMANO, *L'ordinamento giuridico*, cit., *passim*. Già F. CARNELUTTI, *Figura giuridica dell'arbitrato sportivo*, in *Riv. dir. proc.*, 1953, 20, critica la diffusa tendenza a

iniziato a formarsi accettando, spesso acriticamente, il dogma in base al quale, in estrema sintesi, all'interno di un certo ordinamento statale co-esisterebbero una pluralità di sotto-ordinamenti o micro-ordinamenti, spontanei, autonomi e separati da quello generale. In questo quadro, l'esempio più emblematico (oltre ad altri studiati dalla dottrina, come quello dell'ordinamento cavalleresco¹⁹ o quello dell'ordinamento barbaricino²⁰) sarebbe proprio quello del c.d. ordinamento sportivo. Da qui deriverebbe il rifiuto di ricostruire una '*lex sportiva*', che operi, secondo i gusti, o all'interno dell'ordinamento dello Stato o al di sopra o al di fuori dell'ordinamento dello Stato, ma pur sempre *conformemente* ad esso. Parlando di 'ordinamento sportivo', e non di '*lex sportiva*', si vuole probabilmente evocare un qualcosa di ancora più compiuto, che addirittura *si sostituisca* all'ordinamento generale e che, per questo motivo, possa beneficiare di una autonomia talmente vasta, da porsi perfino in contrasto con regole e – nelle letture più estreme – principi dell'ordinamento 'antagonista' (è il caso di utilizzare proprio questo termine, per evocare quell'enorme filone dottrinale che, trattando di sport, si preoccupa, appunto, di 'conflitti', 'incontri' o 'scontri' fra 'ordinamenti').

Le conseguenze di questa scelta della dottrina italiana sono evidenti: sostenere l'esistenza non di una '*lex sportiva*', intesa come espressione dell'autonomia negoziale e, come tale, soggetta ai medesimi, mobili confini²¹, ma di un vero e proprio ordinamento autonomo giustificerebbe la validità e l'efficacia di qualsivoglia regola emanata dagli enti di governo dello sport. Per un relevantissimo esempio applicativo, si pensi all'annosa questione, in parte risolta dal d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, del divieto di concludere contratti a titolo oneroso imposto, fino a pochissimo tempo fa, da tutte le federazioni sportive italiane a tutte le atlete nei settori femminili²². Ebbene, le relative regole endoassocia-

spiegare il fenomeno sportivo per mezzo della teoria della pluralità degli ordinamenti, definendola addirittura una «infatuazione».

¹⁹ Cfr., ad esempio, P. CALAMANDREI, *Regole cavalleresche e processo*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1929, I, 155.

²⁰ A. PIGLIARU, *Il banditismo in Sardegna. La vendetta barbaricina*, Nuoro, 2000, spec. 52 ss., riedizione di ID., *La vendetta barbaricina come ordinamento giuridico*, Milano, 1959.

²¹ Cfr., sul punto, P. PERLINGIERI, *I mobili confini dell'autonomia privata*, in ID., *Il diritto dei contratti fra persona e mercato. Problemi del diritto civile*, Napoli, 2003, 13 ss.

²² In materia sia consentito il rinvio a E. INDRACCOLO, *Sport femminile e discriminazioni di genere: la riforma del lavoro sportivo in Italia*, in *AJL*, n. 12, febbraio, 2020, 594.

tive sportive, platealmente discriminatorie, erano da considerare senza dubbio invalide e inefficaci, perché in contrasto almeno con gli artt. 3 e 36 cost. Tuttavia, una rigorosa e coerente applicazione delle teorie pluralistico-ordinamentali avrebbe imposto una diversa lettura, posto che l'ordinamento sportivo avrebbe titolo, appunto in virtù della sua asserita autonomia, per non riconoscere il professionismo nel settore femminile, persino in spregio di regole e principi dell'ordinamento italo-europeo. Una simile (inaccettabile) interpretazione non sarebbe però compatibile con l'affermazione di una '*lex sportiva*', speciale, globale, di fonte non statuale, ma pur sempre soggetta all'applicazione di regole e principi dell'ordinamento di riferimento, se quest'ultimo riconosce il principio di uguaglianza e di non discriminazione.

D'altra parte, pure fra coloro i quali discutono espressamente di '*lex sportiva*', v'è chi fa indubbia applicazione delle teorie pluralistico-ordinamentali. Ad esempio, si afferma che: «il diritto sportivo – intendendo con esso l'ordinamento sportivo internazionale con tutte le sue ricadute a livello statale, che si suggerisce di denominare unitariamente *lex sportiva* – assume aspetti particolari in quanto è, a suo modo, non solo fondato su una peculiare base 'contrattuale', ma è anche una sorta di diritto posto, con un suo apparato giudicante che tende a fargli acquistare una sua autonomia nei confronti degli Stati, il cui intervento rimarrebbe limitato (come avviene, ad es. anche in Italia ma non solo) alle sole ipotesi in cui dovessero rinvenirsi discrasie con irrinunciabili normative nazionali, dovessero essere violati principi e norme dell'ordinamento statale, o vi fossero lesioni di diritto per la non corretta applicazione della norma o per il mancato rispetto dei diritti processuali, della cui protezione in Italia si occupa la L. 280/2003»²³.

In questa considerazione, che merita la citazione testuale perché emblematica dell'approccio maggiormente diffuso in Italia, emerge con nettezza il 'grande equivoco' della presunta irrilevanza giuridica del fenomeno sportivo, nonostante si tratti di una posizione certamente commendevole rispetto ad altre, perché riconosce pur sempre una subordinazione delle regole sportive a quelle dell'ordinamento generale. Ebbene, semplicemente, non è vero che gli Stati intervengono, soltanto quando la '*lex sportiva*', se così piace chiamarla, viola l'ordinamento generale di riferimento: l'attività – ludica, agonistica, negoziale, contrattuale – di atleti ed enti sportivi è *sempre* oggetto di valutazione da parte

²³ Testualmente, F. SERRA, *Lex sportiva*, cit., 9.

dell'ordinamento generale. Ogni fatto umano è valutato (positivamente o negativamente) dall'ordinamento e, per ciò, esso è fatto giuridico, a prescindere dalla sua idoneità a produrre effetti giuridici: indubbiamente esistono fatti non preordinati all'efficacia. Il comportamento umano che costituisce esplicazione di una libertà, ad esempio, è di per sé rilevante per l'ordinamento, così come il fatto illecito, il quale è bensì valutato dall'ordinamento, ancorché negativamente. «I fatti 'giuridicamente irrilevanti', in realtà, o sono rilevanti (quali esercizio di libertà), ma non preordinati all'efficacia, oppure non sono fatti. Il 'fatto' oggetto di una scienza naturale, non è necessariamente il 'fatto' oggetto di una scienza sociale (come il diritto), per la quale 'fatto' è qualunque evento che richiami l'idea della convivenza (o della relazionalità)»²⁴. Vieppiù, nel nostro settore, ove si consideri la rilevanza costituzionale della funzione sociale dello sport, oggi riconosciuta esplicitamente dall'art. 33 cost. (ma in passato tale rilevanza era pur sempre riconducibile almeno all'art. 2 cost.), oltre che dall'art. 165 TFUE.

Insomma, è errato affermare che il 'popolo dello sport' (concetto che non esiste in termini giuridici), vale a dire una sorta di magmatica e non meglio definita comunità mondiale, riconosce dei globali 'valori sportivi' e, per ciò, crea un 'ordinamento globale' (anch'esso inesistente in termini giuridici), il quale sfuggirebbe a ogni normazione nazionale o internazionale²⁵.

Piuttosto, è vero esattamente il contrario: gli ordinamenti nazionali ed europeo, ciascuno secondo proprie scelte, di natura politica, recepiscono e tutelano un fenomeno sociale e culturale di massa, di straordinaria portata ed estensione, e ne valutano (e, se del caso, ne condividono) le filosofie sottostanti (non i c.dd. *principia sportivi*, come pure è stato erroneamente affermato²⁶). In questo contesto, l'autonomia è semplicemente il mezzo del quale si avvalgono gli ordinamenti nazionali, per consentire agli enti di governo dello sport di attuare la fun-

²⁴ Così P. PERLINGIERI, *Il diritto civile nella legalità costituzionale secondo il sistema italo-europeo delle fonti*, I, *Metodi e tecniche*, cit., 199. Cfr., altresì, ID., P. FEMIA, *Nozioni introduttive e principi fondamentali del diritto civile*, 2ª ed., con la collaborazione di L. Tullio, Napoli, 2004, 93; T.G. TASSO, *Oltre il diritto. Alla ricerca della giuridicità del fatto*, Padova, 2012, 89 ss. e 185 ss.

²⁵ *Contra* F. SERRA, *Lex sportiva*, cit., 3, secondo la quale «oltre a rivendicare autonomia, l'ordinamento sportivo rivendica anche una sorta di sovranità funzionale su tutti gli sportivi che compongono un suo 'popolo' transnazionale».

²⁶ M. PIROLI, *La lex sportiva*, cit., 11 ss.

zione sociale dello sport. Non una autonomia ordinamentale, dunque, ma una autonomia negoziale funzionalizzata all'attuazione (non certo di ectoplasmatici 'valori sportivi' o 'principi sportivi'²⁷, autogenerati dalla inesistente 'comunità globale dello sport', ma) dei principi che fondano il sistema ordinamentale di riferimento e, nel nostro caso, il sistema italo-europeo.

4. *Corte di giustizia, sport, mercato e tutela della 'persona-atleta': alcuni recenti profili applicativi*

La lettura sin qui proposta è perfettamente coerente con la giurisprudenza, oramai ampiamente consolidata, della Corte di giustizia. Di recente, ha avuto un'eco mediatica particolarmente rilevante il c.d. caso Superlega²⁸, ma sin dalla metà degli anni '70, con il

²⁷ Molte frequenti è il riferimento ai c.dd. principi sportivi, anche all'interno di regolamenti e statuti degli enti di governo dello sport. Tuttavia, non sembra corretto discutere propriamente di autonomi 'principi sportivi', aventi dignità di principi ulteriori rispetto a quelli già consacrati nell'ordinamento generale. A ben guardare, infatti, ogniqualvolta ci si imbatte in tali – o analoghe (si pensi, ad esempio, ai «Principi Fondamentali degli Statuti delle Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline Sportive Associate») – espressioni, è opportuno ben comprenderne il senso e la portata. Si tratta, a ben guardare, pur sempre di regole settoriali, per lo più di fonte negoziale (ad eccezione di quelle emanate dal CONI) dal contenuto piuttosto vago. Più che a 'principi', intesi quali massima attuazione di valori, tali espressioni potrebbero somigliare alle clausole generali già conosciute nell'ordinamento giuridico, posto che da queste ultime, per altro, mutuano spesso anche la denominazione (si pensi, ad esempio, alla 'correttezza sportiva'). Tuttavia, in dottrina la loro riconduzione a 'clausole generali' in senso proprio è stata esclusa, giacché non si tratta di frammenti di disposizioni *normative*: A. FEDERICO, *L'elaborazione giurisprudenziale del controllo di meritevolezza degli interessi dedotti nei contratti c.dd. sportivi*, in AA.VV., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, cit., 379. In ogni caso, non dovrebbe discutersi, propriamente, di 'principi sportivi', diversi, autonomi o semplicemente più specifici rispetto a quelli generali. Sembra opportuno, piuttosto, riferirsi a regole endoassociative sportive, dal contenuto molto generico, pur sempre riconducibili (e non potrebbe essere diversamente, pena la nullità) ai principi dell'unitario ordinamento italo-europeo.

²⁸ Corte giust., Grande sez., 21 dicembre 2023, c. 333/21, European Super League Company SL c. FIFA e UEFA, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2024, 642 ss., con nota di G. SERGIO, *Considerazioni sull'abuso della posizione dominante nel settore dell'organizzazione degli eventi sportivi sul territorio europeo*. Cfr., altresì, il provvedimento di rimessione: Juz. Mercantil n. 17 Madrid, 20 aprile 2022, n. 77/22, in *poderjudicial.es*. La vicenda, come facilmente comprensibile, è stata oggetto di grande interesse da parte non soltanto degli operatori del settore e dei semplici appassionati, ma anche della dottrina giuridica,

Prof. Alberto Trabucchi avvocato generale, sono innumerevoli i casi nei quali i giudici europei hanno ritenuto che l'attività sportiva, in quanto attività economica, rientri eccome nel campo di applicazione del diritto dell'Unione Europea. Tanto basterebbe a porre una pietra tombale sulla asserita autonomia di un presunto 'ordinamento sportivo'. Penso, fra gli altri, ai casi Walrave e Koch, Donà Mantero, Heylens, Kolpak, Bosman, Deliége, Lehtonen, Simutenkov, Meca-Medina, Bernard, Biffi,

sin dalle prime decisioni dei giudici che hanno avuto modo di pronunciarsi sulle relative questioni. In argomento cfr., fra gli altri, A. ARGENTATI, *Il caso "Superlega". Dal monopolio delle federazioni sportive al monopolio del mercato?* In *Merc. conc. reg.*, 2023, 313 ss.; E. PICOZZA, *Diritto internazionale o diritto eurounitario? Note in margine alla sentenza della Corte di giustizia della Unione europea 21 dicembre 2023 c-333/2021*, in *Riv. it. dir. pubbl. comun.*, 2023, 453 ss.; L. CHABAUD KLESTA, *Calcio, governance europea e prassi anticoncorrenziali: il caso della Superlega (causa C-333/21)*, nota a Corte giust., Grande sez., 21 dicembre 2023, c. 333/21, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2023, 186 ss.; S. BASTIANON, *La Superlega e il modello sportivo europeo*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, 288 ss.; ID., *Superlega e vivai giovanili. Il calcio secondo la corte di giustizia*, nota a Corte giust., Grande sez., 21 dicembre 2023, c. 333/21, e a Corte giust. Ue, Grande sez., 21 dicembre 2023, c. 680/21, *ivi*, 490 ss.; ID., *Una lettura "europea" delle sentenze Superlega, Isu e Sa Royal Antwerp Fc*, in *Dir. un. eur.*, 2023, 375 ss.; A. CATTANEO, *Superlega e calcio inglese*, in *Riv. dir. sport.*, 2022, 400 ss.; ID., *Tra concorrenza e interesse pubblico: il Caso Superlega e la nuova frontiera dei diritti media nel calcio europeo*, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2024, 491 ss.; F. CINTIOLI, *Il caso Superlega e la concorrenza tra ordinamenti (non solo sportivi)*, in *giust.amm.it*, 6, 2021; A. CINQUE, *Il caso Superlega. Note a prima lettura*, in *Riv. dir. sport.*, 2021, 60 ss.; B.G. DI MAURO, *"Strumentalizzare" il caso European Super League (Corte di giustizia, 21 dicembre 2023, causa C-333/21) per ripensare il calcio: verso un sistema aperto e orizzontale fondato su norme sportive comuni?*, nota a Corte giust., Grande sez., 21 dicembre 2023, c. 333/21, in *Riv. it. dir. pubbl. comun.*, 2023, 792 ss.; R.F. FIMMANÒ, *La "lex sportiva"*, cit., 585 ss.; A. MERONE, *Lo sport sotto la lente del diritto unionale: dalla Superlega all'arbitrato sportivo*, in *Giur. it.*, 2024, 1485 ss.; M. PROTTO, *Dalla Costituzione alla superlega: l'irresistibile ascesa giuridica dello sport*, *ivi*, 1460 ss.; A. ORLANDO, *Il caso "Superlega". Tra modello sportivo europeo, diritto concorrenziale e specificità dello sport, in attesa della Corte di giustizia*, in *Dir. pubbl. comp. eur.*, 2023, 339 ss.; ID., *La sentenza della Corte di giustizia sulla Superlega: ancora lontani dal triplice fischio*, *ivi*, 2024, 289 ss.; F. ORSO, *Per un pugno di dollari. Sul caso Superlega, né vincitori né vinti*, in *Diario dir. pubbl.*, 2024; N.M. NASO, *Le regole del gioco (della concorrenza): quale impatto sui poteri delle federazioni sportive?*, nota a Corte giust., Grande sez., 21 dicembre 2023, c. 333/21, in *Nuova giur. civ. comm.*, 2024, 666 ss.; T. MAZZETTI DI PIETRALATA, *Lo sport e la concorrenza: il caso superlega*, in *Giorn. dir. amm.*, 2024, 485 ss.; P. SANDULLI, *La quiete dopo la tempesta (Riflessioni sul tema della Superlega)*, in *Rass. dir. econ. sport.*, 2021, 1 ss.; G. MANFREDI, *Il diritto dello sport dopo le sentenze Super League e International Skating Union*, *ivi*, 2024, 348 ss.; R. LANDI, *Corte di giustizia europea e giudizio sportivo. Il caso Superlega*, *ivi*, 400 ss.

Anversa, ISU, Diarra²⁹. I giudici hanno stigmatizzato piuttosto spesso il contenuto delle regole sportive non conformi al diritto dell'Unione, là dove, alla luce del principio di proporzionalità, non vi fossero esigenze ricollegabili alla attuazione delle funzioni dello sport stabilite dall'art. 165 TFUE.

²⁹ V., fra le altre, Corte giust., 4 ottobre 2024, c. 650/22, Fédération internationale de football association (Fifa) c. BZ, in *Foro it.*, 2024, IV, 505 ss., con nota di S. BASTIANON, *Il caso Diarra e i trasferimenti dei giocatori "sotto contratto": ancora un intervento "forte" della Corte di giustizia in ambito sportivo*; Corte giust., 21 dicembre 2023, c. 680/21, UL e SA Royal Antwerp Football Club c. Union royale belge des sociétés de football association ASBL (URBSFA), *ivi*, 124 ss.; Corte giust., 13 giugno 2019, c. 22/18, TopFit e.V. e Daniele Biffi c. Deutscher Leichtathletikverband e.V., in *Foro it. Rep.*, 2019, voce *Unione europea*, 831; Corte giust., 16 marzo 2010, n. 325/08, Olympique Lyonnais SASP c. Bernard, in *Foro it.*, 2010, IV, 506 ss.; Corte giust., 1° luglio 2008, c. 49/07, Motosykletistiki Omospondia Ellados NPID (MOTOE) c. Elliniko Dimosio, in *Foro it. Rep.*, 2008, voce *Unione europea*, 1315 s.; Corte giust., 18 luglio 2006, c. 519/04, David Meca-Medina e Jgor Majcen c. Commissione delle Comunità Europee, in *Rass. dir. econ. sport*, 2007, 99 ss., con nota di D. LO VERDE, *Principio di proporzionalità e regolamento antidoping*, e in *giustiziasportiva.it*, 2006, 2, 114 ss., con nota di G. GLIATTA, *Compatibilità tra le regole per il controllo antidoping e le norme comunitarie in materia di concorrenza e di libera prestazione dei servizi* (*ivi*, 3, 97 ss.); Corte giust., 12 aprile 2005, c. 265/03, Igor Simutenkov c. Ministero de Education y Cultura, in *Rass. dir. econ. sport*, 2006, 496 ss., con nota di L. DI NELLA, *Brevi considerazioni sul caso Simutenkov e le clausole federali sulla nazionalità*, in *giustiziasportiva.it*, 2006, 1, 91 ss., con nota di G. GLIATTA, *La sentenza Simutenkov: una applicazione dell'effetto Bosman agli accordi di partenariato della comunità*, e in *Cons. Stato*, 2005, II, 779 ss., con nota di M. ANTONUCCI, *Il mercato dei calciatori: ampliata libertà di circolazione*; Corte giust., 8 maggio 2003, c. 438/00, Deutscher Handballbund e. V. c. Maros Kolpak, in *Foro it. Rep.*, 2003, voce *Unione europea*, 1529; Corte giust., 13 aprile 2000, c. 176/96, Lehtonen c. Castors Canada Dry Namur Braine Asbl, in *Cons. Stato*, 2000, II, 729 ss.; Corte giust., 11 aprile 2000, c. 51/91 e c. 191/97, Deliège c. Ligue francophone judo (A.S.B.L.), in *Cons. Stato*, 2000, II, 725 ss.; Corte giust., 15 dicembre 1995, c. 415/93, Union royal belge des sociétés de football association (A.S.B.L.) e Union des associations européennes de football (U.E.F.A.) c. Bosman, in *Foro it.*, 1996, IV, 1 ss., con note di S. BASTIANON, *Bosman, il calcio e il diritto comunitario*, e di G. VIDIRI, *Il caso Bosman e la circolazione dei calciatori "professionisti" nell'ambito della Comunità europea*, in *Riv. dir. sport.*, 1996, 546 ss., con nota di M. COCCIA, *La sentenza Bosman: summum ius, summa iniuria?*, e in *Dir. comm.*, 1996, 311, con nota di L. TELCHINI, *Il caso Bosman: diritto comunitario e attività calcistica*; Corte giust., 15 ottobre 1987, c. 222/86, Union nationale des entraîneurs et cadres techniques professionnels du football c. Heylens, in *Racc.*, 1987, 4097 ss.; Corte giust., 14 luglio 1976, c. 13/76, Donà c. Mantero, *ivi*, 1976, 361, e in *Giur. it.*, 1976, I, 1649, con nota di A. TRABUCCHI, *Le limitazioni all'ingaggio dei giuocatori stranieri e la libera circolazione dei lavoratori nella Comunità Europea*; Corte giust., 12 dicembre 1974, c. 36/74, Walgrave e Koch c. Association Union Cycliste Internationale ed altri, in *Foro it.*, 1975, IV, 81.

Non sembra potersi seriamente contestare, dunque, che la regolamentazione del mercato, certamente in ambito europeo ma pure a livello nazionale, pone rilevantissimi limiti, sotto diversi profili, alla potestà regolamentare degli enti di governo dello sport.

Oltre al citato caso Superlega, per altro, segnalo l'interessantissimo provvedimento della AGCM, 18 giugno 2024, A562, che, in applicazione dei principi affermati in sede europea, ha ritenuto sussistenti «condotte distorsive della concorrenza poste in essere da FIGC, consistenti nell'ostacolare o impedire alle società a essa affiliate – tra cui numerose ASD (Associazioni Sportive Dilettantistiche) affiliate anche ad altri EPS (Enti di Promozione Sportiva), oltre al CNS (Centro Nazionale Sportivo) Libertas – la partecipazione a competizioni calcistiche giovanili a carattere ludico-amatoriale (ovvero non agonistiche) organizzate dagli EPS. In particolare, FIGC, ha perseguito l'obiettivo di estendere tale posizione anche ai tornei ludico-amatoriali, dove già detiene una presenza di tutto rilievo e dove si trova a operare in concorrenza con numerosi EPS, al fine di accrescere il numero dei propri tesserati, a danno degli EPS stessi oltre che delle ASD, che vedono così limitata la libertà di scegliere i tornei a cui far partecipare le proprie squadre e i propri giovani atleti».

Inoltre, si segnala una recentissima sentenza della Corte di giustizia³⁰, nella quale si è ritenuto di applicare le tutele consumeristiche al contratto di servizi concluso da un atleta, minorenne all'epoca della stipula (e quindi rappresentato dai genitori) con una agenzia specializzata in assistenza di sportivi professionisti, in vista della sua ipotetica futura carriera di atleta professionista. Sebbene, in tal caso, la questione non riguardi la censura di regole sportive, la decisione risulta pur sempre rilevante, ai fini della presente indagine, poiché essa potrebbe, in futuro, avere una portata dirompente nel settore di nostro interesse. Infatti, nel qualificare l'atleta non professionista come 'consumatore', la Corte potrebbe aver aperto la strada a una nuova prospettiva di analisi dei rapporti fra atleti non professionisti e federazioni di appartenenza. In altri termini, se l'atleta minorenne è consumatore nei suoi rapporti con una società che offre servizi professionali agli atleti professionisti, forse potrebbe il medesimo atleta essere ugualmente considerato consumatore, rispetto ai suoi rapporti con la federazione o l'associazione sportiva di appartenenza? È evidente che, se la risposta a questa domanda fos-

³⁰ Corte giust., 20 marzo 2025, c. 365/23, in *curia.europa.eu*.

se affermativa, occorrerebbe chiedersi se le regole sportive, poste dagli enti di governo dello sport, siano da considerare vessatorie oppure no³¹. Là dove si accogliesse questa tesi, dunque, ancora una volta assisteremmo all'ennesimo esempio di vigorosa incidenza, sulla *'lex sportiva'*, della disciplina del mercato.

Si badi, non è solamente la disciplina del mercato a disintegrare la tenuta delle teorie pluralistico-ordinamentali applicate al fenomeno sportivo. Non è questa la sede per passare in rassegna le numerosissime ipotesi nelle quali è l'esigenza di tutela della «persona-atleta» a giustificare una rilettura critica di tali teorie³². Si pensi, soltanto per fare alcuni esempi, alle annose questioni (non completamente risolte dal legislatore italiano della riforma) connesse al vincolo sportivo, allo sport praticato da persone con disabilità, alla tutela dei lavoratori e, soprattutto, delle lavoratrici dello sport.

³¹ Autorevole dottrina ha affermato che il rapporto tra atleta dilettante (in senso stretto) e federazione sportiva possa essere ricondotto, in certi casi, alla disciplina relativa ai contratti tra professionisti e consumatori. In questo senso, L. DI NELLA, *Le attività economiche delle federazioni sportive: problemi e prospettive*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2006, 64, ha ritenuto che «il dilettante sia un consumatore, se non risulta diversamente nel caso concreto». L'atleta «è comunque da considerare come consumatore ai sensi del combinato disposto dell'art. 153 § 1 Tratt. CE, che impone di garantirgli un "livello elevato di protezione", con gli artt. 1, 2, comma 2, 143, comma 1, c. cons. che definiscono "fondamentali" e irrinunciabili, i diritti ivi riconosciutigli, indipendentemente da altre qualificazioni del concreto rapporto, come, ad esempio, quella di associazione». Ipotizza l'applicabilità dell'art. 1341 c.c. Trib. Verbania, 14 aprile 2015, *ivi*, 2015, 370 ss., con nota di L. VIZZINO, *Il tesseramento pluriennale dei calciatori minorenni in ambito dilettantistico*. *Contra*, Trib. Roma, 15 settembre 2000, in *Contratti*, 2002, 254 ss., con commento critico di D. CARAMICO D'AURIA. Il giudice romano ha ritenuto che il «tesserato non può [...] qualificarsi come consumatore, così come la Federazione convenuta non può qualificarsi come professionista ai sensi dell'articolo 1469-bis Codice civile e il rapporto associativo non è un contratto sinallagmatico che ha ad oggetto la prestazione di beni o servizi. In particolare, difettano palesemente in capo alla FISI (che è affiliata al CONI) lo scopo imprenditoriale o professionale dell'attività esercitate e l'utilizzazione del contratto stipulato con gli iscritti nell'ambito della propria attività». In argomento v., nella dottrina tedesca, P. MEIER, *Sportler als Unternehmer, Verbraucher und Kaufleute*, in *SpuRt*, 2012, 229 ss.

³² Per tutti, cfr. A. LEPORE, *Responsabilità civile e tutela della «persona-atleta»*, cit., *passim*.

5. *Rilievi conclusivi. Definizione (ragionevole) di 'lex sportiva' e suoi fondamenti e limiti negli artt. 33 cost. e 165 TFUE: l'unitarietà dell'ordinamento giuridico italo-europeo*

Giungendo alle conclusioni, sembra opportuno osservare che l'utilizzo del concetto di '*lex sportiva*' potrebbe essere ammissibile (al netto dell'ineestetismo lessicale sopra evocato), solamente a condizione che si ammetta la sua incontrovertibile subordinazione a regole e principi dell'ordinamento generale di riferimento. D'altra parte, dovendo proprio scegliere, è meglio discutere di '*lex sportiva*' che di 'ordinamento sportivo', se quest'ultimo assume il significato, proposto dagli autori più radicali, di ordinamento assolutamente autonomo rispetto a quello generale. Inoltre, riferirsi, come fa la dottrina italiana ampiamente maggioritaria, a un 'ordinamento sportivo' autonomo, che deve però essere rispettoso dell'ordinamento generale, è del tutto incoerente sul piano logico: o l' 'ordinamento autonomo' è assolutamente indipendente da altri ordinamenti oppure la sua ricostruzione in termini di 'ordinamento' è quantomeno pleonastica.

Dunque, per '*lex sportiva*' dovrebbe intendersi quell'insieme di regole endoassociative, poste da enti di governo dello sport nell'esercizio della loro autonomia negoziale o, secondo i casi, del potere regolamentare comunque attribuito da un legislatore sovrano, al fine di attuare le funzioni dello sport da quest'ultimo riconosciute, esplicitamente o implicitamente. Soltanto se intesa in tal senso, la locuzione può avere una certa utilità, perché in grado di sintetizzare un fenomeno sociale e giuridico decisamente complesso. Questa lettura della '*lex sportiva*' fa il paio con la lettura che si ritiene preferibile della '*lex mercatoria*'³³, pur nella consapevolezza che le due ipotesi presentano sì analogie, ma pure elementi di differenziazione: si tratta di fenomeni regolatori di grande rilievo, che possono assumere una importanza decisiva in quanto fonti di specifica regolamentazione dei concreti rapporti, i quali hanno il

³³ O. CLARIZIA, *Lex mercatoria*, cit., 1 ss.; G. ZARRA, '*From Paris with Love*': *Transnational Public Policy and the Romantic Approach to International Arbitration*, in *ItaLJ*, 2021, 303 ss.; ID., *Arbitrato commerciale internazionale, principio di autonomia delle parti e legge applicabile*, in *Foro nap.*, 2020, 415 ss.; F. SBORDONE, *Contratti internazionali*, cit., *passim*; ID., *Il diritto applicabile al merito della controversia nell'arbitrato commerciale internazionale*, in AA.VV., *L'autonomia negoziale nella giustizia arbitrale*, Atti del X Convegno nazionale della Società Italiana degli Studiosi del Diritto Civile, Napoli, 14-16 maggio 2015, Napoli, 2016, 131 ss.

pregio di garantire una disciplina tendenzialmente uniforme a livello globale, ma non per questo assumono una forza tale da poter scavalcare persino i principi dell'ordinamento sovrano in un certo territorio. Un contributo importante, in quest'ottica, può essere dato da una prudente e accorta analisi, alla luce del diritto internazionale privato.

Insomma, se di autonomia si vuole discutere, è lecito farlo riferendosi soltanto alla autonomia negoziale, con i suoi mobili confini³⁴ ampiamente noti alla dottrina civilistica, e anche alla autonomia politica degli enti di governo dello sport, i quali legittimamente invocano ampio margine di azione nei campi di loro competenza, mercé la fisiologica applicazione del principio di specificità dello sport³⁵ e di sussidiarietà. Mai è ammissibile discutere di autonomia ordinamentale.

Assolutamente non condivisibile, pertanto, è l'idea, riproposta recentemente in dottrina, di una '*lex sportiva*' che, sostanzandosi in «un corpus di principi e regole autonomo ed indipendente costantemente applicato dall'ordinamento sportivo», si traduca nella *Grundnorm* del c.d. ordinamento sportivo internazionale. Al riguardo si afferma che «la

³⁴ V., *retro*, nota 21.

³⁵ Per una condivisibile lettura del principio di specificità cfr., L. DI NELLA, *Lo sport nel diritto primario dell'unione europea: il nuovo quadro normativo del fenomeno sportivo*, in *giustiziasportiva.it*, 2010, f. 3; ID., *Costituzionalità della «giustizia sportiva» e principio di specificità dello sport*, nota a Corte cost., 11 febbraio 2011, n. 49, in *Rass. dir. econ. sport*, 2012, 45 ss.; ID., *Il fenomeno sportivo nell'ordinamento giuridico*, in L. DI NELLA, E. INDRACCOLO, A. LEPORE, P. DEL VECCHIO, S. PALAZZI (a cura di), *Manuale di diritto dello sport*, 2ª ed., Napoli, 2021, 44 ss. e 53 ss.; A. LEPORE, *Principio di specificità e principio di sussidiarietà nello sport. Il caso «Fifa-Blatter» al parlamento europeo*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2015, 289 ss.; ID., *Fenomeno sportivo e ordinamento giuridico*, cit., 282 ss.; S. CIVALE, *La «specificità» dello sport non può giustificare discriminazioni ed ingiustizie nell'accesso all'attività sportiva*, nota ad Alta Corte Giustizia Sportiva, 13 febbraio 2013, n. 4, in *Riv. dir. econ. sport*, 2013, 1, 149 ss. Intendono diversamente il principio di specificità A. PISCINI, *Sul fronte sportivo qualcosa di nuovo (ma non troppo): spunti di riflessione e note preventive sulla riforma in materia di diritti di trasmissione e comunicazione degli eventi sportivi*, *ivi*, 2007, 1, 34; F. SANGERMANO, *L'ineliminabile specificità del diritto sportivo nel quadro della teoria della pluralità degli ordinamenti giuridici*, in *Nuove leggi civ.*, 2020, 466 ss. Sul punto v. anche M. COLUCCI, *L'autonomia e la specificità dello sport nell'Unione europea. Alla ricerca di norme sportive necessarie, proporzionali e di «buon senso»*, in *Riv. dir. econ. sport*, 2006, 2, 17; M.F. SERRA, *Brevi riflessioni sull'autonomia e specificità dell'ordinamento sportivo*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2015, 325 ss.; M. GRANIERI, *Una lettura alternativa circa l'argomento della specificità dell'attività sportiva alla luce delle norme di concorrenza in Europa*, in F. DI CIOMMO, O. TROIANO (a cura di), *Giurisprudenza e autorità indipendenti nell'epoca del diritto liquido. Studi in onore di Roberto Pardolesi*, Roma-Piacenza, 2018, 451 ss.

lex sportiva non è posta da un'autorità, ma presupposta, in quanto la sua validità non è dedotta da alcuna norma superiore. Invero, se la *lex* sportiva fosse posta, non sarebbe suprema; in tal caso, difatti, vi sarebbe stata un'autorità sportiva che avrebbe agito in base a un'altra norma gerarchicamente superiore al fine di porla»³⁶. Questa impostazione non tiene conto del fatto che la norma gerarchicamente superiore c'è, eccome, e, in Italia, si individua, appunto, nel combinato disposto degli artt. 33 cost. e 165 TFUE.

³⁶ M. PIROLI, *La lex sportiva*, cit., 15.

Il fenomeno sportivo tra persona e mercato: orientamenti delle Corti sovranazionali e ruolo delle Federazioni Sportive

Giovanni Zarra

SOMMARIO: 1. Nozioni introduttive. – 2. Fenomeno sportivo, corti sovranazionali e persona. – 2.1. Mutu et Pechstein c. Suisse. – 2.2. Semenya c. Svizzera. – 3. Fenomeno sportivo, corti sovranazionali e mercato. – 3.1. *European Superleague Company*. – 3.2. *SA Royal Antwerp Football Club*. – 3.3. *International Skating Union*. – 3.4. Conclusioni. – 4. Conclusioni generali.

1. Note introduttive

In questo breve scritto ci soffermeremo sugli orientamenti delle corti sovranazionali rispetto all'influenza del fenomeno sportivo sui diritti fondamentali delle persone e sulle dinamiche del libero mercato. Da questo deriva, ovviamente, un ruolo in costante evoluzione per le federazioni sportive, che sono sovente vincolate dalle decisioni delle corti sovranazionali, anche se queste ultime non sembrano sempre adeguatamente ponderate alla luce del contesto sociale e fattuale nell'ambito del quale andranno ad inserirsi.

Nel considerare, infatti, come lo sport possa rapportarsi ai diritti delle persone e ai fenomeni del mercato non può dimenticarsi che alla base di esso vi sono peculiari esigenze – anche sociali, in relazione all'importanza mediatica e culturale che questo fenomeno oggi riveste – che giustificano, anche in un'ottica di uguaglianza sostanziale, un trattamento dei rapporti che si inseriscono nel contesto sportivo non sempre uguale a quelli che ne sono al di fuori.

Questa differenziazione vale sia per quanto riguarda il godimento di diritti personali, sia per quel che concerne l'applicazione di logiche di mercato al fenomeno sportivo. In particolare, quanto ai primi, non può tacersi che alcuni lavoratori del mondo dello sport (si pensi ai grandi calciatori) godono di una posizione economica e mediatica talmente di rilievo da non poter essere equiparati a tutti gli altri lavoratori. Ne discende la necessità di una valutazione dei diritti di questi lavoratori che tenga conto di tale posizione rispetto all'effettivo equilibrio contrattuale

nel rapporto con i datori di lavoro; il godimento dei diritti essenziali del lavoratore va quindi necessariamente valutato nel caso concreto. Quanto invece all'applicazione di logiche di mercato al fenomeno sportivo, non si può ignorare che l'applicazione *tout court*, in questo contesto, di alcuni principi cardine del diritto dell'Unione europea può condurre ad effetti distorsivi: si pensi alla regola, di cui si dirà più sotto, che impone di avere tra i giocatori iscritti alle competizioni calcistiche un certo numero di calciatori cresciuti nel vivaio. Si tratta di una regola volta a consentire lo sviluppo e la crescita delle selezioni nazionali dei vari Paesi e, non riconoscerne l'importanza, lascia perplessi dal punto di vista culturale e sociale, prima che giuridico.

Se è vero che il diritto è funzionale al miglior soddisfacimento degli interessi fattuali in gioco e se è pur vero che questo risultato non può che ottenersi mediante bilanciamento ragionevole (ossia basato sulle circostanze del caso concreto, tenuto conto dei principi dell'ordinamento)¹, allora pare complesso giustificare decisioni che, come vedremo, raramente tengono conto in modo adeguato delle caratteristiche del fenomeno sportivo e dell'importanza che esso riveste nell'attuale contesto sociale, culturale e anche politico.

2. *Fenomeno sportivo, corti sovranazionali e persona*

Quanto al ruolo delle corti sovranazionali nel delineare il rapporto tra fenomeno sportivo e diritti della persona, l'attenzione non può che essere primariamente rivolta alla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (CEDU), che si è trovata alcune volte a disciplinare la questione.

2.1. *Mutu et Pechstein c. Suisse*

Di primario rilievo è la sentenza della CEDU *Mutu et Pechstein c. Suisse*² nella quale – interrogata sull'impatto che l'arbitrato dinnanzi al

¹ G. PERLINGIERI, *Profili applicativi della ragionevolezza nel diritto civile*, Napoli, 2015, *passim*.

² Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, *Mutu et Pechstein c. Suisse*, su cui v. S. CUSTURERI, *Arbitrato sportivo internazionale e Convenzione europea*

Tribunale Arbitrale per lo Sport (TAS, con sede a Losanna) può avere sul godimento del diritto di accesso alla giustizia da parte di due atleti accusati di *doping* – la Corte si è mostrata certamente conscia dell’aver più volte ribadito che il diritto di accesso a un giudice statale non è assoluto, nel senso che «n’implique nécessairement le droit de pouvoir saisir une juridiction de type classique»³ e che quindi «for the purposes of Article 6 § 1, a tribunal need not be a court of law integrated within the standard judicial machinery. It may be set up to deal with specific subject matter which can be appropriately administered outside the ordinary court system (see Rolf Gustafson v. Sweden, 1 July 1997, § 45, Reports 1997-IV). In addition, only an institution that has full jurisdiction and satisfies a number of requirements, such as independence from the executive and also from the parties, merits the designation “tribunal” within the meaning of Article 6 § 1 (see Beaumartin v. France, 24 November 1994, § 38, Series A no. 296-B, and Di Giovanni v. Italy, no. 51160/06, § 52, 9 July 2013)»⁴. In altre parole «arbitration clauses in contracts are of undeniable interest both for the individual parties and for the administration of justice (see Tabbane, cited above, § 25). Parties to a dispute may waive certain rights guaranteed by Article 6 § 1 in so far as that waiver is expressed freely, lawfully and unequivocally. Otherwise the arbitral tribunal must provide the safeguards required by Article 6 § 1 of the Convention»⁵.

La Corte EDU si è anche mostrata consapevole delle peculiarità che riguardano l’arbitrato TAS, quando ha affermato che essa «accepts that in matters of commercial and sports arbitration to which consent has been given freely, lawfully and unequivocally, the notions of independence and impartiality may be construed flexibly, in so far as the very essence of the arbitration system is based on the appointment of the decision-making bodies, or at least part of them, by the parties to the dispute»⁶.

dei diritti dell’uomo: in margine al caso Mutu e Pechstein c. Svizzera, in *Dir. comm. int.*, 2019, 619 ss.

³ Corte edu, 1 marzo 2016, n. 41069/12, Tabbane c. Switzerland, § 41, su cui v. G. ZARRA, *Rinuncia preventiva all’impugnazione dei lodi arbitrali internazionali e compatibilità con l’art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo*, in *Riv. arb.*, 2016, 302 ss.

⁴ Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, cit., § 139.

⁵ Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, cit., § 145.

⁶ Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, cit., § 146.

In ogni caso, la Corte ha riconosciuto che l'arbitrato obbligatorio dinnanzi al TAS può ledere, proprio in quanto di fatto i lavoratori sportivi non hanno scelta quanto alla giurisdizione nei rapporti con le proprie federazioni sportive, il diritto dei lavoratori stessi di accedere alla giurisdizione delle corti statali e che è sempre consentito da parte delle corti interne (nel caso di specie quelle svizzere, avendo il TAS sede a Losanna) del rispetto delle norme di ordine processuale sancite nell'ordinamento convenzionale.

Su questa base, la Corte ha affermato che, quanto alla signora Pechstein, che aveva una controversia con la Federazione internazionale di pattinaggio (International Skating Union – ISU), il consenso all'arbitrato TAS è stato di fatto una condizione per la partecipazione a competizioni sportive, e quindi «had not been free and 'unequivocal' (see paragraph 114 above), [...] and that, consequently, the arbitration proceedings concerning the applicants should have afforded all the safeguards of Article 6 § 1»⁷. In altre parole, visto che una non accettazione della clausola arbitrale, molto probabilmente, avrebbe prodotto ripercussioni negative sulla sua vita professionale, la ricorrente si è trovata nella condizione di non poter scegliere liberamente. Al riguardo, comunque, la Corte ha convincentemente chiarito che il TAS può essere considerato alla stregua di un Giudice stabilito per legge ai fini del rispetto dell'art. 6 CEDU⁸. Peraltro, secondo la maggioranza dei giudici⁹, non è stato possibile nel caso concreto trarre alcuna inferenza nemmeno quanto all'imparzialità e indipendenza del *panel* scelto all'in-

⁷ Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, cit., § 147.

⁸ Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, cit., § 149: «It observes in that connection that, even though the CAS was the emanation of a private-law foundation [...], it was endowed with full jurisdiction to entertain, on the basis of legal rules and after proceedings conducted in a prescribed manner, any question of fact or law submitted to it in the context of the disputes before it [...]. Its awards resolved such disputes in a judicial manner and they could be appealed against to the Federal Court in the circumstances exhaustively enumerated in sections 190 to 192 of the PILA. Moreover, the Federal Court, in its settled case-law, has regarded the CAS awards as 'proper judgments comparable with those of a national court'. At the time when it adjudicated the applicants' respective cases, by the combined effect of the PILA and the Federal Court's case-law, the CAS thus had the appearance of a 'tribunal established by law' within the meaning of Article 6 § 1, and this point was not in fact expressly disputed by the applicants».

⁹ Si veda l'opinione dissenziente dei giudici Keller e Serghides allegata al giudizio, dalla quale emergerebbe la non imparzialità ed indipendenza dei giudici del TAS.

terno del TAS per decidere della controversia, anche considerato che la ricorrente non aveva, durante il procedimento arbitrale, espresso alcuna perplessità da questo punto di vista¹⁰.

Al contrario, è stata ritenuta esistente una violazione dell'art. 6 CEDU nei confronti della Pechstein in quanto costei è stata privata di un'udienza pubblica, il che avrebbe asseritamente garantito che alcune decisioni (specie per quanto riguarda la rilevanza di alcuni esperti) sarebbero state prese in modo più ponderato. Al riguardo la Corte EDU (a differenza che il Tribunal Fédéral svizzero) ha ritenuto che: «First, as the Court has already acknowledged, the recourse to arbitration was compulsory. Secondly, it is not in dispute that the applicant expressly requested a public hearing and that the request was denied, without any of the conditions enumerated in Article 6 § 1 being met. The Court is of the view that the questions arising in the impugned proceedings – as to whether it was justified for the second applicant to have been penalised for doping, and for the resolution of which the CAS heard testimony from numerous experts – rendered it necessary to hold a hearing under public scrutiny. The Court notes that the facts were disputed and the sanction imposed on the applicant carried a degree of stigma and was likely to adversely affect her professional honour and reputation»¹¹.

Quanto a Mutu, la situazione era diversa, giacché egli aveva inserito la propria clausola arbitrale nel proprio contratto di lavoro con il Chelsea F.C., peraltro negoziato in una condizione di apparente non disparità, e quindi egli non poteva lamentare né l'assenza delle garanzie previste per i casi di arbitrato obbligatorio (a differenza della Pechstein) che l'assenza di un giudice terzo e imparziale¹².

La decisione pare tutto sommato frutto di un'adeguata ponderazione degli interessi in gioco e quantomeno adeguatamente motivata alla luce delle circostanze del caso concreto. Mentre, infatti, la possibilità di un'udienza pubblica non è tipica dell'arbitrato internazionale, è anche vero che la Corte EDU ha ben chiarito quali sono i presupposti e gli interessi pubblici che nel caso di specie l'avrebbero giustificata.

¹⁰ Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, cit., §§ 150-159.

¹¹ Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, cit., §§ 181-182.

¹² Corte edu, 4 febbraio 2019, nn. 40575/10 e 67474/10, cit., § 160 ss.

2.2. *Semenya c. Svizzera*

Più preoccupante è, invece, non per la soluzione raggiunta ma per il modo di intendere il rapporto tra il ruolo della Corte di Strasburgo e la salvaguardia della nozione di ordine pubblico degli Stati membri, la decisione della Corte EDU nel caso *Semenya c. Suisse*¹³. In questa decisione, la Corte EDU si è trovata a decidere di una controversia nella quale il c.d. Regolamento DSD (*differences of sexual development*), che pone soglie limite di testosterone per partecipare a competizioni femminili, impediva all'atleta sudafricana Caster Semenya di prender parte a queste competizioni. Il 30 aprile 2019, un Collegio arbitrale istituito dinnanzi al TAS ha giudicato il regolamento ragionevole contro le doglianze della ricorrente, affermando che la ratio della normativa sta nel fatto che un tasso elevato di tale ormone comporta un vantaggio nell'ambito delle competizioni sportive. La decisione è stata poi confermata il 20 agosto 2020 dal Tribunale federale svizzero, che ha ritenuto sostenibili e ragionevoli le soluzioni raggiunte dal TAS e che, non potendo giudicare nuovamente nel merito della questione, non ravvisava comunque una violazione dell'ordine pubblico svizzero, inteso come quell'insieme di principi fondamentali che caratterizzano l'ordinamento in un certo momento storico.

Ciononostante, l'11 luglio 2023 la Corte EDU ha condannato la Svizzera per le inadeguate garanzie istituzionali che essa ha posto per la tutela dei diritti sanciti dalla CEDU (in particolare il diritto a una vita privata e familiare *ex art. 8 CEDU* e il godimento di tale diritto senza discriminazioni *ex art. 14 CEDU*). Nel merito, la Corte ha quindi ritenuto che l'ordinamento svizzero non avrebbe dovuto consentire l'applicazione del regolamento DSD e consentire, di conseguenza, la partecipazione di Caster Semenya alle competizioni sportive femminili.

Non è questo il luogo per discutere la scelta – non giuridica, per quanto ci pare – di garantire o meno la partecipazione di atleti con particolari tassi di testosterone alle competizioni sportive. Sebbene la decisione della Corte di Strasburgo ci sembri tutto sommato condivisibile, nulla vieta che essa non sia tale sotto differente prospettiva (pur

¹³ Corte edu, 11 luglio 2023, n. 10934/21, *Semenya c. Suisse*. Si veda, sulla decisione, A. LIEBMAN, *Arbitrato sportivo e ordine pubblico: quale ruolo per la Corte europea dei diritti dell'Uomo? Note a margine della sentenza Semenya contro svizzera*, in *sidiblog.org*, 2023.

legittima) ed è quindi preoccupante il modo in cui la *Corte EDU si consideri e ponga come custode dell'ordine pubblico c.d. "europeo"* (ossia di derivazione convenzionale, che, secondo la Corte, prevale in ogni caso su quello degli Stati membri).

La questione è di non poco conto se si considera che alcuni Stati nazionali hanno già da tempo ribadito che, nonostante le indubbie interferenze provenienti da corti sovranazionali, essi restano custodi della salvaguardia di un nocciolo duro di principi che ne rappresentano l'identità, rispetto alla quale pure il diritto internazionale può poco. Ciò si applica sia per quanto riguarda il c.d. ordine pubblico¹⁴, che attiene alla sfera dei rapporti civilistici, sia per quel che concerne la teoria delle fonti, in cui si è fatta spazio la c.d. dottrina dei controlimiti¹⁵.

In altre parole, non ci pare del tutto corretto che la Corte EDU entri a gamba tesa nel merito di valutazioni, non soltanto giuridiche, che sono state fatte da altri operatori del diritto e che sono in ogni caso di un bilanciamento degli interessi in gioco. Bilanciamento che, beninteso, è sempre discutibile, ma non al punto da far sì che un giudice (internazionale) si sostituisca a un altro (nazionale) – come se fosse una corte di ultima istanza – nelle scelte di merito compiute dal primo.

3. *Fenomeno sportivo, corti sovranazionali e mercato*

Significativamente meno appropriata in luce del contesto sociale e culturale nel quale lo sport si inserisce pare la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, la quale ha affermato il principio generale secondo il quale l'ordinamento UE e le regole che governano il funzionamento del mercato interno abbracciano anche il fenomeno sportivo, ogni qual volta che il medesimo finisca per essere connotato come fenomeno economico¹⁶. Per ora, la Corte di giustizia pare essere intenzionata a rimanere estranea alla definizione di un concetto di modello sportivo europeo, pur se, come vedremo immediatamente, sempre più la giurisprudenza di Lussemburgo in realtà limita l'autonomo svol-

¹⁴ Cfr. G. PERLINGIERI e G. ZARRA, *Ordine pubblico interno e internazionale tra caso concreto e sistema ordinamentale*, Napoli, 2019, *passim*.

¹⁵ Cfr. F.M. PALOMBINO, *Introduzione al diritto internazionale*, 3^a ed. Roma-Bari, 2023, 155 ss.

¹⁶ Corte giust., 18 luglio 2006, C-519/04, *Meca Medina c. European Commission*, in *eur-lex.europa.eu*.

gimento del fenomeno, imponendo l'applicazione uniforme delle regole del mercato unico¹⁷.

3.1. *European Superleague Company*

Con sentenza del 21 dicembre 2023 resa nel caso C-333/21, relativo alla c.d. *European Superleague Company*, la Corte di giustizia dell'UE si è trovata a giudicare la proposta di una nuova competizione calcistica europea governata dai *club* fondatori (c.d. "*Superleague*"). Tale proposta ha riscontrato la ferma opposizione della FIFA, dell'UEFA e delle Federazioni nazionali, che la vedevano come un "tentativo di scissione e cospirazione" per avere una competizione al di fuori delle regole che governano i campionati nazionali, che avrebbero finito per essere non più oggetto di interesse pubblico, a danno delle piccole società sportive.

Sulla base di un rinvio pregiudiziale operato dal Tribunale di Madrid, la Corte di giustizia è stata interpellata non tanto per le caratteristiche del progetto di Superlega, ma perché essa giudicasse sull'abuso di posizione dominante o sull'esistenza di un'associazione di imprese anticoncorrenziale da parte di UEFA e FIFA, le quali deterrebbero un asserito monopolio per l'autorizzazione e l'organizzazione di competizioni sportive legate al calcio professionistico, nonché per l'applicazione delle sanzioni statutarie.

Secondo la Corte, l'importanza sociale e culturale del calcio giustifica l'adozione di norme comuni se intese a (i) garantire omogeneità e coordinamento di competizioni attraverso un calendario unico e (ii) promuovere competizioni basate sulle pari opportunità e sul merito sportivo.

Sono tuttavia richieste delle regole, definite *ex ante*, in merito all'approvazione preventiva delle competizioni che siano ispirate ai valori appena menzionati e il sistema di approvazione (nonché quello sanzionatorio successivo) deve essere trasparente, oggettivo, non discriminatorio e proporzionato.

Su questi presupposti, la Corte ha ritenuto integrata una violazione della libera prestazione di servizi *ex art. 56 TFUE* giacché sono state negate¹⁸:

¹⁷ Per una recente analisi delle decisioni della Corte di giustizia, v. A. MERONE, *Lo sport sotto la lente del diritto unionale: dalla Superlega all'arbitrato sportivo*, in *Giur. it.*, 2024, 1485 ss.

¹⁸ Corte giust., 21 dicembre 2023, C-333/21, *European Superleague Company*, § 257, in *eur-lex.europa.eu*.

- la possibilità per qualsiasi impresa di organizzare e commercializzare competizioni calcistiche in UE;
- l'opportunità per qualsiasi società di calcio professionistica di partecipare a tali competizioni;
- la possibilità per qualsiasi altra impresa di fornire servizi connessi all'organizzazione o alla commercializzazione di tali competizioni.

La soluzione non convince. In un'epoca nella quale la stessa sopravvivenza del fenomeno sportivo è legata a doppio filo alle sponsorizzazioni e ai diritti televisivi, lo scardinamento (anche soltanto potenziale), ad opera della Superlega, del sistema delle leghe nazionali, governate dalle federazioni nazionali, tutela la sopravvivenza anche delle società più piccole, alle quali sono garantiti introiti e pubblico proprio perché è garantito il sistema dei campionati di calcio in ogni singolo Paese. Laddove così non fosse, le società più piccole andrebbero probabilmente incontro a un rapido fallimento.

Il disinteresse che la Corte di giustizia dell'UE ha mostrato, già con questa decisione, verso il fenomeno sportivo nella sua dimensione sociale e culturale mostra come l'applicazione del diritto senza un'adeguata ponderazione degli interessi in gioco possa condurre a soluzioni potenzialmente anche più dannose di ciò che si è voluto evitare con la sentenza emessa. La decisione nel caso *Superleague* in effetti non considera che il sistema unico posto in essere da UEFA e FIFA, unitamente alle Federazioni nazionali, garantisce che tutti i *club* possano continuare ad esistere e ad avere un'*audience*, il che è garanzia di una dimensione di inclusività che pure il diritto dell'Unione europea all'apparenza dovrebbe considerare.

3.2. *SA Royal Antwerp Football Club*

Con sentenza del 21 dicembre 2023 nel caso C-680/2021, c.d. *Royal Anversa*, la Corte di giustizia si è trovata a giudicare la regola UEFA concernente il numero minimo di giocatori localmente formati. In particolare, i *club* di calcio partecipanti a competizioni europee devono includere un numero di giocatori che siano formati nei sistemi giovanili (8 in quelli nazionali, 4 in quello di ciascun *club*) tra i 15 e i 21 anni.

Secondo il *club* ricorrente, è legittimo il dubbio se tale regola sia compatibile con libera circolazione dei lavoratori e il principio di non discriminazione su base nazionale, giacché i *club* sarebbero limitati nella

possibilità di scegliere giocatori di altri Paesi dell'UE, potenzialmente violando i principi del mercato unico europeo.

Con riguardo a quanto sopra, non si può non notare che la regola in questione è stata introdotta per finalità squisitamente sportive, ossia incentivare gli investimenti nella formazione dei giovani giocatori, nonché di sostenere la qualità delle rappresentanze nazionali.

Tuttavia secondo la Corte di giustizia dell'UE, a causa di questa regola i *club* sono potenzialmente limitati nel reclutamento dei migliori giocatori in UE e, dunque, i giudici nazionali remittenti (quelli del Belgio) hanno il compito di stimare se da questa regola deriva una comparimentalizzazione dei mercati nazionali nell'UE. A tal scopo, l'UEFA e la Federcalcio belga sono state intimate di fornire al giudice la prova che eventuali regole alternative non potessero raggiungere gli obiettivi prefissati in maniera più efficace e meno restrittiva della concorrenza.

In aggiunta, la Corte di Lussemburgo ha ravvisato una violazione dell'art. 45 TFUE (sulla libera circolazione dei lavoratori), in quanto, in séguito all'applicazione della regola in questione, sarebbero:

- potenzialmente svantaggiati, sulla base di un criterio (indirettamente) nazionale, quei calciatori professionisti che esercitano la propria attività professionale in uno Stato membro diverso da quello d'origine; e
- limitate le possibilità per calciatori formatisi in un diverso Stato membro di essere reclutati dalle società che operano in un diverso mercato nazionale.

La Corte, peraltro, non ha forse adeguatamente considerato che una possibile giustificazione per la regola sportiva in discussione è la protezione dei valori *ex art.* 165 TFUE, che, tenuto conto della ratio sottendente la previsione normativa de qua, potrebbe giustificarne l'esistenza, posto che il § 2 della disposizione in questione prevede che l'Unione sviluppa «la dimensione europea dello sport, promuovendo l'equità e l'apertura delle competizioni sportive e la cooperazione tra gli organismi responsabili dello sport e proteggendo l'integrità fisica e morale degli sportivi, in particolare dei più giovani tra essi».

In ultima analisi, anche questa decisione pare poco ponderata e non giustificata alla luce delle circostanze del caso concreto, in quanto non considera le specificità del mondo dello sport e le esigenze che il diritto sportivo deve tutelare, dal che dipenderanno potenziali effetti non ragionevoli e non ispirati a proporzionalità. L'uniformità a tutti i costi, alla quale la Corte di giustizia dell'UE pare ambire, non è necessariamente un valore.

3.3. *International Skating Union*

Da ultimo, con sentenza del 21 dicembre 2023 nella causa C-124/2021 (*International Skating Union – ISU*)¹⁹, la Corte di giustizia dell'UE si è trovata a giudicare sull'impugnazione di una sentenza del Tribunale di primo grado dell'UE concernente le sanzioni previste per gli atleti che partecipavano a gare di pattinaggio non autorizzate dall'ISU.

Secondo la Commissione UE, la mancanza di criteri (*ex ante*) chiari, obiettivi, trasparenti e non discriminatori quanto a queste sanzioni costituisce una indebita restrizione della concorrenza in violazione dell'art. 101 TFUE.

Il Tribunale aveva confermato l'esistenza di una violazione della concorrenza per quanto concerne sia l'ammissibilità delle competizioni non autorizzate, sia le sanzioni agli atleti per la partecipazione a tali competizioni. Il Tribunale, tuttavia, non si è spinto ad affermare che l'arbitrato TAS, con sede in Svizzera e legato a doppio filo alle specificità del contesto sportivo, sia contrario al diritto dell'UE.

La Corte di giustizia, tuttavia, ha affermato – di fatto significativamente minando il valore dell'arbitrato TAS nelle controversie sportive tra soggetti europei – che, nella misura in cui gli artt. 101 e 102 TFUE rientrano nella normativa di ordine pubblico dell'UE, un'eventuale limitazione del controllo giurisdizionale dei lodi (dovuta proprio al fatto che il TAS abbia sede in Svizzera) non potrà comunque essere tale da escludere un vaglio sulla effettiva conformità della decisione ai principi fondamentali discendenti dalle norme in questione, in quanto altrimenti l'arbitrato potrebbe pregiudicare la tutela dei diritti di chi beneficia del diritto dell'UE tanto l'applicazione degli artt. 101 e 102 TFUE. Come rilevato in dottrina, la sentenza non discute nemmeno l'obbligo o la possibilità per gli arbitri di applicare il diritto dell'UE, «quasi che vi sia un atteggiamento di sfiducia nei loro confronti o comunque di consapevolezza che l'arbitrato non è lo strumento più idoneo ad assicurare il rispetto del sistema UE»²⁰.

¹⁹ Su questa sentenza, v. E. ZUCCONI GALLI FONSECA, *Note sull'arbitrato TAS dopo la sentenza della Corte di giustizia nel caso ISU*, in *Riv. dir. sport.*, 2024, 455 ss.

²⁰ E. ZUCCONI GALLI FONSECA, *Note sull'arbitrato*, cit., 455 ss.

3.4. Conclusioni

Alla sentenza ISU fanno eco le conclusioni dell'Avvocato Generale Ćpeteta nel caso *Royal Football Club Seraing* (C-600/23), pubblicate nel marzo 2025²¹.

L'opinione ribadisce che gli operatori sportivi dell'Unione soggetti al sistema di risoluzione delle controversie della FIFA devono poter disporre di un accesso diretto e di un controllo giurisdizionale completo, da parte di un giudice nazionale, di tutte le norme del diritto dell'Unione, e, ciò, nonostante l'esistenza di un lodo definitivo del TAS.

Quel che preoccupa ulteriormente dei documenti in questione è che, sebbene esse (e in particolare l'Opinione dell'Avvocato Generale) abbiano ribadito che l'arbitrato commerciale internazionale è conforme al diritto dell'UE, non pare facile capire se, laddove un arbitrato siffatto abbia sede al di fuori dell'Unione, esso sia realmente diverso da quello sportivo, posto che in entrambi i casi viene a mancare un giudice nazionale europeo che possa, in sede di annullamento (essendo quella dell'esecuzione nell'UE soltanto eventuale) valutare la conformità delle norme di diritto dell'UE.

L'Avvocato generale basa la distinzione tra l'arbitrato sportivo e l'arbitrato commerciale su due motivi (i quali, dunque, giustificerebbero la censura del primo ma non del secondo):

1) caratteristica essenziale dell'arbitrato commerciale è la libera accettazione della clausola compromissoria da entrambe le parti. Tale caratteristica giustifica la limitazione del controllo dei giudici nazionali, nell'ambito dell'arbitrato commerciale, alle questioni di ordine pubblico. Tuttavia, tale giustificazione non si applica al tipo di clausola compromissoria prevista nello statuto della FIFA o dell'UEFA, che sono obbligatorie. Gli operatori sportivi soggetti alle norme della FIFA non hanno altra scelta se non quella di sottoporre le loro controversie alla commissione disciplinare della FIFA e, successivamente, al TAS. I lodi emessi nell'ambito di tale sistema non possono quindi limitarsi a que-

²¹ Si veda P. LANDOLT, *The Advocate General Opinion in Seraing vs. FIFA: A Cautionary Tale*, in *Kluwer Arbitration Blog*, 2025, il quale critica la decisione affermando che «AG Ćpeteta's analysis fails to account for the interest and value of international arbitration in general, and sports arbitration in particular». Secondo l'autore, peraltro, l'approccio proposto nel caso ISU e nell'Opinione dell'AG Ćpeteta in *Seraing* conduce alla violazione dell'obbligo che grava sulle corti nazionali di rimettere le parti in arbitrato in presenza di una clausola valida *ex art. II(3)* della Convenzione di New York.

stioni di ordine pubblico e devono poter essere oggetto di un controllo giurisdizionale completo (resta il dubbio se tale controllo debba avervi in un ordinamento europeo o anche in uno Stato terzo);

2) il sistema di risoluzione delle controversie istituito dallo statuto della FIFA è caratterizzato dal suo carattere autosufficiente. Contrariamente a una controparte in un arbitrato commerciale, la FIFA può eseguire autonomamente il lodo arbitrale vietando ai giocatori o ai *club* o associazioni di partecipare alle proprie competizioni. In altri termini, la FIFA non ha bisogno di rivolgersi a un giudice. Gli Stati membri devono quindi consentire un accesso diretto a un giudice che disponga del potere di controllare la compatibilità delle norme della FIFA con il diritto dell'Unione, anche qualora un lodo arbitrale del TAS che applica tali norme sia stato confermato dal Tribunale federale svizzero.

In una prospettiva più generale, se tutte le decisioni della CGUE menzionate in precedenza lasciano perplessi dal punto di vista della mancata presa in considerazione delle caratteristiche del caso concreto, la sentenza *ISU* e l'Opinione dell'Avvocato Generale nel caso *Seraing* sembrano – neanche troppo velatamente – collocarsi in un'inspiegabile tendenza di avversione dell'Unione europea all'arbitrato, della quale tracce anche più esplicite possono ritrovarsi nel caso *London Steamship* (C-700/20)²² – che ha di fatto considerato il rispetto della normativa europea sulla litispendenza da parte degli arbitri quale presupposto per la riconoscibilità di un lodo arbitrale, nonostante l'arbitrato sia espressamente escluso dall'ambito di applicazione del regolamento (UE) 1215/2012 – e la sentenza *Achmea* (C-284/16 – alla quale ha fatto séguito altra cospicua giurisprudenza)²³ – dalla quale è derivata l'inammissibilità dell'arbitrato di investimenti intra-Europeo (pur se derivante da trattati pre-esistenti rispetto al Trattato di Lisbona, che ha attribuito questa competenza all'Unione europea).

²² Per una critica v. A. ATTERITANO e G. ZARRA, *Elementi di arbitrato commerciale internazionale*, Napoli, 2024, 282 ss.

²³ Per una critica v. G. ZARRA, *La Corte di giustizia dell'Unione europea e l'arbitrato in materia di investimenti: tra frammentazione e autoreferenzialità*, in *Riv. arb.*, 2022, 357 ss.

4. Conclusioni generali

Il fenomeno sportivo è realtà differente da altri contesti e consessi oggetto di regolamentazione da parte della CEDU e del diritto dell'Unione europea e in quanto tale andrebbe considerato. Lo stesso principio di eguaglianza sostanziale, riconosciuto anche nel contesto della CEDU e del diritto dell'UE, del resto, prevede che situazioni differenti richiedano un trattamento diverso²⁴.

Soprattutto la giurisprudenza dell'Unione europea menzionata in questo breve scritto pare non sempre, invece, tenere conto delle peculiarità sociali, culturali e politiche che caratterizzano il fenomeno sportivo. Al contrario, la necessaria uniformità che le Corti, specie dell'Unione europea, sembrano voler imporre al contesto sportivo rispetto al mercato nella sua interezza non garantisce un'adeguata ponderazione delle soluzioni giuridiche (ma con effetti che vanno ben al di là di questo contesto) che esse raggiungono.

Ciò vale per la decisione nel caso della *Superlega*, che non tiene conto dell'ampia rete anche di società più piccole che sono tutelate dall'attuale sistema supervisionato da Federazioni internazionali e nazionali, e quella nel caso del *Royal Anversa*, che ignora la *ratio* sottostante la regola che impone un certo numero di giocatori localmente formati.

Discorso diverso vale per la sentenza nel caso ISU, dalla quale possono derivare conseguenze devastanti per l'arbitrato internazionale nel suo complesso, probabilmente derivanti da una sfiducia complessiva del diritto e degli organi dell'UE verso l'arbitrato come mezzo di risoluzione delle controversie, che facilmente avrebbe potuto essere superata consentendo il superamento della risalente regola per la quale agli arbitri non è consentito il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'UE.

²⁴ G. LAMPO, *Il principio di uguaglianza*, in P. PERLINGIERI, G. PERLINGIERI, G. ZARRA (a cura di), *Istituzioni di diritto privato internazionale e europeo*, Napoli, 2024, 74 ss.

Il modello inglese alla prova: Superlega, resistenza e la proposta di un regolatore indipendente

Andrea Cattaneo

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Un legame stretto: la Superlega e il ruolo centrale del calcio inglese. – 3. La forza della protesta: Superlega, calcio inglese e la difesa dei valori tradizionali. – 4. Il sistema sportivo inglese e la piramide calcistica. – 5. Dalla *Fan-Led Review* al *Football Governance Bill*. – 6. *L'Independent Football Regulator*: struttura e funzioni. – 6.1. Il sistema di licenze obbligatorio. – 6.2. La riforma dell'*Owners' and Directors' Test*. – 6.3. La distribuzione dei ricavi e il meccanismo di *backstop*. – 7. Riflessioni conclusive: un bivio per il calcio inglese.

1. Introduzione

L'applicazione del diritto della concorrenza e la tutela dell'interesse pubblico nel contesto delle competizioni sportive professionistiche hanno raggiunto un punto critico, in particolare a seguito del tentativo di creazione della Superlega europea nell'aprile del 2021¹. Questo evento, di portata potenzialmente rivoluzionaria, ha messo in luce le profonde tensioni esistenti tra i *club d'élite*, le istituzioni sportive consolidate e i principi fondamentali del modello sportivo europeo². La vicenda Superlega, tuttavia, non è stata solo un terremoto nel panorama continentale, ma ha avuto ripercussioni significative, e forse ancora in divenire, all'interno del sistema calcistico inglese.

La scelta di dedicare una specifica analisi al rapporto tra la Superlega e il calcio inglese si fonda su una serie di motivazioni intrinseche. Innanzitutto, la partecipazione di sei tra i dodici *club* fondatori della Superlega proveniva dalla Premier League, a testimonianza del peso e

¹ *gazzetta.it*, «Nasce la Super Lega»: l'annuncio di 12 *club*. Ci sono anche Inter, Milan e Juve, 19 aprile 2021, accessibile su: *gazzetta.it*.

² Tra le altre pubblicazioni in merito, si veda S. BASTIANON, *La Superlega e il Modello Sportivo Europeo*, in *Riv. dir. sport.*, 2022, 288 ss.; F. DE WITTE, J. ZGLINSKI, *The Idea of Europe in Football*, in *LSE Legal Studies Working Paper*, 2021, 17, 3; A. ORLANDO, *Il caso Superlega. Tra modello sportivo europeo, diritto concorrenziale e specificità dello sport*, in *Dir. pubb. comp. eur.*, 2023, 339 ss.

dell'influenza del calcio inglese nel contesto europeo. In secondo luogo, il rapido e deciso abbandono del progetto da parte di questi *club*, sotto la pressione congiunta di tifosi, istituzioni e governo, ha rappresentato un momento cruciale nel fallimento dell'iniziativa. Questo episodio ha rivelato la forza di una cultura calcistica radicata e la capacità di mobilitazione dei suoi sostenitori in Inghilterra.

Parallelamente agli eventi della Superlega, il calcio inglese si trovava già di fronte a un percorso di riflessione interna sulla propria *governance*, culminato nella proposta di istituzione di un Football Independent Regulator (IFR)³. Sebbene la *debacle* della Superlega abbia agito da catalizzatore, accelerando questo processo di riforma, le sue radici affondano in problematiche preesistenti, quali la sostenibilità finanziaria dei *club* al di fuori della Premier League e la crescente disconnessione tra proprietà e tifosi.

Infine, l'analisi del caso inglese offre spunti di riflessione unici grazie alla sua storia di "*breakaway leagues*", un termine con cui si identificano scissioni o competizioni alternative⁴. L'esistenza di un precedente giuridico nel mondo del cricket⁵ e, in modo più controverso, la stessa genesi della Premier League come lega indipendente con una propria gestione economica, forniscono un contesto storico e comparativo di grande interesse per comprendere le dinamiche in gioco.

La presente pubblicazione si propone di analizzare in dettaglio questo complesso intreccio di eventi e dinamiche. Inizialmente, verrà ricostruito il rapporto tra la Superlega e il calcio inglese, dagli eventi dell'aprile 2021 alla reazione che ne è scaturita a livello istituzionale e popolare. Successivamente, ci si concentrerà sulle peculiarità del sistema calcistico inglese, evidenziandone le fragilità e le asimmetrie. Infine, verrà discussa la proposta di istituzione di un *Independent Football Regulator*, analizzandone le motivazioni, i contenuti principali e le potenziali implicazioni per il futuro del calcio inglese.

³ A. CATTANEO, *Dalla Superlega Europea alla Fan Led Review: Considerazioni in tema di governance del calcio inglese*, in *Riv. dir. sport.*, 2023, 400 ss.

⁴ K. PIJETLOVIC, *EU Sports Law and Breakaway Leagues in Football*, The Hague, 2015, 66.

⁵ *Greig v. Insole*; *World Series Cricket Pty Ltd v. Insole* [1978] WLR 302. Per un commento, si veda S. GARDINER, S. GARDINER, S. BOYES, U. NAIDOO, *Sports Law*, Abingdon, 2011, 123, e M. JAMES, *Sports Law*, London, 2017, 269.

2. *Un legame stretto: la Superlega e il ruolo centrale del calcio inglese*

Il rapporto tra il progetto della Superlega e il calcio inglese si è rivelato fin da subito intrinsecamente stretto, non solo per la massiccia adesione iniziale dei suoi *club* più blasonati, ma anche per il ruolo che questi hanno giocato nella sua ideazione e nella sua successiva implosione. Dei dodici membri fondatori annunciati con clamore nell'aprile 2021, ben sei provenivano dalla Premier League: Arsenal, Chelsea, Liverpool, Manchester City, Manchester United e Tottenham Hotspur. Questa massiccia rappresentanza non era casuale e rifletteva la posizione di preminenza sportiva ed economica che questi *club* detenevano nel panorama calcistico europeo.

La nomina di Ed Woodward, allora chairman del Manchester United, come vice-presidente della Superlega al fianco di figure di spicco come Andrea Agnelli e Florentino Perez, sottolineava ulteriormente il coinvolgimento attivo e la centralità dei *club* inglesi nel progetto. Questa partecipazione era il risultato di anni di discussioni e negoziati tra i vertici dei *top club* della Premier League, animati dalla volontà di massimizzare i propri ricavi e di garantirsi una posizione di stabilità e potere all'interno di un sistema calcistico europeo in rapida evoluzione⁶. La prospettiva di una competizione elitaria, con posti garantiti e la condivisione di ingenti introiti televisivi, rappresentava un'opportunità allettante per questi giganti del calcio inglese.

Tuttavia, il progetto Superlega si è arenato in modo inaspettato proprio a causa della decisa e compatta reazione proveniente dall'Inghilterra⁷. La veemente opposizione dei tifosi, unita alla presa di posizione ferma delle istituzioni calcistiche inglesi (Premier League e Football Association) e del governo, ha convinto i sei *club* inglesi a fare marcia indietro in tempi brevissimi. Questo ritiro, avvenuto nel giro di poche ore, ha innescato un effetto domino che ha portato al progressivo abbandono del progetto da parte della maggioranza dei *club* fondatori, decretandone di fatto il fallimento.

La portata di questi eventi è stata tale da richiedere una risposta

⁶ Varie testate giornalistiche hanno riportato i piani dei *club* inglese di fondare una Superlega ben prima del 2021. Si veda ad esempio *dailytelegraph.co.uk*, *World exclusive: ManUnited and Liverpool driving "Project Big Picture"*, accessibile su *telegraph.co.uk*, 11 ottobre 2020,

⁷ *The week English football fans bit back against the billionaire owners*, su *theguardian.com*, 24 aprile 2021.

formale e significativa da parte delle istituzioni calcistiche inglesi. Nel giugno 2021, la Premier League e la Football Association hanno rilasciato una dichiarazione congiunta in cui i sei *club* coinvolti nella proposta Superlega venivano formalmente sanzionati⁸. Oltre a riconoscere pubblicamente il proprio errore e a ribadire il loro impegno nei confronti della Premier League e del futuro del calcio inglese, i *club* si sono impegnati a versare un contributo complessivo di 22 milioni di sterline a beneficio del sistema sportivo nazionale. Inoltre, hanno approvato modifiche sostanziali alle regole statutarie della Premier League, introducendo sanzioni severe, tra cui una detrazione di 30 punti e significative penalità economiche, per qualsiasi tentativo futuro di adesione a competizioni simili.

3. *La forza della protesta: Superlega, calcio inglese e la difesa dei valori tradizionali*

La proposta di creazione della Superlega ha immediatamente scatenato veementi proteste da parte dei tifosi inglesi, manifestando un'opposizione trasversale che ha unito sostenitori di *club* rivali in una comune battaglia ideologica. I tifosi percepivano la Superlega come una minaccia diretta ai valori fondanti del modello sportivo europeo, in particolare la meritocrazia e la distribuzione solidale delle risorse. La competizione chiusa, con posti garantiti per i membri fondatori indipendentemente dai risultati sportivi, veniva vista come un tradimento del principio di competizione aperta e come un'iniziativa volta esclusivamente ad arricchire un'*élite* ristretta di *club*.

In particolare, la Superlega è stata interpretata come la massima espressione di quella liberalizzazione e commercializzazione del calcio che, negli anni, aveva progressivamente eroso il legame tra i *club* e le proprie comunità locali. I tifosi sentivano che la priorità del profitto stava soppiantando la passione per il gioco, la storia dei *club* e il senso di appartenenza⁹. Inoltre, la Superlega veniva vista come un'accelerazione

⁸ *Premier League and The FA joint statement*, su premierleague.com, 9 giugno 2021.

⁹ Il tema è stato particolarmente discusso nella letteratura inglese. Si veda ad esempio D. FITZPATRICK, *The moral economy of the English football crowd: The European Super League and the contingency of football fan activism*, in *Capital & Class*, 2024, 191 ss., e P. BERTIN, R. GREEN, M. BIDDLESTONE, *Football belongs to the people: A social iden-*

del processo di crescente disuguaglianza già in atto all'interno di leghe come la Premier League e tra le diverse divisioni del calcio inglese¹⁰.

Un aspetto particolarmente significativo della reazione dei tifosi al tentativo di creazione della ESL è stata la loro capacità di trascendere le tradizionali rivalità sportive e di unirsi in una protesta collettiva. Invece di competere gli uni contro gli altri, come accade in circostanze normali, i tifosi di *club* diversi hanno attivato una forma più inclusiva di identità sociale, identificandosi come sostenitori di un sistema calcistico europeo basato su principi di equità e competizione aperta. In questo senso, la Superlega, paradossalmente, ha contribuito a rafforzare un senso di appartenenza più ampio, quello dei “tifosi del sistema calcistico europeo”.

Come anticipato, la motivazione principale che sottendeva alla creazione della Superlega era la promessa di una crescita esponenziale degli introiti per i *club* partecipanti, in particolare per i membri fondatori. Questo aspetto è di fondamentale importanza perché il perseguimento del guadagno economico come obiettivo primario si pone in netta opposizione alla visione tradizionale secondo cui i *club* di calcio europei sono primariamente interessati al successo sportivo sul campo piuttosto che al profitto finanziario¹¹. Tuttavia, è innegabile che questa visione tradizionale faticò a trovare riscontro nel panorama calcistico contemporaneo a livello più alto, profondamente trasformato dalla globalizzazione delle *audience* e delle fonti di finanziamento¹².

Coerentemente con questo processo di globalizzazione e crescente commercializzazione, si è assistito, a partire dall'inizio degli anni 2000, a un significativo aumento della proprietà straniera nei *club* di calcio europei. Le motivazioni di questi nuovi proprietari, spesso provenienti da contesti economici e culturali diversi, sono a volte in netto contrasto rispetto alle motivazioni e agli obiettivi dei proprietari domestici tradizionali. In particolare, la letteratura economico-sportiva identifica nel modello americano una matrice gestionale fortemente orientata alla

tity perspective on attitudes toward the European Super League in the English Premier League, in *Psychology of Sport and Exercise*, 2025, 76.

¹⁰ P.M. BRANNAGAN, N. SCHELLES, M. VALENTI, Y. INOUE, J. GRIX, S.J. PERKIN, *The 2021 European Super League attempt: motivation, outcome, and the future of football*, in *Int. J. Sport Policy Polit.*, 2022, 169 ss.

¹¹ P. DONWARD, A. DAWSON, T. DEJONGHE, *Sports Economics: Theory, Evidence and Policy*, Abingdon, 2011, *passim*.

¹² Per una *overview* delle fonti di finanziamento a cui ricorrono in top *club* in Europa, si veda *Deloitte Football Money League*, 2024, in *deloitte.com*.

massimizzazione del profitto¹³. In tal senso, è pertinente ricordare che tre dei sei *club* inglesi fondatori della Superlega (Arsenal, Liverpool e Manchester United) sono di proprietà americana. Se si considera l'intera Premier League, il numero di *club* con proprietà straniera sale a dieci. Allargando ulteriormente l'orizzonte a includere tutti i 92 *club* delle leghe di calcio professionistiche inglesi, la percentuale di proprietà straniere supera il 35%, evidenziando una trasformazione profonda nel modello di gestione del calcio inglese¹⁴. Questa tendenza ha inevitabilmente influenzato le dinamiche interne ai *club* e la loro propensione verso iniziative come la Superlega, percepite come opportunità per incrementare significativamente i ricavi.

La veemente protesta dei tifosi inglesi contro i propri *club* che avevano aderito al progetto Superlega si è rapidamente trasformata in un moto di contestazione più generale nei confronti della *governance* del calcio inglese nel suo complesso. Il Governo Conservatore in carica all'epoca, guidato dalla necessità di dimostrarsi sensibile alle rimozioni popolari e di capitalizzare il diffuso sentimento di disapprovazione verso la Superlega, ha risposto prontamente annunciando l'avvio di una revisione approfondita della *governance* del calcio inglese, la cosiddetta “*Fan-Led Review*”¹⁵.

Questa iniziativa governativa rappresentava un riconoscimento della necessità di affrontare le problematiche strutturali che avevano reso il sistema calcistico inglese vulnerabile a proposte come la Superlega. La *review*, condotta da un comitato indipendente guidato da Tracey Crouch MP, aveva il mandato di esaminare la *governance*, la regolamentazione finanziaria e il coinvolgimento dei tifosi nel calcio inglese, con l'obiettivo di formulare raccomandazioni concrete per garantire un futuro più sostenibile ed equo per il sistema.

¹³ Per una discussione in merito si veda S. KESENNE, *The Peculiar International Economics of Professional Football in Europe*, in *Scottish J. Polit. Econ.*, 2007, 388; W. ANDREFF, J. DUTOYA, J. MONTEL, *A European model of sports financing: Under threat?*, in *Rev. jur. econ. sport*, 2009, 90; W. ANDREFF, *Some comparative economics of the organization of sports: competition and regulation in North American vs. European professional team sports leagues*, in *Eur. J. Comp. Econ.*, 2011, 3.

¹⁴ *The Premier League Owners: Why half of the 20 clubs are in American hands*, in *nytimes.com/athletic*, 19 novembre 2024; cfr. *Why America is buying up English football – and what it means for the future of 'soccer'*, in *theconversation.com*, 17 ottobre 2024.

¹⁵ DEPARTMENT FOR DIGITAL, CULTURE, MEDIA & SPORT, *Fan-Led Review of Football Governance: Securing the Game's Future*, in *gov.uk*, 24 novembre 2021.

4. *Il sistema sportivo inglese e la piramide calcistica*

Prima di analizzare i provvedimenti inclusi nel Libro Bianco e nella bozza legislativa derivanti dalla *Fan-Led Review*, è fondamentale comprendere le peculiarità del sistema sportivo britannico e della piramide calcistica inglese, in quanto rappresentano il contesto in cui tali riforme si inseriscono.

Tradizionalmente, la dottrina giuridica opera una distinzione tra ordinamenti giuridici definiti “interventisti”¹⁶, come ad esempio la Francia, dotata di un Codice dello Sport organico (*Code du Sport*) e in una certa misura l'Italia, con i suoi numerosi interventi legislativi specifici per il settore sportivo – si pensi alla l. n. 91 del 1981 sul professionismo o al più recente d.lg. n. 36 del 2021 sulla riforma dello sport. Al contrario, nel Regno Unito, lo Stato ha storicamente adottato un approccio non-interventista in ambito sportivo, limitando i propri interventi a episodi sporadici e mirati.

In particolare, storicamente gli interventi legislativi si sono concentrati quasi esclusivamente sul contenimento e la reazione ad episodi di violenza negli stadi ed in occasione di specifiche competizioni sportive¹⁷. L'adozione di tali misure è stata quasi sempre una risposta diretta ad una percepita urgenza causata da tali episodi, piuttosto che il risultato di una pianificazione strategica a lungo termine per garantire una migliore *governance* del settore. In questo contesto, il *Football Independent Regulator Bill* rappresenta un'eccezione significativa per quanto concerne il suo *focus*, orientato ad una riforma strutturale della *governance*, sebbene alcune delle circostanze alla base della sua adozione, quali la crisi della Superlega e la diffusa insostenibilità finanziaria del sistema, possano giustificare il carattere necessario e urgente¹⁸.

Il sistema calcistico professionistico inglese è strutturato in forma piramidale, con la Premier League al vertice e la English Football League (EFL), che comprende la Championship, la League One e la

¹⁶ Si veda A.N. CHAKER, *Study of National Sports Legislations in Europe*, Council of Europe, 1999; I. HENRY, *European Models of Sport: Governance, Organisational Change and Sports Policy in the EU*, in *Hitotsubashi J. Arts Sci.*, 2009, 41; K. FOSTER, *Can Sport Be Regulated by Europe?*, in *Professional Sport in the EU: Regulation and Re-Regulation*, The Hague, 2000, 267 ss.

¹⁷ Si veda M. JAMES, *Sports Law*, Palgrave, 2017, *passim*, ma spec. cap. 8 ss.

¹⁸ J. WELSH, *The European Super League debacle: why regulation of corporate football is essential*, in *Soccer & Society*, 2022, 172 ss.

League Two, nei livelli sottostanti. Già da questa semplice descrizione strutturale si evince come la Premier League sia un'entità distinta dal resto della piramide, che confluisce invece nella English Football League.

La Premier League, infatti, può essere considerata essa stessa un esempio di “*break-away league*”, un'entità giuridica autonoma formata dai *club* partecipanti che ne detengono quote e interessi. Ogni *club* è azionista e ha diritto di voto su questioni cruciali come i contratti televisivi e commerciali e le modifiche alle regole della competizione¹⁹.

La nascita della Premier League nel 1992 è stata il risultato di una riforma voluta dai *club* dell'allora Prima Divisione (il massimo livello calcistico inglese). Prima di allora, gli introiti derivanti dalla cessione dei diritti televisivi e dalla biglietteria venivano distribuiti tra tutti i 92 *club* professionistici appartenenti ai vari livelli della Football League, con una metà destinata ai *club* di Prima Divisione, il 25% ai *club* di Second Division (l'attuale Championship) e il 12,5% a ciascuna delle ultime due divisioni²⁰.

A partire dagli anni '80, i *club* della Prima Divisione iniziarono ad esercitare una crescente pressione sulla Football Association affinché venisse modificata la spartizione degli introiti, ritenuta penalizzante per i *club* di vertice, oppure venisse concessa loro la possibilità di separarsi dal resto della piramide e creare una propria lega indipendente. In questo contesto, è celebre una citazione dell'allora chairman del Manchester United, Martin Edwards, che identifica in maniera precisa la ragione principe per la creazione della Premier League: «I *club* più piccoli stanno dissanguando il gioco. Per il bene del gioco, dovrebbero essere eliminati»²¹.

¹⁹ Si veda A. LEWIS, J. TAYLOR, *Sport: Law and Practice*, West Sussex, 2014, 95. Nel quadro delle disposizioni statutarie della Football Association (FA) e in linea con le direttive contenute nel Premier League Handbook, la FA detiene uno *status* di azionista speciale all'interno della Premier League. Questa posizione privilegiata si traduce nella necessità di ottenere l'approvazione della FA per un'ampia gamma di decisioni strategiche che impattano elementi cruciali quali la denominazione del campionato, la composizione numerica delle squadre partecipanti, i regolamenti inerenti la strutturazione delle competizioni, le normative concernenti la titolarità dei *club* militanti nella Premier League, e ulteriori ambiti di rilievo. Per un'analisi dettagliata di tali prerogative, si rimanda al punto 5 del Memorandum & Articles of Association della Premier League. Premier League, *Premier League Handbook*, 2024-2025, su premierleague.pulselive.com, 5.

²⁰ *Promised land of promotion comes at a steep price*, su [theguardian.com](https://www.theguardian.com), 28 maggio 2008.

²¹ Traduzione dell'autore di una frase citata in *Football: A Game in Search of its Soul*, su [independent.co.uk](https://www.independent.co.uk), 14 aprile 1999.

Negli anni '90, la Federazione (Football Association, FA) decise di appoggiare la secessione della Premier League, anche in virtù del fatto che questa era sostenuta da televisioni private pronte a investire ingenti somme nel progetto²². Da quel momento in poi, la Premier League acquisì la piena autonomia nella decisione sulla ripartizione dei propri profitti. Significativamente, dalla sua creazione fino alla stagione 2006-2007, la PL non distribuì alcuna parte dei profitti derivanti dalla vendita dei diritti televisivi al resto della piramide calcistica.

Pertanto, solo a partire dalla stagione 2006-2007, la Premier League ha introdotto un sistema di pagamenti definiti “paracadute” (*parachute payments*), in base al quale i *club* retrocessi dalla massima divisione ricevono un pagamento sostanzioso da distribuirsi nelle tre stagioni successive²³. Questo sistema era stato concepito, in linea di principio, per aiutare i *club* retrocessi a far fronte al pagamento degli ingaggi dei calciatori, spesso legati a contratti stipulati quando il *club* militava in Premier League e quindi in relazione a profitti ed emolumenti significativamente più elevati di quelli delle divisioni inferiori.

Tuttavia, questo sistema ha inevitabilmente creato una maggiore disuguaglianza tra i *club* della Premier League e quelli partecipanti ai campionati nelle serie inferiori, ed anche tra i *club* retrocessi e i loro diretti concorrenti nella Championship. Infatti, grazie al paracadute un *club* che retrocede dalla Premier League si ritrova a operare nella seconda divisione con un *budget* di gran lunga superiore rispetto ai propri *competitor*. Di contro, un *club* della Championship può essere tentato dall'idea di investire al di sopra delle proprie possibilità finanziarie, già di per sé intaccate dalle restrizioni economiche, nel disperato tentativo di raggiungere la promozione nella “terra promessa” della Premier League. Un meccanismo simile si riflette poi nelle serie inferiori²⁴.

²² Per una ricostruzione, si veda D. CONN, *The Beautiful Game? Searching for the Soul of Football*, Londra, 2005, *passim*.

²³ Premier League, *What are Parachute Payments*, su premierleague.com, 16 agosto 2017.

²⁴ Si veda R. WILSON, G. RAMCHANDANI, D.J. PLUMLEY, *Parachute payments in English football: softening the landing or distorting the balance?*, in *J. Global Sport Manag.*, 2018, 351 ss.; R. EVANS, N. SCELLES, G. WALTERS, *The use and abuse of financial regulation in professional team sports: the case of parachute payments in the English Football Championship, Working Paper*, Birkbeck Sport Business Centre, 2025; K. MAGUIRE, C. PHILIPPOU, *Still Ill? Assessing the Financial Sustainability of Football*, UK Government, 2023.

Il quadro che si delinea è quello di un sistema in cui, da un lato, la distribuzione delle risorse tra i vari livelli della piramide è limitata e fortemente sbilanciata verso il vertice, e dall'altro la sostenibilità finanziaria dei *club* al di fuori della Premier League è spesso sacrificata in nome dell'illusorio inseguimento della promozione. In tale contesto, in diverse circostanze è stato rilevato come la gestione dei *club* sia spesso dettata da una logica di investimento rischiosa e da una certa disconnessione tra gli interessi dei tifosi e quelli dei proprietari, spesso mossi da logiche finanziarie a breve termine²⁵.

L'autonomia regolamentare del sistema calcistico inglese ha progressivamente dimostrato la propria inefficacia nel garantire una sostenibilità finanziaria diffusa. Analisi recenti hanno evidenziato come una percentuale allarmante, pari all'85%, dei *club* maschili nelle prime quattro divisioni operi in perdita, e come *club* storici con una lunga tradizione, come il Bury FC fondato nel 1885, siano addirittura scomparsi a causa di gravi difficoltà finanziarie²⁶.

Questo sistema già di per sé inefficiente, a cui si sono aggiunte le crisi economiche dettate dalla pandemia e dalle conseguenze della Brexit, e la proposta di creare la Superlega, hanno risvegliato l'attenzione pubblica ed evidenziato una generale fragilità della *governance* del sistema calcistico inglese. È in questo contesto che si ritrova quella "urgenza" a cui si faceva riferimento in precedenza, che giustificerebbe un intervento legislativo in ambito sportivo, in controtendenza rispetto all'approccio non-interventista di stampo britannico.

5. Dalla Fan-Led Review al Football Governance Bill

L'esigenza di un intervento per riformare la *governance* del calcio inglese, emersa con forza dalla reazione alla Superlega e supportata dalle evidenze di una diffusa insostenibilità finanziaria, ha trovato una pri-

²⁵ La sostenibilità del calcio inglese è un tema ampiamente discusso in dottrina: si veda S. SZYMANSKI, *Entry into exit: Insolvency in English professional football*, in *Scottish J. Polit. Econ.*, 2017, 419 ss.; R. BISHOP, A.C.T. SMITH, D. READ, *An introduction to the challenges of distributive equity in the English Premier League*, in *Sport, Bus. Manag.*, 2022, 284 ss.; T. SERBY, *British football club insolvency: regulatory reform inevitable?*, in *Int. Sports Law J.*, 2014, 12 ss.

²⁶ LCP, *The Football Governance Bill: Why it's happening, what it will mean, and will it work?*, accessibile su insights.lcp.com, marzo 2025.

ma risposta concreta nell'avvio della *Fan-Led Review* nell'aprile 2021²⁷. È importante sottolineare che, al momento della scrittura di questo contributo, questo percorso di riforma non si sia ancora compiutamente realizzato attraverso l'adozione di un provvedimento legislativo, sebbene alcuni passaggi preliminari fondamentali siano già stati compiuti.

La *Fan-Led Review* ha formulato una serie di proposte articolate attorno a quattro macro-obiettivi principali. In primo luogo, una maggiore sostenibilità finanziaria del sistema a lungo termine, ottenuta attraverso una revisione del sistema dei pagamenti paracadute e l'introduzione di una potenziale tassa sui trasferimenti. In secondo luogo, una maggiore trasparenza nell'adozione e nell'applicazione delle regole relative all'*Owners and Directors Test*, il processo attraverso il quale si valuta l'idoneità di un potenziale investitore ad acquisire la proprietà di un *club* inglese. Il terzo obiettivo riguardava una maggiore trasparenza nel rapporto tra i *club* ed i propri tifosi ed un loro maggiore coinvolgimento nella gestione del *club*. Questo si sarebbe dovuto concretizzare attraverso l'inclusione di un rappresentante dei tifosi nel consiglio di amministrazione, con voce in capitolo non solo in merito ad aspetti economici, ma anche su decisioni gestionali cruciali come la vendita dello stadio, il trasferimento permanente del *club* al di fuori della sua area locale, l'adesione a nuove competizioni o modifiche all'identità del *club* (stemma, nome, colori sociali). Infine, la *review* ha posto una particolare attenzione ai temi dell'inclusività e della diversità, con un *focus* specifico sulla salute mentale dei giocatori, in particolare di coloro la cui carriera professionistica si interrompe in giovane età.

Un elemento centrale della *Fan-Led Review* è stata la raccomandazione di introdurre un ente regolatore indipendente per il settore calcistico, separato sia dal governo che dalle autorità sportive esistenti. La proposta era che questo nuovo organo istituisse un regime di licenze obbligatorio per i *club* professionistici, simile a quanto già avviene in altri settori regolamentati, come quello delle agenzie di scommesse o dei servizi finanziari²⁸. Il compito principale di tale regolatore sarebbe quello di supervisionare la regolamentazione finanziaria del calcio in-

²⁷ Per una discussione della *Fan-Led Review*, si veda K. MAGUIRE, *Fan-Led Review of Football Governance: A Kick in the Right Direction or a Maoist Collective Power Grab?*, in *Political Quarterly*, 2022, 93(1).

²⁸ In tema di sostenibilità finanziaria, la Prudential Regulation Authority esamina la solidità economica delle principali aziende del settore finanziario, come banche, cooperative di credito e compagnie assicurative. In modo simile, gli enti che regolano i

glese, con l'obiettivo primario di proteggere la sostenibilità finanziaria dei *club*, garantire la resilienza economica dell'intero sistema e tutelare il patrimonio culturale del calcio, inteso come salvaguardia degli elementi identitari dei *club* (stadi, colori sociali, stemmi e nomi).

Nell'aprile 2022, il Governo Conservatore guidato da Boris Johnson aveva accettato integralmente le proposte di riforma avanzate dalla *Fan-Led Review*²⁹. Successivamente, nel febbraio 2023, è stato adottato il Libro Bianco intitolato "*A Sustainable Future – Reforming Club Football Governance*"³⁰. Questo documento fungeva da ponte tra le raccomandazioni della *review* e la futura legislazione, delineando le intenzioni del governo e fornendo una prima struttura per il nuovo quadro regolatorio.

Nel Libro Bianco, il governo offriva innanzitutto una giustificazione dettagliata per l'intervento legislativo, motivato dai limitati progressi compiuti dal sistema calcistico in regime di autonomia nel risolvere le proprie problematiche strutturali. Successivamente, il documento delineava il piano per l'introduzione di un regolatore indipendente per il calcio inglese, incaricato di affrontare le carenze in tema di *governance*, garantire la sostenibilità finanziaria dei *club* e tutelare il patrimonio calcistico. Come anticipato, il regolatore avrebbe avuto il compito di rilasciare licenze ai *club* della piramide, stabilendo requisiti chiari in materia di stabilità finanziaria, *governance* e coinvolgimento dei tifosi. Per quanto concerne la delicata questione della distribuzione dei ricavi, il White Paper riconosceva l'esistenza di un grave squilibrio finanziario tra la Premier League e la EFL³¹. Pur auspicando una soluzione "*football-led*" (ovvero negoziata direttamente tra le leghe), il governo prevedeva l'istituzione di un meccanismo di "*backstop*": qualora le parti non avessero raggiunto un accordo, il regolatore avrebbe avuto il potere di imporre un piano di redistribuzione vincolante³². Infine, il White Paper confermava il rafforzamento dell'*Owners' and Directors' Test*, con l'obiettivo di prevenire che individui non idonei o con fondi di dubbia provenienza potessero acquisire *club* calcistici.

servizi di rete (come Ofwat per l'acqua e Ofgem per l'energia) controllano la capacità di tenuta finanziaria delle aziende che operano in quei settori.

²⁹ *Government response to the Fan-Led Review of Football Governance*, accessibile su gov.uk, 2021.

³⁰ *A sustainable future - reforming club football governance*, accessibile su gov.uk.

³¹ *A sustainable future - reforming club football governance*, cit., punto 9.

³² *sustainable future - reforming club football governance*, cit., punto 9.7.

Nel marzo 2024, il Governo Conservatore, ormai guidato da Rishi Sunak, ha presentato la bozza legislativa alle Camere del Parlamento. Tuttavia, come noto, le elezioni generali del luglio 2024 hanno portato il Partito Laburista al governo. Anche l'attuale governo laburista ha manifestato l'intenzione di proseguire l'*iter* legislativo, apportando tuttavia alcune modifiche alla proposta di legge, ora denominata "*The Football Governance Bill*"³³. È interessante notare che, nel frattempo, il leader del Partito Conservatore ha espresso la sua opposizione rispetto alla legislazione proposta³⁴, una posizione che non appare facilmente giustificabile alla luce delle limitate modifiche apportate dal governo laburista, ma che esula dall'ambito di questa analisi.

Al momento della stesura di questo contributo, la proposta di legge è oggetto di discussione presso la Camera alta del Parlamento inglese, la House of Lords. Nella parte conclusiva di questa analisi, verranno illustrati in modo più dettagliato i punti principali del *Football Governance Bill*, tentando di identificarne anche le potenziali criticità e implicazioni.

6. *L'Independent Football Regulator: struttura e funzioni*

Il *Football Governance Bill* introduce un quadro regolatorio ambizioso per il calcio inglese attraverso l'istituzione di un *Independent Football Regulator* (IFR). Questo nuovo organismo è concepito per operare in modo indipendente dal governo e dalle attuali autorità calcistiche, con l'obiettivo di garantire la sostenibilità, la resilienza e la tutela del patrimonio del calcio inglese. I suoi poteri e le sue funzioni sono definiti in modo dettagliato nella bozza di legge, con particolare attenzione ai sistemi di licenza, alla supervisione della proprietà e alla redistribuzione dei ricavi.

6.1. *Il sistema di licenze obbligatorio*

Una delle innovazioni più significative introdotte dal *Football Governance Bill* è l'istituzione di un sistema di licenze obbligatorio per tutti

³³ Al momento della stesura di questo contributo, la bozza è consultabile al sito bills.parliament.uk.

³⁴ *Football regulator a waste of money - Badenoch*, accessibile su [bbc.co.uk](https://www.bbc.com/news/uk-politics-67444444), 11 febbraio 2025.

i *club* che militano nei primi cinque livelli del calcio inglese. Per ottenere e mantenere tale licenza, i *club* dovranno presentare e aggiornare regolarmente una serie di documenti e informazioni, tra cui:

Business plan dettagliati: proiezioni finanziarie a medio e lungo termine, strategie di sviluppo e piani di sostenibilità.

- Informazioni finanziarie dettagliate: bilanci verificati, flussi di cassa, livelli di indebitamento e altre metriche finanziarie rilevanti.
- Informazioni sui proprietari, dirigenti e *manager*: dettagli sulla loro identità, provenienza dei fondi e precedenti esperienze.
- Dati relativi all'equità, diversità e inclusione (EDI): politiche e pratiche volte a promuovere l'inclusione e la diversità a tutti i livelli del *club*.
- Prove di consultazioni regolari con i tifosi: meccanismi strutturati per raccogliere e considerare le opinioni dei tifosi su questioni chiave.

In caso di violazioni dei termini della licenza, il Regolatore avrà il potere di imporre una serie di sanzioni, tra cui sanzioni economiche fino al 10% dei ricavi annui del *club*, la sospensione della licenza (con conseguente impossibilità di partecipare alle competizioni) o la pubblicazione dei nomi dei *club* inadempienti. È importante notare, tuttavia, che il Regolatore non avrà competenza diretta sulle sanzioni sportive, come le detrazioni di punti in classifica o i divieti di trasferimento di giocatori, che rimarranno prerogativa della *Football Association* e delle leghe.

Per quanto riguarda specificamente la consultazione con i tifosi, i più recenti emendamenti apportati alla bozza di legge per facilitarne il passaggio alla Camera Alta del Parlamento inglese hanno rafforzato il ruolo dei sostenitori. Il Regolatore avrà ora la possibilità di imporre ai *club* di selezionare democraticamente i rappresentanti dei tifosi, superando la possibilità per i *club* di designare unilateralmente tali figure. Inoltre, il tema del prezzo dei biglietti per i tifosi è stato esplicitamente incluso tra le questioni oggetto di consultazione obbligatoria con il rappresentante dei tifosi, insieme alle proposte riguardanti il nome, i colori sociali, lo stadio e altri elementi identitari del *club*.

6.2. La riforma dell'*Owners' and Directors' Test*

Il *Football Governance Bill* introduce anche una profonda riforma dell'*Owners' and Directors' Test*, il meccanismo volto a valutare l'idoneità dei potenziali proprietari e dirigenti dei *club*. I *club* saranno ora obbli-

gati a notificare preventivamente al Regolatore qualsiasi cambiamento di proprietà o nomina di dirigenti, consentendo all'IFR di effettuare una valutazione approfondita dell'idoneità dei candidati in base a criteri più stringenti, che includono:

- Integrità e onestà: valutazione di precedenti penali, sanzioni disciplinari e reputazione generale.
- Fonti di finanziamento e solidità economica: analisi della provenienza dei fondi utilizzati per l'acquisizione o la gestione del *club* e verifica della sostenibilità finanziaria del progetto.
- Capacità manageriali: valutazione dell'esperienza e delle competenze del candidato nella gestione di organizzazioni complesse.

L'obiettivo primario di questo sistema rafforzato è quello di prevenire che individui con fonti di finanziamento opache o con un passato discutibile possano acquisire il controllo di *club* calcistici, proteggendo così l'integrità del sistema e gli interessi dei tifosi. Tuttavia, la Premier League ha espresso alcune perplessità riguardo all'espansione di tale test, sostenendo che un controllo eccessivamente rigido potrebbe scoraggiare potenziali investitori stranieri, con un conseguente indebolimento della competitività internazionale dei *club* inglesi³⁵. D'altro canto, l'EFL ha accolto con favore il rafforzamento dei test, sottolineando come sia fondamentale garantire che i proprietari agiscano nel miglior interesse a lungo termine dei *club*, piuttosto che perseguire profitti immediati a scapito della loro sostenibilità³⁶.

In tale contesto, una modifica significativa apportata dal governo laburista alla bozza di legge riguarda l'eliminazione di una clausola precedentemente inserita nel White Paper del Governo Conservatore (paragrafo 7.25). Questa clausola intendeva restringere il campo di analisi del Regolatore, in particolare per quanto concerne la *due diligence* sulle proprietà e sui fondi utilizzati per rilevare i *club*, escludendo espressamente la possibilità per il Regolatore di prendere decisioni in grado di interferire con la politica estera del Regno Unito. Questa esclusione era stata oggetto di controversie, soprattutto alla luce del blocco iniziale e successiva approvazione dell'acquisizione del Newcastle United da parte di una proprietà legata alla famiglia reale saudita, un'operazione

³⁵ Premier League, *Premier League statement on Football Governance Bill publication*, accessibile su [premierleague.com](https://www.premierleague.com), 23 ottobre 2024.

³⁶ EFL, *EFL Statement: Football Governance Bill*, accessibile su [efl.com](https://www.efl.com), 23 ottobre 2024.

che era stata giustificata con riferimento ai suoi riflessi in tema di politica estera del Regno Unito³⁷. L'eliminazione di questo riferimento nella bozza di legge attualmente in discussione indica una volontà di garantire una maggiore indipendenza al Regolatore, evitando che considerazioni di politica estera possano influenzarne le decisioni in materia di idoneità della proprietà. Questo approccio appare condivisibile, in quanto un regolatore indipendente dovrebbe basare le proprie decisioni su criteri oggettivi relativi alla *governance* e alla sostenibilità finanziaria del calcio, senza essere soggetto a influenze politiche esterne.

6.3. *La distribuzione dei ricavi e il meccanismo di backstop*

Uno dei compiti più delicati e potenzialmente controversi del *Football Independent Regulator* riguarda la redistribuzione delle risorse economiche all'interno della piramide calcistica inglese. Il *Football Governance Bill* conferma l'introduzione di un meccanismo di "*backstop*": qualora non venga raggiunto un accordo tra la Premier League e la EFL in merito a un nuovo sistema di redistribuzione dei ricavi, l'IFR avrà il potere di imporre una soluzione attraverso un processo di mediazione e, in ultima istanza, con una decisione vincolante. In ogni caso, la bozza di legge prevede che l'IFR abbia la possibilità di confermare il sistema dei pagamenti paracadute esistente, nel caso in cui le parti non riescano a trovare un'intesa sulla redistribuzione.

La prospettiva di un accordo tra la Premier League e la EFL sulla redistribuzione dei ricavi non è affatto scontata. L'EFL ha ripetutamente sottolineato come il divario nei ricavi tra i *club* della Premier League e quelli delle sue divisioni sia cresciuto in modo esponenziale negli ultimi vent'anni, passando da circa 660 milioni di sterline a oltre 4 miliardi di sterline³⁸. Questa disuguaglianza non solo mina la competitività delle leghe inferiori, ma evidenzia anche un profondo squilibrio di potere tra le due organizzazioni, con l'EFL che ammette di avere "poche leve" per negoziare una soluzione equa senza un intervento esterno, possibilmente da parte del governo o, in seguito alla riforma, del Regolatore.

³⁷ Per una discussione in merito, si veda *NUFC Takeover and the Owners' and Directors' Test*, su footballlaw.co.uk, 1 giugno 2020.

³⁸ *'Seminal review can end Premier League deadlock'*, accessibile su bbc.co.uk, 13 novembre 2024. Il dato è anche confermato nel White Paper, *A sustainable future - reforming club football governance*, cit., punto 9.3.

L'EFL ha già avanzato una proposta concreta in merito alla redistribuzione delle risorse e alla solidarietà tra le leghe³⁹. La proposta mira a eliminare gradualmente il sistema dei pagamenti paracadute e a creare un fondo comune derivante dalla vendita congiunta dei diritti televisivi tra Premier League ed EFL, con una redistribuzione delle entrate pari al 75% per i *club* di Premier League e al 25% per i *club* EFL. Secondo le stime dell'EFL, questo sistema garantirebbe circa 250 milioni di sterline aggiuntive all'anno per i *club* delle leghe inferiori, risorse considerate vitali per la loro sostenibilità a lungo termine.

È anche opportuno rilevare come la bozza di legge attualmente in discussione abbia eliminato qualsiasi riferimento ad una tassa sui trasferimenti, una misura che era stata suggerita nella *Fan-Led Review* ma che era già assente nel Libro Bianco del Governo Conservatore. Nonostante il Panel della *Review* avesse ritenuto che un'ulteriore tassa sui trasferimenti non avrebbe posto i *club* inglesi in uno svantaggio competitivo rispetto ai loro omologhi europei (considerando i loro profitti mediamente superiori), è altamente improbabile che tale ragionamento venga accettato dai *club* della Premier League, che vedono tra i loro principali *competitor* giganti europei come il Paris Saint-Germain e il Real Madrid, con valori di mercato simili.

La bozza di legge ha ricevuto accoglienze diverse dalle varie parti interessate, riflettendo le profonde divisioni che caratterizzano il calcio inglese. L'EFL sostiene con forza l'istituzione del Regolatore, ritenendolo uno strumento essenziale per affrontare le fragilità finanziarie dei propri *club* e per riequilibrare un sistema percepito come sempre più iniquo⁴⁰. Anche la Football Supporters' Association (FSA), l'organizzazione che rappresenta i tifosi in Inghilterra e Galles, appoggia l'iniziativa, vedendola come un'opportunità per rafforzare la trasparenza nella gestione dei *club* e garantire una maggiore partecipazione dei tifosi alle decisioni che li riguardano⁴¹.

³⁹ *Written Evidence – Football Governance Bill*, accessibile su [parliament.uk](https://www.parliament.uk).

⁴⁰ EFL, *EFL Statement: Football Governance Bill*, accessibile su [efl.com](https://www.efl.com), 7 giugno 2024.

⁴¹ *Football Supporters' Association, FSA response: Independent Football Regulator*, su thefsa.org.uk 19 marzo 2024; in precedenza, un sondaggio del 2022 tra i tifosi della EFL ha rivelato che una netta maggioranza (79%) è favorevole all'introduzione di un ente di regolamentazione indipendente per il calcio inglese, indicando un forte sostegno per una supervisione esterna del sistema calcistico. Si veda *EFL Supporters Survey 2022*, accessibile su [efl.com](https://www.efl.com).

Al contrario, la Premier League si mostra ancora scettica nei confronti dell'intervento del Regolatore, temendo che possa ridurre l'attrattiva globale della lega, limitando la capacità dei *club* di attrarre investitori internazionali e, di conseguenza, la loro competitività sul palcoscenico europeo⁴². Anche la UEFA ha in passato sollevato preoccupazioni in merito all'autonomia sportiva, paventando il rischio che l'intervento governativo nel calcio inglese possa costituire un precedente pericoloso per l'autoregolamentazione dello sport a livello europeo⁴³. Infine, alcuni *club*, in particolare quelli di Premier League, criticano la possibilità per i tifosi di avere un diritto di veto su questioni come la vendita dello stadio o il cambio del nome del *club*, interpretandolo come un'indebita ingerenza nei diritti di proprietà e nella gestione aziendale⁴⁴.

7. *Riflessioni conclusive: un bivio per il calcio inglese*

In conclusione, l'analisi del caso della Superlega e della risposta del calcio inglese, culminata nella proposta del *Football Independent Regulator Bill*, offre spunti di riflessione significativi che trascendono i confini nazionali e si inseriscono in un dibattito più ampio e complesso sulla *governance* del football e dello sport a livello globale. Le sfide strutturali evidenziate nel sistema inglese – la concentrazione di potere economico in poche entità, i potenziali conflitti di interesse nell'autoregolamentazione, la crescente disuguaglianza e la necessità di garantire la sostenibilità finanziaria e il coinvolgimento dei tifosi – non sono peculiarità esclusive del contesto britannico, ma si riscontrano, con diverse sfumature, in molti altri sistemi calcistici e sportivi in Europa e nel mondo.

La reazione alla Superlega ha dimostrato come le dinamiche del football moderno siano sempre più influenzate dall'interazione tra logiche di mercato e la tutela di valori tradizionali e di interesse pubblico. Il fallimento del progetto elitaristico, in gran parte dovuto alla mobilitazione dei tifosi e alla presa di posizione delle autorità politiche e sporti-

⁴² Si veda Premier League chief warns independent regulator 'big risk', su *espn.co.uk*, 23 aprile 2024.

⁴³ *England 'could face Euros ban' over regulator plan*, su *bbc.co.uk*, 14 settembre 2024.

⁴⁴ Si veda nota 42.

ve inglesi, ha riaffermato l'importanza di considerare il calcio non solo come un'industria, ma anche come un patrimonio sociale e culturale con profonde radici nelle comunità locali.

In questo contesto, la proposta di un intervento regolatorio da parte delle autorità pubbliche, come esemplificato dal *Football Governance Bill*, si inserisce in un dibattito acceso sulla legittimità e la necessità di una maggiore supervisione esterna in un settore che per lungo tempo ha goduto di una significativa autonomia. A livello dell'Unione Europea, la sentenza della Corte di Giustizia sul caso Superlega, pur riconoscendo la legittimità di alcuni obiettivi perseguiti dalle federazioni, ha aperto la strada a una maggiore *scrutiny* sull'esercizio del loro potere regolamentare e sulla commercializzazione dei diritti media, evidenziando la necessità di bilanciare gli interessi economici con la tutela della concorrenza e, potenzialmente, con l'interesse pubblico⁴⁵.

I legislatori statali, come nel caso del Regno Unito, si trovano di fronte al dilemma di come intervenire per correggere le distorsioni del mercato e garantire una *governance* più equa e sostenibile, senza compromettere l'attrattività e la competitività del proprio sistema sportivo. L'approccio britannico, tradizionalmente non-interventista, sembra ora orientarsi verso una maggiore regolamentazione, spinto dalle crisi recenti e dalla consapevolezza dei limiti dell'autoregolamentazione. Il modello che emergerà dall'implementazione del *Football Governance Bill* potrebbe rappresentare un precedente interessante per altri paesi che si trovano ad affrontare sfide simili nella *governance* del proprio football.

In conclusione, il caso della Superlega e la risposta inglese non sono eventi isolati, ma si inseriscono in un momento cruciale di ripensamento della *governance* del football e dello sport a livello globale. La possibilità e la forma di un intervento delle autorità pubbliche, siano esse l'Unione Europea o i singoli legislatori statali, rimangono oggetto di un acceso dibattito⁴⁶, con argomentazioni che spaziano dalla necessità di tutelare la concorrenza e l'interesse pubblico al rischio di un'eccessiva burocratizzazione e di un potenziale danno all'autonomia del movimento spor-

⁴⁵ Per un approfondimento in merito, si veda A. CATTANEO, *Tra concorrenza e interesse pubblico: Il Caso Superlega e la Nuova Frontiera dei Diritti Media nel Calcio Europeo*, in *Rass. dir. econ. sport*, 2024, 491 ss.

⁴⁶ Si veda J. EXNER, S. WEATHERILL, J. ZGLINSKI, *The European Sports Act: A Proposal to Improve Sports Governance through EU Legislation*, in *LSE Legal Studies Working Paper*, 2025, 10, accessibile su *ssrn.com*.

tivo. Il modello inglese, con il suo tentativo di bilanciare la tradizione con la necessità di riforma, potrebbe offrire preziose indicazioni per il futuro della *governance* sportiva internazionale.

La gestione economico finanziaria delle società di calcio professionistiche e il regime dei controlli alla prova delle plusvalenze

Raffaele Cangiano

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Le origini del fenomeno: dalle associazioni sportive alle società professionistiche. – 3. La contabilità dei *club* calcistici professionistici e i controlli della COVISOC. – 4. Le violazioni in materia gestionale ed economica. – 4.1. Gli illeciti perseguibili. – 4.2. I soggetti responsabili. – 5. Il sistema dei controlli alla prova delle plusvalenze come artificio per l'alterazione dei bilanci societari. – 6. Le plusvalenze nel caso Juventus. – 7. L'intervento urgente del legislatore sul tema delle plusvalenze. – 8. La nuova Autorità di controllo dell'equilibrio economico-finanziario delle società sportive professionistiche. – 9. Considerazioni finali.

1. Premessa

Le società sportive, e in modo particolare quelle calcistiche, non sono più ormai solo soggetti sportivi, ma sono soprattutto operatori economici. Sono imprese gestite in maniera professionale da *manager* qualificati che guardano al mercato, alla sostenibilità e alla redditività con la stessa attenzione rivolta ai risultati sportivi¹.

Il precipitato logico-giuridico di tale affermazione è la loro attuale soggezione a una gran mole di regole, non solo in ambito sportivo, ma all'interno dell'ordinamento generale; regole che, da un lato, le espongono a molteplici controlli, e dall'altro, in caso di violazione, a diverse possibili misure afflittive, non solo sportive. Si pensi ad esempio, in ambito commerciale, alle regole della concorrenza: è un dato acquisito quello per cui le Federazioni sportive sono associazioni d'impresa; l'organizzazione di tornei e manifestazioni, in via esclusiva, e il divieto ai propri affiliati di partecipare a competizioni organizzate da soggetti terzi, possono essere sindacati sotto il profilo della compatibilità con le

¹ Per un inquadramento generale sul tema in oggetto, si vedano: C.G. IZZO, *Il diritto dello Sport*, Torino, 2007, 257 ss.; L. DI NELLA, E. INDRACCOLO, A. LEPORE, P. DEL VECCHIO, S. PALAZZI (a cura di), *Manuale dello sport*, 2ª ed., Napoli, 2021, 355 ss.; D. MORGANTE, *I procedimenti in materia di illecito e violazione economico-gestionale*, in P. DEL VECCHIO, L. GIACOMARDO, M. SFERRAZZA, R. STINCARDINI (a cura di), *La Giustizia nello sport*, Napoli, 2022, 901 ss.

norme del diritto *antitrust* e con la disciplina antimonopolistica (che poi è alla base della recente sentenza della Corte di giustizia del 21 dicembre 2023 nella causa c-333/21, meglio nota come *Superlega vs UEFA*)².

Oppure si pensi, in ambito penale, alla disciplina del reato di falso in bilancio (ipotesi sempre più frequente da quando è invalsa la “moda” delle plusvalenze fittizie). O ancora, in ambito civilistico, a tutte le disposizioni rilevanti in tema di responsabilità degli amministratori e dei soci. O ancora, sul piano amministrativo, si pensi ai controlli esercitati dalla Consob sui *club* professionistici quotati in Borsa. O anche, in ambito gius-contabile, ad eventuali profili di responsabilità amministrativa che possono venire in rilievo, ad esempio, nell’ipotesi in cui le società sportive ricevano contributi pubblici per la realizzazione di impianti e questi fondi venissero male impiegati o distratti ad altri scopi.

E, naturalmente, in ambito gestionale-sportivo, quando la violazione del principio contabile della veridicità dei bilanci societari³, realiz-

² Corte giust., 21 dicembre 2023, c. 333/21, Società Europea della Superleague SL c. Fédération Internationale De Football Association (FIFA) e Unione delle associazioni calcistiche europee (UEFA), in *eur-lex.europa.eu*. In tale arresto, epocale, la Corte europea, dopo aver rilevato che la FIFA e l’UEFA devono essere qualificate come «imprese» ai sensi del diritto dell’Unione in materia di concorrenza in quanto esercitano attività economiche quali l’organizzazione di competizioni calcistiche e lo sfruttamento dei diritti ad esse connessi, ha qualificato come abuso di posizione dominante il fatto che «associazioni responsabili del calcio a livello mondiale ed europeo, che esercitano in parallelo diverse attività economiche legate all’organizzazione di competizioni, abbiano adottato e applichino norme che subordinano alla loro previa autorizzazione l’istituzione da parte di un’impresa terza, sul territorio dell’Unione, di una nuova competizione calcistica tra *club* e che controllano, a pena di sanzioni, la partecipazione dei *club* di calcio professionistico e dei giocatori a una siffatta competizione, senza che tali diversi poteri siano disciplinati da criteri sostanziali e da modalità procedurali atti a garantirne il carattere trasparente, oggettivo, non discriminatorio e proporzionato».

³ Il principio della veridicità dei bilanci fa riferimento alla necessità di avere un quadro fedele e corretto della gestione aziendale, che trovi riscontro nelle scritture contabili sulla base delle quali è redatto. In contabilità aziendale, detto principio è recato all’art. 2423, c.c., a mente del quale «il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell’esercizio». La funzione del bilancio consiste, infatti, non soltanto nel misurare gli utili e le perdite dell’impresa al termine dell’esercizio, ma come risulta dall’art. 2423 c.c. anche nel fornire ai soci ed al mercato tutte le informazioni che il legislatore ha ritenuto al riguardo di prescrivere. Il principio della veridicità è integrato dai principi di attendibilità e correttezza e deve essere interpretato in maniera coordinata con gli altri principi di bilancio. I bilanci che non rispettano il principio della veridicità non possono essere oggetto di approvazione da parte degli organi preposti al controllo contabile.

zata attraverso la manipolazione fittizia delle scritture contabili, assume significativo rilievo nel momento in cui determina un vantaggio competitivo per la società che la realizza, in termini di maggiore capacità finanziaria o di minore sofferenza debitoria, finendo così per alterare la regolarità della competizione. E l'alterazione di una manifestazione sportiva può avere importanti ripercussioni non solo sulla credibilità del movimento agli occhi dell'utente-tifoso, alimentandone pericolosi fenomeni di disaffezione e, per l'effetto, determinare una contrazione del numero delle sottoscrizioni di abbonamenti alle *pay-tv*, con ciò tagliando la principale fonte di finanziamento al movimento; ma anche sull'indotto del fenomeno sportivo (si pensi solo agli ingenti introiti derivanti dalle scommesse che resterebbero compromessi dalla perdita di fiducia nel movimento).

Il fenomeno è maggiormente avvertito nel calcio, dove le società professionistiche hanno ormai raggiunto livelli di strutturazione e di fatturato paragonabili ad altre realtà industriali. Di qui l'esigenza di sottoporre tali società a un rigido sistema di regole e quindi di controlli, preventivi e successivi, intesi anzitutto a prevenire situazioni di criticità finanziaria (che, ad esempio, potrebbero comprometterne la partecipazione alla manifestazione sportiva per tutta la sua durata, con ovvie ripercussioni sulla piena regolarità sportiva del torneo). Regole e controlli che avvicinano i *club* professionistici alle società del mondo ordinario, sia pure con gli adattamenti necessari a rispettarne l'assoluta peculiarità.

Tanto sulla base della consapevolezza che, oggi, *fair play* sportivo e *fair play* finanziario (oltre che gestionale) devono necessariamente andare di pari passo atteso che «il dovere di tenere una condotta rigorosamente ispirata ai principi della lealtà, della correttezza e della probità, sebbene solitamente riconducibile al canone di lealtà sportiva in senso stretto (c.d. "*fair play*"), ha assunto una dimensione più ampia, che si estende anche oltre l'ambito della competizione sportiva in sé e per sé considerata e della corretta applicazione delle regole di gioco, traducendosi in una regola di condotta generale che investe qualsiasi attività comunque rilevante per l'ordinamento federale, in ogni rapporto a qualsiasi titolo riferibile all'attività sportiva»⁴.

Senza pretesa di esaurire, e meno che mai, di trattare, con l'approfondimento necessario, tutte le questioni inerenti alle molteplici forme

⁴ Cfr. App. fed., 23 dicembre, n. 38-2019/2020, e App. fed., 4 febbraio 2020, n. 47-2020-2021/A, su *fgc.it*.

di regole e di controlli cui sono soggette, oggi, le società di calcio professionistico, nelle note che seguono ci concentreremo principalmente sul sistema dei controlli in ambito federale, interrogandoci sulla tenuta di tale sistema alla luce del dilagante fenomeno delle plusvalenze da operazioni incrociate e sulle iniziative di riforma messe in atto dal Governo, da ultima l'istituzione di una nuova Autorità competente al controllo sulla gestione economico-finanziaria dei *club*.

2. *Le origini del fenomeno: dalle associazioni sportive alle società professionistiche*

Per lungo tempo l'attività calcistica è stata esclusivo appannaggio di associazioni sportive prive dei connotati dell'imprenditorialità; organizzate nella forma giuridica di associazioni non riconosciute, per espressa disposizione dell'allora vigente articolo 25 del regolamento del CONI⁵, esse erano estranee ad ogni scopo di lucro, condizione questa necessaria per l'affiliazione alle federazioni nazionali; gli unici introiti erano quelli provenienti dagli associati-praticanti oppure dagli investimenti di "benefattori-mecenati"⁶; non esistendo, inoltre, obblighi di rendicontazione e predisposizione dei bilanci, le associazioni calcistiche seguivano il principio della "contabilità per cassa", un sistema rudimentale fondato sulla mera differenza tra entrate (contributi da associati e soggetti terzi) e uscite monetarie (costi di gestione dell'associazione). Il calcio si praticava per il solo gusto di farlo e l'unico obiettivo perseguito (e perseguibile) era quello della vittoria sportiva.

La prima vera svolta nella gestione delle realtà professionistiche calcistiche risale, nella sua forma primordiale, al 1966, quando la FIGC, con la sua delibera del 16 settembre, impose alle allora associazioni calcistiche professionali la forma organizzativa di società per azioni, sia pure svincolandole dallo scopo di lucro e pretendendo che reinvestissero gli utili nello sviluppo dell'attività sportiva. Tanto sulla scorta della convinzione che imporre tale modello organizzativo assolvesse alla

⁵ G. GRAVINA, *Il bilancio d'esercizio e l'analisi della performance nelle società di calcio professionistiche*, Milano, 2011, 76.

⁶ A. TANZI, *Le società calcistiche. Implicazioni economiche di un gioco*, Torino, 1999, *passim*.

funzione di garantire pari condizioni economiche e quindi un adeguato *level playing field*.

Sempre in tale direzione, la l. 23 marzo 1981, n. 91⁷, se da un lato ribadiva l'assenza di finalità lucrative per le società professionistiche del calcio, dall'altro intestava alla FIGC penetranti poteri di approvazione e di controllo sugli atti di gestione economico-finanziaria delle società sportive professionistiche, poteri da esercitarsi secondo le modalità definite dal CONI «al solo scopo di garantire il regolare svolgimento dei campionati sportivi», fino alla possibilità di chiedere al tribunale la messa in liquidazione delle società affiliate per gravi irregolarità di gestione⁸.

Il sistema delineato dalla legge del 1981, ancorché ispirato da nobili propositi, laddove creò soggetti giuridici nella forma di società per azioni *sui generis* non poteva reggere a lungo. Il perdurante divieto di perseguire il profitto ha avuto il deleterio effetto di tenere lontani i grandi investitori dal settore calcistico, vista l'impossibilità di ottenere una remunerazione del capitale investito; e al contempo, ha impedito l'affermarsi di figure manageriali qualificate. La proprietà e la gestione delle squadre di calcio è rimasta, dunque, concentrata nelle mani di singoli imprenditori-mecenati, mossi principalmente dalla passione e dal ritorno d'immagine offerto dai successi sportivi, anche a fronte di elevati livelli di indebitamento e ingenti perdite d'esercizio. Gli interventi normativi degli anni successivi hanno tentato di porre un freno alla situazione delineatasi, trasformando nuovamente le società calcistiche: il principio cardine che si è voluto affermare è che il successo sportivo non può più prescindere dal rispetto delle condizioni di economicità e sostenibilità del movimento.

In particolare, la l. 18 novembre 1996, n. 586, di conversione del d.l. 20 settembre 1996, n. 485, ebbe senz'altro il merito di ampliare l'oggetto sociale delle società sportive, non più limitato allo svolgimento di attività sportive, ma esteso anche alle attività connesse (es. *merchandi-*

⁷ L. 23 marzo 1981, n. 91, recante «norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti», abrogata dal d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36 recante «attuazione dell'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo».

⁸ L'art. 13 recitava infatti che «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».

sing) e a quelle strumentali (es. gestione di attrezzature e impianti, addestramento giovani, promozione e propaganda)⁹; introdusse un sistema di controlli interni per la gestione delle società, prevenendo l'obbligo di nomina del collegio sindacale per tutte le società professionistiche. Ma il merito della legge del 1996 fu soprattutto quello di rimuovere il divieto di realizzare profitti attraverso l'attività sportiva, offrendo così la possibilità di realizzare guadagni attraverso l'investimento nell'impresa sportiva¹⁰.

Ma fu solo con la riforma introdotta dall'intervento di riordino del 2021, con il d.lg. 28 febbraio n. 36, che venne completato il processo di graduale attrazione delle società sportive professionistiche alla disciplina generale del diritto societario contenuta nel codice civile. Il profitto assume la stessa importanza del successo sportivo e i controlli sono svolti *in primis* internamente, da un organo appositamente nominato (il collegio sindacale, la cui nomina diviene obbligatoria per tutte le società di calcio professionistiche, art. 13), come avviene in (quasi) tutte le società di capitali.

Il riconoscimento del fine di lucro ha rappresentato quindi l'ultima picconata al muro divisorio che separava le società di calcio professionistico dalle altre imprese, consentendo di completare l'estensione alle prime della disciplina societaria di diritto comune. Ne deriva che i bilanci, le relazioni semestrali le situazioni patrimoniali dovranno essere redatti secondo le regole di contabilità generale. Le società calcistiche conservano tuttavia delle peculiarità che ne giustificano, da un lato, l'applicazione di una disciplina "speciale" che, comunque, non è tale da consentire di qualificare dette società come "altre" rispetto a quelle di diritto comune¹¹; e dall'altro, l'applicazione, in via integrativa, della

⁹ L. GELMINI, *Le società di calcio professionistiche nella prospettiva dell'economia d'azienda*, Milano, 2014, 10.

¹⁰ Era stabilito, infatti, che solo una quota minima degli utili realizzati, comunque non inferiore al 10 per cento, fosse destinata a scuole giovanili di addestramento e alla formazione tecnico-sportiva. È stato osservato, al riguardo, che l'ammissibilità di clausole di etero-destinazione parziale degli utili, come si sa, è ormai riconosciuta con riferimento ad ogni società di diritto comune, purché la misura della deviazione non sia fissata in misura tale da soverchiare lo scopo lucrativo che deve sempre connotare l'ente; per il che le società sportive che adottano, sotto questo profilo, soluzioni che combinano auto- ed etero-assegnazione non presentano profili di specificità che le pongano al di fuori del modello societario generale (cfr. I. DEMURO, *La disciplina 'speciale' delle società di calcio professionistico*, in *Riv. dir. soc.*, 2008, 350 ss.).

¹¹ Sulla disciplina speciale delle società calcistiche si vedano I. DEMURO, *La disci-*

normativa federale alla cui osservanza è subordinata e condizionata l'affiliazione stessa.

Sotto tale ultimo profilo, il *corpus* normativo che più direttamente incide sulla gestione dell'impresa sportiva e sui relativi controlli è costituito dai titoli VI e VII delle Norme Organizzative Interne Federali (di seguito anche solo NOIF), rubricati rispettivamente «controlli sulla gestione economico-finanziaria delle Leghe e delle società professionistiche» e «rapporti tra società e calciatori». Disposizioni NOIF da leggersi in combinato disposto con l'art. 31 c.g.s. FIGC che disciplina le possibili violazioni in materia gestionale ed economica.

3. *La contabilità dei club calcistici professionistici e i controlli della COVISOC*

Prendendo le mosse dalle NOIF, l'art. 84 rubricato «Contabilità e bilancio», prevede, al comma 1, che la contabilità debba essere tenuta dalle società in osservanza delle norme di legge e in conformità con il Piano dei Conti Unificato, introdotto dalla Federazione per la prima volta nel 1987 e poi reiteratamente modificato, con l'obiettivo di rendere più facilmente comparabili e omogenee le strutture dei conti delle diverse società al fine di facilitarne il controllo e la valutazione da parte degli organi preposti (a cominciare dalla COVISOC, di cui si dirà meglio *infra*). La medesima disposizione chiarisce poi, al comma 3, che il bilancio d'esercizio deve essere predisposto nel rispetto della vigente normativa e sulla base dei principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità, utilizzando le raccomandazioni contabili FIGC, ovvero sulla base dei principi contabili internazionali ove applicabili.

Infine, al comma 4, è previsto che il bilancio d'esercizio sia sottoposto alla revisione di una società specializzata.

plina, cit., 350 ss., il quale evidenzia anzitutto un limite all'autonomia privata nella scelta del tipo societario attraverso il quale esercitare l'attività; infatti, tale scelta potrà essere effettuata solo tra la società per azioni e la società a responsabilità limitata; M. CIAN, *Le società sportive: profili di specialità*, in D. BARONE, D. BOGGIALI, R. GUGLIELMO (a cura di), *La riforma dello sport*, Milano, 2024, 105; secondo l'a., altre note di originalità per le società sportive professionistiche sono l'obbligo di nomina del "collegio sindacale", anche se organizzate nella forma di s.r.l.: mentre, sul piano dell'oggetto sociale, tanto il settore professionistico quanto quello dilettantistico restano caratterizzati dal principio dell'esclusività dell'attività sportiva.

Di particolare rilievo, sotto il profilo contabile, sono le Raccomandazioni contabili elaborate dalla FIGC che hanno l'obiettivo di raccordare la disciplina ordinaria per i bilanci societari, di derivazione civilistica ma anche dell'OIC, con le peculiarità tipiche dei *club* calcistici. Basti solo pensare alle prestazioni sportive dei calciatori, che costituiscono l'*asset* principale delle società di calcio professionistiche, il cui corrispettivo, versato all'atto dell'acquisto, in quanto voce destinata a durare per più esercizi, va iscritto come voce specifica nell'attivo dello stato patrimoniale fra le immobilizzazioni immateriali, utilizzando la seguente denominazione: «diritti pluriennali alle prestazioni sportive dei calciatori»¹². Voce questa che non rientra fra quelle espressamente previste nello schema di stato patrimoniale *ex* art. 2424 c.c., ma il cui inserimento, come precisano le raccomandazioni contabili della FIGC, è necessario in ossequio al disposto dell'art. 2423 *ter*, comma 3, c.c. che fa giustappunto obbligo di aggiungere allo stato patrimoniali altre voci qualora il loro contenuto non sia compreso in alcuna di quelle già previste.

L'analiticità delle regole sulla scorta delle quali redigere i documenti contabili obbligatori ha anche il fine di garantire una redazione il più possibile omogenea dei bilanci da parte delle società di calcio professionistiche, così da favorire una migliore intellegibilità e la confrontabilità dei documenti di bilancio funzionale alla maggiore efficacia dei controlli federali.

L'art. 85 NOIF specifica, invece, la documentazione che le società sono tenute a presentare, differenziando i *club* per categoria di militanza. In particolare, restando ai *club* di Serie A, è previsto l'obbligo di

¹² Si veda la Raccomandazione contabile n. 1/2021. Qui si legge, tra l'altro, che «i diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori rappresentano una particolare tipologia di immobilizzazione immateriale, costituita da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma che manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi. Il relativo valore corrisponde ad una situazione di vantaggio della società che detiene il diritto pluriennale, rispetto alle altre società, destinata a durare nel tempo». È stato osservato come il problema si ponga maggiormente per i c.d. acquisti a parametro zero, quando cioè un *club* acquista il diritto alle prestazioni sportive di un calciatore svincolato dal precedente *club* di appartenenza per intervenuta scadenza contrattuale. Per tali acquisiti, non è chiaro se debbano essere iscritti nello stato patrimoniale, alla voce immobilizzazioni immateriali, come per il caso degli acquisti a titolo oneroso. In tali casi, infatti, vero è che la società acquirente non sopporta alcun onere economico per l'acquisto del cartellino del calciatore, ma, specie negli ultimi anni, è invalsa la prassi di riconoscere, per tali tipologie di acquisti, generose provvigioni agli agenti sportivi che incidono non poco sul bilancio societario, dove comunque devono essere iscritti.

depositare, presso la COVISOC: il bilancio d'esercizio (entro 15 giorni dall'approvazione, insieme ai documenti contabili e gestionali correlati); la relazione semestrale; il bilancio consolidato (laddove ne ricorrano i presupposti); l'attestazione trimestrale del pagamento degli emolumenti; le certificazioni di avvenuto pagamento relative a ritenute IRPEF e contributi ENPALS e Fondo di fine carriera; il *budget* previsionale riferito ai 12 mesi successivi (entro il 30 giugno di ogni anno); il *report* consuntivo (che indica gli scostamenti rispetto alle previsioni economiche, da depositare ogni sei mesi); e, infine, il prospetto Valore della produzione/Debiti finanziari (trimestralmente).

Naturalmente, l'attività di vigilanza e controllo della Commissione non può spingersi fino al punto di sindacare l'opportunità o meno di una scelta gestionale, ma può senz'altro valutarne la conformità a criteri generali di razionalità economica, in specie avuto riguardo ad operazioni che presentino elementi di criticità e di rilievo per la situazione economico-patrimoniale della società.

L'art. 78 NOIF, riprendendo la previsione dell'art. 36 dello Statuto FIGC, ha ribadito l'istituzione di un apposito organismo tecnico, endofederale, di supporto alla Federazione, appunto la Commissione di vigilanza sulle società di calcio professionistiche (di séguito, solo COVISOC). Ad essa è demandato «l'esercizio delle funzioni di controllo sull'equilibrio economico-finanziario e sul rispetto dei principi di corretta gestione delle società di calcio» (cfr. art. 36, Statuto FIGC).

La COVISOC è composta da un presidente e quattro componenti, tutti nominati dal consiglio federale della FIGC.

Alla Commissione sono attribuiti:

- poteri consultivi a beneficio del Presidente della Federazione su tutto ciò che concerne gli aspetti economico-finanziari delle società calcistiche (art. 79 NOIF);
- poteri di controllo sull'equilibrio economico-finanziario delle società di calcio professionistiche e sul rispetto dei principi di corretta gestione; tali poteri sono però funzionalizzati al solo scopo di «garantire il regolare svolgimento dei Campionati e l'equa competizione».

Strumentale all'esercizio di tale potere di controllo è la facoltà, riconosciuta alla COVISOC, sempre all'art. 80 NOIF, di richiedere alle società il deposito di documenti contabili e gestionali; di convocare gli organi direttivi e di controllo dei *club* per chiarimenti e approfondimenti sulla situazione amministrativa, economica e contabile; di svolgere ispezioni presso le sedi delle società controllate.

All'esito di tali attività, la COVISOC può stimolare l'esercizio dell'azione disciplinare ai competenti organi FIGC o anche dell'attività inquirente alla Procura federale.

Alla COVISOC è riconosciuto altresì il potere di inoltrare al Presidente della FIGC, con efficacia vincolante, la proposta di procedere alla denuncia al Tribunale qualora vi sia un fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società (art. 2409 c.c.).

Alla Commissione sono altresì riconosciuti:

- poteri sanzionatori, in caso di accertata violazione delle norme federali in materia economico-finanziaria.

La violazione o l'elusione delle disposizioni in tema di contabilità e bilancio delle società, infatti, comporta l'applicazione delle sanzioni recate agli artt. 8 e 31 c.g.s. o di quelle specifiche indicate all'art. 90 NOIF in caso di violazione degli indicatori di liquidità, indebitamento e costo del lavoro.

Queste ultime, in particolare, possono avere un impatto significativo sull'attività sociale, incidendo sulla capacità di spesa in una o più sessioni di mercato (la c.d. "campagna acquisti") limitandola o, meglio, "consentendola" a determinate condizioni. L'art. 90 N.O.I.F., infatti, stabilisce che, qualora il rapporto tra ricavi ed indebitamento non rispetti la misura minima di tre unità di ricavo per una unità di indebitamento, la società, a séguito di un provvedimento motivato della COVISOC, potrà acquistare nuovi calciatori solamente con la copertura finanziaria conseguente alla cessione di calciatori ad altre squadre o a séguito di versamenti in conto futuro aumento di capitale. Il provvedimento limitativo potrà essere revocato, su istanza della società, una volta ristabilito il rapporto ricavi/indebitamento nella predetta misura minima.

Dunque, attraverso il braccio operativo della COVISOC, la FIGC ha la possibilità di effettuare, almeno in astratto, un penetrante controllo sulle società affiliate. Gli esiti di tale attività di verifica della gestione possono anche rappresentare il presupposto per l'esercizio, da parte del presidente della Federazione, di un potere di denuncia al tribunale analogo a quello attribuito, dall'art. 2409 c.c., ai soci delle società controllate. Tuttavia, l'esercizio di tale potere di denuncia, portando la questione al di fuori dei confini dell'ordinamento sportivo, appare residuale: presumibilmente sarà attivato solo nell'ipotesi in cui l'ordinamento

sportivo non sia in grado di fronteggiare le criticità evidenziate dalla Commissione con i suoi stessi anticorpi e la situazione assuma connotati di gravità tale da rendere necessario attivare il meccanismo *ex art.* 2409 c.c. (es. revoca degli amministratori e dei sindaci con conseguente nomina di un amministratore giudiziario)¹³.

Come rimarcato diffusamente dagli organi di giustizia sportiva (per tutti, basti richiamare quanto precisato già nelle decisioni n. 26/2020-2021 e n. 39/2021-2022¹⁴), la disciplina federale in tema di requisiti di solidità economico finanziaria per i partecipanti ai campionati nazionali assume una valenza sistemica, posto che «una solida ed efficace garanzia di stabilità economico finanziaria costituisce condizione irrinunciabile per la regolarità delle manifestazioni sportive organizzate, l'affidamento riposto da parte di tutti gli attori del processo, la par condicio tra tutti i partecipanti alle competizioni sportive. In questo senso, allora, si giustificano rigorosi controlli da parte delle competenti autorità federali, con corrispondenti adempimenti e obblighi imposti alle società interessate, presidiati da specifiche sanzioni nell'ambito dell'ordinamento sportivo»¹⁵.

4. *Le violazioni in materia gestionale ed economica*

Le prescrizioni in materia gestionale ed economica rilevanti in ambito federale, la cui violazione integra un illecito perseguibile e sanzionabile dai competenti organi di controllo e giudiziari, sono declinate all'art. 31 c.g.s. FIGC. Detta norma si colloca, all'interno dell'ordinamento sportivo, alla stregua di una “norma manifesto”, contemplando, attraverso un'elencazione quasi pedante, articolata in ben 11 commi, tutte le possibili ipotesi di infrazioni connesse alla gestione finanziaria delle società di calcio. L'intento del legislatore federale di non lasciare, dietro di sé, alcuna ipotesi non disciplinata e di operare una tipizzazione spinta di ogni possibile illecito emerge evidente dall'inclusione, tra le condotte astrattamente perseguibili, anche di quelle formalmente adesive ma sostanzialmente elusive delle norme rilevanti (i «comportamenti

¹³ I. DEMURO, *La disciplina 'speciale'*, cit., 350 ss.

¹⁴ App. fed., 9 ottobre 2020, n. 26/2020-2021 in *figc.it*, e App. fed., 6 dicembre 2021, n. 39/2021-2022, *ivi*.

¹⁵ Cfr., da ultimo, App. fed., 1 agosto 2022, n. 11/2022-2023/B, in *figc.it*.

comunque diretti a eludere la normativa federale in materia gestionale ed economica» – cfr. comma 1; e anche «qualsiasi altra attività illecita o elusiva» – cfr. comma 2).

Una *voluntas legis* quantomai condivisibile, che nasce dalla maturata consapevolezza che le società che operano nel mondo del calcio, sono ormai parenti lontani delle *associazioni sportive* senza scopo di lucro, finendo per assumere i contorni di realtà sempre più complesse e sofisticate, ove l'aspetto economico (*rectius*, la logica del profitto) tende sempre di più a prevalere su quello meramente sportivo, con buona pace dei nobili valori della competizione. Una trasformazione che il legislatore federale ha inteso intercettare non solo sotto il profilo fisiologico, ma anche e soprattutto sotto quello patologico, «proponendosi di perseguire non soltanto le condotte illecite più tradizionali e facilmente identificabili, ma anche quelle più sottili e artate, rispetto a cui la tipizzazione dei comportamenti perseguibili è di per sé insufficiente se non impossibile»¹⁶ affiancando alle fattispecie violative tradizionali tipizzate anche clausole generali, residuali o di chiusura che vadano a coprire gli spazi lasciati vuoti dalle previsioni normative espresse.

4.1. *Gli illeciti perseguibili*

Tra le violazioni economico-gestionali che l'art. 31 c.g.s. intende perseguire figurano, anzitutto, le infrazioni documentali-informative. Le società rispondono infatti, da un lato, della mancata produzione, dell'alterazione o della falsificazione materiale o ideologica, anche parziale, dei documenti che siano stati richiesti da tutti gli organismi cui l'ordinamento sportivo attribuisce funzioni di vigilanza e controllo e quindi dagli organi di giustizia sportiva, dalla COVISOC e dagli altri organi di controllo della federazione, nonché dagli organismi competenti per il rilascio delle licenze UEFA e FIGC. E, dall'altro, esse rispondono anche della trasmissione di informazioni mendaci, reticenti o parziali ai succitati organi federali, dove la reticenza o parzialità dell'informazione sono concetti più ampi della mancata produzione documentale.

Infatti, l'art. 31 rende perseguibile l'aver taciuto all'organo federale ciò che è nella *scientia* privata del singolo e che, se fosse stato rivelato o

¹⁶ D. MORGANTE, Sub art. 31, in A. BLANDINI, P. DEL VECCHIO, A. LEPORE, U. MAIELLO (a cura di), *Codice di giustizia sportiva F.I.G.C. annotato con la dottrina e la giurisprudenza*, 2ª ed., Napoli, 2021, 416.

acquisito (nel caso di documenti) avrebbe potuto condurre l'organo federale a valutazioni ed esiti provvedimenti differenti da quelli assunti sulla base delle informazioni non soltanto mendaci, ma anche reticenti o parziali fornite dall'interessato.

È stato in proposito evidenziato che, rendendo perseguibile qualsivoglia forma di mancata o incompleta collaborazione con i competenti organi federali di vigilanza e controllo, il legislatore sportivo ha inteso astrattamente garantire ai summenzionati organi tutte le informazioni e i documenti necessari ad assumere *funditus* le determinazioni nell'esercizio delle loro attribuzioni, contrastando ogni tentativo di pregiudicare l'integrità del patrimonio documentale e informativo su cui dovranno formare le proprie valutazioni¹⁷.

Altra infrazione perseguibile è la falsificazione documentale finalizzata all'iscrizione *sine titulo* della società, contemplata al comma 2. La gravità della stessa ha fatto sì che il legislatore federale dedicatesse un comma *ad hoc* a tale infrazione, prevedendo sanzioni che sono state definite, in dottrina, come una sorta di contrappasso¹⁸, attenendo proprio all'iscrizione illecitamente ottenuta (e quindi dalla penalizzazione alla retrocessione). La gravità della condotta è tale per cui si è inteso perseguire anche solo il tentativo di falsificazione, non solo la condotta finita. Pertanto, la società sarà chiamata a rispondere non soltanto nel caso in cui essa abbia effettivamente conseguito l'iscrizione, ma anche nel caso del mero tentativo di conseguimento.

Altra fattispecie specifica di infrazione documentale è quella disciplinata al comma 4, quella della falsificazione documentale stavolta strumentale all'illecito avvalimento delle prestazioni di sportivi professionisti con cui la società non avrebbe potuto stipulare contratti sulla base delle disposizioni federali vigenti.

Anche qui, sotto il profilo sanzionatorio, il criterio ispiratore del normatore è quello di una sorta di contrappasso: «infatti, a fronte di comportamenti societari ispirati a una volontà di scalare la classifica ricorrendo all'espedito di avvale(rsi) delle prestazioni di sportivi professionisti con cui non avrebbe potuto stipulare contratti sulla base delle disposizioni federali vigenti, la sanzione viene individuata proprio nella penalizzazione di uno o più punti in classifica, dunque con una neutralizzazione proprio di quel vantaggio competitivo illecito che la società

¹⁷ D. MORGANTE, Sub *art. 31*, cit., 427.

¹⁸ D. MORGANTE, Sub *art. 31*, cit., 432.

avrebbe voluto ritrarre dall'avvalimento degli sportivi professionisti che non avrebbe invece potuto impiegare»¹⁹.

Analogamente, anche il riconoscimento ai propri tesserati di compensi, premi o indennità in violazione delle disposizioni federali vigenti, potendo incidere sulla competitività della squadra e, quindi, minare la lealtà della competizione, è sanzionato con la pena accessoria della penalizzazione di uno o più punti in classifica (comma 3).

Il rispetto delle norme dettate in tema di gestione economica delle società sportive e calcistiche risponde a un'esigenza che va ben al di là del mero dato di regolarità contabile; esso è strettamente intrecciato ai valori di lealtà sportiva e di regolarità della manifestazione sportiva: è di tutta evidenza, infatti, che una società che, ad esempio, alteri il bilancio o prometta ai propri tesserati compensi non tracciati ulteriori rispetto a quelli formalmente pattuiti può acquisire un vantaggio competitivo di non poco momento rispetto agli avversari; vantaggio che può infine tradursi in risultati sportivi più lusinghieri che vanno perciò neutralizzati anche incidendo sulla posizione in classifica della squadra che ne ha indebitamente beneficiato.

4.2. *I soggetti responsabili*

A rispondere degli illeciti gestionali è anzitutto la società e ciò in quanto tale è il soggetto giuridico che beneficia delle conseguenze favorevoli di tali condotte illecite. La società risponde a titolo di responsabilità oggettiva dell'operato di tutti coloro che agiscono nel suo interesse: quindi, non soltanto del legale rappresentante, dei dirigenti, dei tesserati, tutti legati ad essa da un rapporto di immedesimazione organica; ma anche di quanti ne hanno il controllo diretto o indiretto (si pensi ai soci che potrebbero anche non ricoprire un ruolo federale e quindi non essere tesserati) e, perfino, di soggetti terzi, ad essa estranei, ma che abbiano commesso illeciti a suo vantaggio. In tale ultima ipotesi, tuttavia, è prevista l'esonero da responsabilità «quando risulti o vi sia un ragionevole dubbio che la società non abbia partecipato all'illecito» (cfr. art. 6, comma 5, c.g.s.). La società e i suoi legali rappresentanti risponderanno delle infrazioni accertate anche in caso di condotta omissiva, come nell'ipotesi in cui «abbiano omesso la vigilanza necessaria ad impedire le violazioni stesse».

¹⁹ D. MORGANTE, Sub *art.* 31, cit., 434.

La responsabilità oggettiva, che consente d'imputare all'autore le conseguenze di una condotta illecita a prescindere dalla colpa e dal dolo, sulla scorta del solo collegamento funzionale tra il tesserato e la società, costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento sportivo. Risponde all'esigenza di venire velocemente a capo di situazioni di fatto che, ove si dovesse accertare la responsabilità soggettiva, richiederebbero lunghi e complessi accertamenti istruttori, incompatibili con l'esigenza di celerità propria delle competizioni sportive²⁰.

²⁰ La centralità del concetto di responsabilità oggettiva è stata spesso sottolineata dai gli organi di giustizia federale, in numerosi arresti. È stato, in particolare, rimarcato che «la responsabilità oggettiva è l'architrave della giustizia sportiva; tale responsabilità è posta alla base di numerose decisioni emesse dagli Organi di Giustizia Sportiva e la sua caratteristica è rappresentata dal fatto che la società di calcio risponde, disciplinarmente, a prescindere dalla colpa o dal dolo (App. fed., 19 maggio 2016, n. 124, in *figc.it*); nell'ambito dell'ordinamento sportivo la larga utilizzazione, in particolare nel calcio, dei moduli della responsabilità oggettiva è correlata a necessità operative ed organizzative, trattandosi di strumento di semplificazione utile a venire a capo, in tempi celeri e compatibili con il prosieguo dell'attività sportiva e quindi con la regolarità delle competizioni e dei campionati, di situazioni di fatto che altrimenti richiederebbero, anche al fine di definire le varie posizioni giuridicamente rilevanti in campo, lunghe procedure e complessi, oltre che costosi, accertamenti; l'ordinamento sportivo, del resto, non può permettersi di lasciare determinati eventi impuniti o comunque privi di conseguenze sanzionatorie (Corte giust. fed., Sez. un., 4 ottobre 2011, n. 56, *ivi*; App. fed., Sez. un., 22 gennaio 2028, n. 78, *ivi*; App. fed., Sez. un., 25 agosto 2017, n. 33, *ivi*); tale responsabilità opera, per sua natura, per la semplice ricorrenza del nesso formale che lega il tesserato responsabile di un'infrazione dei precetti disciplinari e la società cui è contrattualmente legato, all'accertata condizione che l'infrazione stessa sia commessa durante, o trovi causa o possibilità di esplicazione nella prestazione sportiva cui il tesserato è tenuto; nessuna delle forme di elemento soggettivo (dolo o colpa) necessarie per integrare le figure tipiche della responsabilità previste da altri rami dell'ordinamento di diritto comune è prevista in ambito sportivo; del resto, lo stesso ordinamento civilistico conosce fattispecie di affermazione di responsabilità prescindendo dal dolo o dalla colpa, in considerazione del bene protetto o della natura intrinsecamente rischiosa dell'attività imprenditoriale esercitata (Corte giust. fed., Sez. un., 19 settembre 2011, n. 43, *ivi*); la responsabilità oggettiva trova fondamento nella centralità assunta nel diritto sportivo dal principio di precauzione, che impone l'adozione delle misure idonee, prima che a sanzionare, a prevenire la possibilità di commissione di illeciti che influiscano negativamente sul corretto svolgimento dell'attività sportiva; non trattandosi di *culpa in vigilando* è irrilevante che la società non abbia potuto impedire in alcun modo il fatto dannoso o che il relativo autore non abbia, in astratto, alcun collegamento con la squadra; la responsabilità non è esclusa anche nel caso in cui i comportamenti ritenuti illeciti siano stati commessi da un proprio tesserato in assenza di un coinvolgimento della stessa e per fatti riguardanti l'attività di altre società, anche laddove i medesimi comportamenti illeciti siano stati addirittura controproducenti per le sorti della società stessa;

Coerentemente, anche lo *standard* probatorio richiesto per l'accertamento delle responsabilità sportiva è collocato a un livello più basso, ad esempio, della responsabilità penale, non essendo necessario raggiungere la prova della colpevolezza oltre ogni ragionevole dubbio, ponendosi come sufficiente la ragionevole certezza dell'imputabilità della condotta illecita²¹.

Alla responsabilità (oggettiva) delle società si affianca quella personale delle persone fisiche che la compongono o che comunque agiscono in nome e per conto della stessa. A tale riguardo, anche sul fronte dei soggetti responsabili il legislatore federale ha inteso agire da "asso pigliatutto", finendo per ricomprendere, al comma 7, tra i soggetti passivi di un'azione di responsabilità non solo i dirigenti e i soci, i così detti "strutturati", ma anche i meri *collaboratori della gestione sportiva*; una figura residuale, quella della collaboratore, che consente di chiamare a rispondere di eventuali illeciti gestionali anche quanti non sono legati da un rapporto organico con la società sportiva, ma anche solo da un rapporto di servizio, vale a dire tutti coloro che svolgono attività di carattere agonistico, tecnico, organizzativo, decisionale, comunque retribuite, per conto della società, tutte rilevanti per l'ordinamento federale.

Come per le fattispecie violative, anche per i soggetti astrattamente perseguibili, il proposito del legislatore federale è stato quello di esten-

nella responsabilità oggettiva vale infatti anche il c.d. principio di prevenzione, per cui l'esigenza di prevenire pericoli derivanti da illeciti è prevalente rispetto al criterio di imputazione della responsabilità a carico della società calcistica; tali assiomi svolgono altresì il compito di responsabilizzare le società in modo che pongano in essere tutti gli accorgimenti necessari per evitare che accadano fatti reputati illeciti dall'ordinamento sportivo e scelgano con accortezza i propri tesserati, al fine di garantire il regolare svolgimento dei campionati sportivi (App. fed., 11 giugno 2020, n. 68 e 12 giugno 2020, n. 69, *ivi*). Cfr., *inter alia*, App. fed., 13 luglio 2020, n. 90, *ivi*.

²¹ Secondo la giurisprudenza del Collegio di Garanzia CONI (Coll. Gar. sport, Sez. un., 2 agosto 2016, n. 34, in *coni.it*, e, in precedenza, Coll. Gar. sport, Sez. un., 10 febbraio 2016 n. 6, *ivi*) «lo *standard* probatorio nel procedimento disciplinare sportivo non deve spingersi sino alla certezza assoluta della commissione dell'illecito o al superamento del ragionevole dubbio, come è invece previsto nell'ordinamento penale. Il grado di prova sufficiente per ritenere sussistente una violazione delle regole poste dall'ordinamento sportivo deve essere superiore alla semplice valutazione della probabilità, ma inferiore all'esclusione di ogni ragionevole dubbio». In realtà si è anche sostenuto che «la prova di un fatto, specialmente in riferimento ad un illecito sportivo, può anche essere e, talvolta, non può che essere, logica, piuttosto che fattuale» (cfr. Corte giust. fed., 22 settembre 2011, n. 47, in *figc.it*).

dere il più possibile l'ambito applicativo, anche qui nella maturata consapevolezza che le società sono realtà sempre più complesse, intorno alle quali gravitano non più soltanto le figure tradizionali del direttore sportivo e del *team manager*, ma anche altre e variegate professionalità, dall'esperto di *marketing* al consulente finanziario, ora tutte astrattamente perseguibili in caso di compartecipazione negli illeciti contemplati dall'ordinamento.

5. *Il sistema dei controlli alla prova delle plusvalenze come artificio per l'alterazione dei bilanci societari*

Il sistema di gestione economico-finanziaria delle società di calcio professionistiche, e conseguentemente il sistema controlli interni alla Federazione, come così delineato, hanno mostrato tutti i loro limiti al confronto con il fenomeno delle plusvalenze.

Tecnicamente, la plusvalenza indica la quota di profitti realizzati dalla vendita dei diritti alla prestazione sportiva di calciatori a un prezzo superiore rispetto al loro valore contabile residuo. Se il prezzo di cessione di tali diritti è invece inferiore alla quota di ammortamento residuo iscritto in bilancio, la società cedente realizza una *minus* valenza²².

²² Sempre le Raccomandazioni contabili FIGC forniscono indicazioni precise anche per la collocazione in bilancio delle voci relative alle plusvalenze. Si legge, infatti, a p. 24, che «la plusvalenza derivante da un maggior valore tra il prezzo di cessione del diritto rispetto al relativo valore netto contabile deve essere iscritta nella voce A5 del Conto Economico, ossia fra gli “Altri ricavi e proventi”, utilizzando la sottovoce specifica “Plusvalenze da cessione diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori”; la minusvalenza derivante da un minor valore tra il prezzo di cessione del diritto rispetto al relativo valore netto contabile deve essere iscritta nella voce B14 del Conto Economico, ossia fra gli “Oneri diversi di gestione”, utilizzando la sottovoce specifica “Minusvalenze da cessione diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori». Le Raccomandazioni contemplano anche l'ipotesi di plusvalenze realizzate a seguito di acquisto di un calciatore svincolato e senza imputazione di oneri accessori (le provvigioni agli agenti sportivi) disponendo che, in questo caso, «la società cedente deve rilevare, oltre al credito nei confronti della società cessionaria, anche un provento pari al corrispettivo della cessione. Questo provento costituisce, analogamente alla plusvalenza relativa alla cessione del diritto alle prestazioni dei calciatori iscritto nell'attivo dello Stato Patrimoniale, una componente positiva da iscrivere nella sottovoce specifica “Plusvalenze da cessione diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori” della voce A5 “Altri ricavi e proventi” del Conto Economico».

Come tali, pertanto, le plusvalenze non vanno demonizzate. Nell'ambito di una gestione societaria sana, se presenti in bilancio sono sintomatiche di un'efficace politica di valorizzazione dei beni aziendali, i calciatori, che, crescendo nella loro *performance* sportiva, hanno fatto registrare un apprezzamento del loro valore assoluto che consentirà alla società di appartenenza di realizzare un giusto profitto in caso di cessione ad altro *club*.

Tuttavia, l'incremento esponenziale dei costi operativi (legato principalmente al c.d. monte-ingaggi) e il divario sempre crescente rispetto ai ricavi, unitamente all'esigenza del rispetto di regole finanziarie sempre più pressanti per la partecipazione alle manifestazioni nazionali e continentali, hanno indotto le società a un sempre più frequente ricorso allo strumento contabile delle plusvalenze fittizie, realizzate in particolare attraverso le c.d. "operazioni a specchio", consistenti nello scambio di calciatori (spesso provenienti dai settori giovanili o anche tra la squadra A e la squadra B di una medesima società) il cui valore viene deliberatamente sopravvalutato, nell'interesse di entrambe le società contraenti, così da realizzare poste attive da iscrivere a bilancio, a fronte di movimenti finanziari minimi.

Il meccanismo è ormai collaudato: una società che si trova in un momento di sofferenza finanziaria opera una serie di operazioni di trasferimento di calciatori, con *club* conniventi o tra squadre dello stesso gruppo imprenditoriale, valorizzandoli in bilancio con valutazioni arbitrarie ma comunque tali da configurare una o più plusvalenze. In questo modo, la società che si trovasse in uno stato di difficoltà potrà comunque ridurre l'eventuale perdita se non, addirittura, apparire in utile, col risultato di eludere le norme del *fair play* finanziario e quindi le sanzioni previste in caso di costi elevati (a fronte di mancati ricavi)²³.

Non va sottaciuto, infatti, che, a differenza di quanto può accadere a imprese "ordinarie", quelle cioè non impegnate nel settore sportivo, che possono ripianare le perdite, ad esempio, cedendo *asset* aziendali non più strategici, per i *club* professionistici calcistici la cessione di *asset*, vale a dire di calciatori, non sempre è un'opzione praticabile, ben potendo determinare un indebolimento sul piano tecnico e, quindi, una minore capacità competitiva nel raggiungimento dei risultati sportivi.

Di qui la pratica sempre più diffusa di "aggiustare" i bilanci attraverso operazioni in grado di realizzare plusvalenze fittizie, tali cioè da

²³ Sul tema delle plusvalenze, vedi F.R. FIMMANÒ, *Le "plusvalenze" da cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori*, in *Giur. comm.*, 2024, 769 ss.

eludere tanto le regole civilistiche ordinarie dettate in tema di riduzione del capitale sociale per perdite qualificate, quanto le regole speciali sportive in tema di «indicatori di controllo» della situazione economico-finanziaria dei *club*.

Queste operazioni se, da un lato, hanno l'effetto, nel breve periodo, di contrarre, almeno contabilmente, le perdite, dall'altro contaminano i bilanci e non consentono a questi di assolvere alla funzione primaria di offrire una rappresentazione veritiera della situazione finanziaria della società, esponendola, nel lungo periodo, a maggiori oneri finanziari in termini di ammortamenti.

Ebbene, il fitto reticolato di regole contabili e il relativo sistema di controlli, messo a punto dalla FIGC e ispirato ai principi di precauzione e di prevenzione²⁴ che impongono l'adozione di misure idonee, prima che a sanzionare, a prevenire la possibilità di commissione di illeciti che influiscano negativamente sul corretto svolgimento dell'attività sportiva, ha mostrato tutti i suoi limiti alla prova del fenomeno delle plusvalenze fittizie. Emblematico è, a tale specifico riguardo, il caso giudiziario che, nel 2022, ha coinvolto diversi *club*, conclusosi con una condanna esemplare per il *management* della Juventus e con una pesante penalizzazione sportiva per la squadra.

²⁴ Tali principi sono alla base del concetto di responsabilità oggettiva che rappresenta l'architettura della giustizia sportiva. Come chiarito a più riprese dalla Corte federale d'appello, «la responsabilità oggettiva trova fondamento nella centralità assunta nel diritto sportivo dal principio di precauzione, che impone l'adozione delle misure idonee, prima che a sanzionare, a prevenire la possibilità di commissione di illeciti che influiscano negativamente sul corretto svolgimento dell'attività sportiva; non trattandosi di *culpa in vigilando* è irrilevante che la società non abbia potuto impedire in alcun modo il fatto dannoso o che il relativo autore non abbia, in astratto, alcun collegamento con la squadra; la responsabilità non è esclusa anche nel caso in cui i comportamenti ritenuti illeciti siano stati commessi da un proprio tesserato in assenza di un coinvolgimento della stessa e per fatti riguardanti l'attività di altre società, anche laddove i medesimi comportamenti illeciti siano stati addirittura controproducenti per le sorti della società stessa; nella responsabilità oggettiva vale infatti anche il c.d. principio di prevenzione, per cui l'esigenza di prevenire pericoli derivanti da illeciti è prevalente rispetto al criterio di imputazione della responsabilità a carico della società calcistica; tali assiomi svolgono altresì il compito di responsabilizzare le società in modo che pongano in essere tutti gli accorgimenti necessari per evitare che accadano fatti reputati illeciti dall'ordinamento sportivo e scelgano con accortezza i propri tesserati, al fine di garantire il regolare svolgimento dei campionati sportivi» (cfr., da ultimo, App. fed., 21 aprile 2022, n. 77, in *figc.it*).

6. *Le plusvalenze nel caso Juventus*

Nel 2022, la Procura federale ha contestato la violazione dell'art. 31 c.g.s alla Juventus F.C. e ai suoi vertici per avere alterato sistematicamente i documenti contabili depositati presso la COVISOC. In particolare, la Procura federale ha imputato, alla F.C. Juventus S.p.A. e ad altre società di calcio professionistiche, di aver concluso delle operazioni di mercato «contraddistinte da una sistematica sopravvalutazione del corrispettivo di cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori coinvolti nei trasferimenti nonché dalla altrettanto sistematica sostanziale corrispondenza (e conseguente compensazione finanziaria) tra i valori attribuiti dalle società ai diritti scambiati». In buona sostanza, secondo la Procura, la società torinese avrebbe intenzionalmente attribuito un valore sovrastimato ai diritti alle prestazioni sportive di alcuni calciatori («indicando un corrispettivo superiore al reale») e, quindi, fraudolentemente alterato i bilanci al solo fine di determinare «maggiori plusvalenze fittizie». A sostegno di tale ipotizzata alterazione del valore, la Procura federale aveva utilizzato le quotazioni dei calciatori fornite dal noto sito internet *Transfermarkt*²⁵.

L'iter giudiziario è stato piuttosto tortuoso. Con la decisione n. 0128/TFNSD-2021-2022, il Tribunale Federale Nazionale – sezione disciplinare, deliberava il proscioglimento da ogni addebito di tutti i deferiti²⁶. Secondo il Tribunale, allora, il metodo di valutazione adottato dalla Procura federale poteva essere ritenuto «un» metodo di valutazione, ma non «il» metodo di valutazione del valore di un calciatore. Il confronto con le valutazioni presenti nel sito *Transfermarkt* non provava la fittizietà delle valutazioni. Il valore di un calciatore, e quindi il suo valore di mercato – sosteneva il Tribunale – è costituito dal prezzo pagato dalla società acquirente al termine di una contrattazione libera, reale ed effettiva.

Decidendo sul reclamo della Procura Federale, la Corte Federale di Appello, a sezioni unite, lo respingeva con la decisione n. 0089/CFA-2021-2022, del 27 maggio 2022²⁷, ma non senza muovere critiche

²⁵ Trattasi di un noto sito per appassionati di calciomercato che, pur interessante e indicativo, non tiene conto, nelle sue quotazioni di mercato, di alcun criterio contabile o scientifico che permetta di definire come “giusto” il prezzo di cessione di un calciatore.

²⁶ Trib. fed. naz., Sez. disc., 22 aprile 2022, n. 128/TFNSD-2021-2022, in *figc.it*.

²⁷ In *figc.it*.

al Tribunale. La Corte, infatti, in tale arresto anzitutto ha mostrato di non condividere l'equiparazione tra il valore e il prezzo del calciatore, ritenendo che poiché il valore consegue a una stima operata in astratto, mentre il prezzo è un dato fattuale, l'esito di una contrattazione conclusa, i due concetti possono non coincidere. Poi, ha criticato la motivazione del tribunale federale per cui non può contestarsi il criterio di valutazione offerto dalla Procura perché è solo uno dei metodi possibili: «lo si può contestare, eventualmente, solo perché quel metodo manca di determinati fondamenti».

Infine, ha giudicato errata la statuizione del Tribunale federale secondo cui «l'inesistenza del metodo di valutazione del valore del corrispettivo di cessione/acquisizione delle prestazioni sportive di un calciatore possa legittimare l'iscrizione in bilancio di diritti per qualsiasi importo, svincolati da considerazioni inerenti l'utilità futura del diritto nonché elementi di coerenza della transazione». Una tale statuizione è pericolosa in quanto renderebbe legittima qualsiasi plusvalenza e introdurrebbe un'anarchia valutativa che nessun sistema (e quindi neanche quello federale) può tollerare.

Non è mancata anche una reprimenda al normatore federale: «appare infatti singolare che un ambito molto regolamentato, come quello calcistico, sia carente proprio questa disciplina che assume un ruolo di massima criticità nei bilanci. Questa regolamentazione assumerebbe valore anche in fase di controllo dei bilanci, portando a limitare alcune opinioni per certi aspetti troppo benevoli».

Malgrado tali critiche, la consapevolezza dell'inesistenza a livello di ordinamento federale, di criteri normativamente sanciti sulla scorta dei quali il giudice possa valutare la congruità o meno della valutazione economica effettuata dalle parti delle prestazioni economiche di un calciatore ha comunque indotto la Corte a confermare la decisione di primo grado.

Tuttavia, gli ulteriori e significativi elementi emersi nel corso della contestuale indagine condotta, in sede penale, sui medesimi fatti, dalla Procura della Repubblica di Torino, ha poi spinto la Procura federale a chiedere la revocazione di detta sentenza.

La Corte federale, ancora a Sezioni unite, con decisione del 30 gennaio 2023, n. 63²⁸, ha dichiarato ammissibile il ricorso per revocazione attribuendo rilevanza alle intercettazioni telefoniche e ambientali, non-

²⁸ In *figc.it*.

ché ai documenti di provenienza interna alla società Juventus, dapprima sconosciuti alla Procura federale. Per la Corte, gli elementi provenienti dall'indagine penale, tutti di "natura essenzialmente confessoria" erano idonei a provare non solo l'esistenza di un sistema collaudato della società torinese di scambi incrociati di calciatori con altre società sportive, finalizzati alla realizzazione di plusvalenze artificiali. Ma anche la piena consapevolezza, o quantomeno la conoscenza in via superficiale, da parte del *management* societario dell'artificiosità di tali operazioni. La Corte, quindi, ha concluso per la violazione dell'obbligo di osservanza delle norme federali, nonché dei doveri di lealtà, correttezza e probità di cui all'art. 4, comma 1 e all'art. 31 comma 1, e, per l'effetto, ha irrogato la sanzione dell'inibizione, da 16 a 30 mesi, per tutti i dirigenti sportivi e i componenti del Consiglio di amministrazione della Juventus, nonché disposto la penalizzazione di 15 punti in classifica a carico della Juventus da scontare nella stagione ancora in corso.

Nessuna sanzione è stata invece irrogata alle altre società calcistiche che pure avevano intrattenuto rapporti con la Juventus nella compravendita di calciatori *sub judice*.

I soggetti condannati e la società sportiva Juventus hanno presentato ricorso al Collegio di garanzia del CONI che, con la decisione a Sezioni unite n. 40, 8 maggio 2023²⁹, da un lato, ha respinto il ricorso in relazione alle condanne di inibizione per responsabilità diretta dei vertici societari con deleghe operative (il presidente Agnelli, il direttore sportivo Paratici, e i dirigenti Arrivabene e Cherubini), condanne che divenivano così definitive; dall'altro, rilevando alcune lacune motivazionali nella decisione della Corte federale con riguardo alla posizione dei componenti del CdA privi di delega operativa in ambito sportivo, rispetto ai quali la Corte si era espressa in termini di una generica, ma indimostrata, "consapevolezza diffusa", il Collegio di garanzia ha accolto il ricorso, annullando la decisione *in parte qua* e rinviando al giudice di secondo grado per una nuova valutazione in ordine alla posizione di questi ultimi.

In particolare, per il Collegio, nel valutare l'effettiva consapevolezza e quindi il coinvolgimento degli amministratori di una società calcistica quotata in Borsa, non può prescindere dalla differenza tra

²⁹ Sul tema, L. GIACOMARDO, *Il "caso Juventus" tra questioni processuali e lealtà sportiva*, in *Riv. dir. sport.*, 2023, 219 [nota a Coll. Gar. sport, Sez. un., 19 aprile 2023, n. 40 (dep. 8 maggio 2023)].

la gestione societaria e la gestione sportiva, differenza che si riverbera inevitabilmente nella diversa valutazione delle posizioni dei dirigenti, che hanno posto in essere le operazioni di natura sportiva, e degli amministratori, che in quelle operazioni non appaiono risultare coinvolti o pienamente consapevoli o informati, e che, comunque, non risulta vi abbiano partecipato.

La Corte federale avrebbe mancato di dimostrare l'effettiva partecipazione e/o la effettiva consapevolezza dei componenti del c.d.a. – con compiti di gestione societaria e non sportiva – in relazione alle operazioni di natura tipicamente sportiva contestate alla Juventus F.C. S.p.A., appunto le plusvalenze, e, quindi, la responsabilità personale di costoro in ambito sportivo per le descritte operazioni.

In particolare, sarebbe rimasto fuori dal necessario scrutinio della Corte, il ruolo e l'operato del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili che, ai sensi dell'art. 154 t.u.f., è tenuto ad attestare la piena corrispondenza dei documenti contabili societari, che ne attestano la corrispondenza alle risultanze documentali, ai libri ed alle scritture contabili.

Infine, rilevato che la misura della sanzione inflitta alla Juventus F.C. risultava determinata in relazione alle accertate violazioni anche degli amministratori senza delega, il venir meno della sanzione per questi ultimi si rifletteva anche su quella complessiva irrogata, rendendo necessaria una nuova valutazione dei giudici di secondo grado.

La Corte federale d'appello, in diversa composizione, con decisione 22 maggio 2023, n. 110, ancora a Sezioni unite³⁰, ha rivisto le proprie valutazioni sulla scorta dei principi ermeneutici indicati dal Collegio di garanzia. Si è concentrata, in primo luogo, sulla posizione dei consiglieri di amministrazione privi di delega operativa, rispetto ai quali ha valutato l'apporto causale alle operazioni di gestione sportiva contestate dalla Procura federale, alla luce dell'obbligo di agire informati che grava su di essi. Per essi, infatti, la Procura aveva ravvisato una "responsabilità da posizione" che viene maggiormente in rilievo in sede di approvazione dei bilanci.

Ebbene, la Corte ha concluso nel senso che, dal copioso materiale probatorio raccolto, non sono emersi "segnali d'allarme" idonei ad incidere negativamente sul dovere di agire informati dei componenti del c.d.a. della Juventus e ciò anche avuto riguardo al fatto che nelle

³⁰ In *figc.it*.

relazioni periodiche al bilancio o nelle altre informative al c.d.a., il Dirigente preposto alla predisposizione delle scritture contabili non ha mai sollevato criticità in merito alla presenza in bilancio delle poste oggetto di deferimento.

In altri termini, per la Corte, il materiale probatorio offerto non raggiunge lo *standard* probatorio richiesto per l'affermazione della responsabilità in ambito sportivo, seppure detto *standard*, come è noto, si attesti ad un livello inferiore rispetto ad altri ambiti processuali.

La Corte ha quindi prosciolto i componenti del c.d.a. privi di deleghe operative dalle accuse ad essi mosse.

In ragione di tale proscioglimento, la Corte ha dunque ridimensionato la sanzione sportiva inizialmente inflitta alla società Juventus, riducendo a dieci i punti di penalizzazione³¹.

È significativo evidenziare che la società Juventus ha invocato l'esimente, ovvero l'attenuante *ex art. 7 c.g.s. FIGC*³², rivendicando l'adozione, in data 28 maggio 2020, del modello di prevenzione e la nomina dell'organismo di garanzia. La disposizione codicistica richiamata, infatti, laddove consente al giudice sportivo di valutare l'adozione, l'idoneità, l'efficacia e l'effettivo funzionamento del modello di organizzazione, gestione e controllo, al fine di escludere o attenuare la responsabilità della società, rappresenta un altro punto di contatto tra la disciplina federale e quella ordinaria. Il modello di gestione cui si riferisce l'art. 7, infatti, che, se adeguatamente implementato, può consentire alla società sportiva di andare esente, in tutto in parte, dalle responsabilità ad

³¹ La vicenda ha valicato i confini nazionali e avuto ripercussioni anche in ambito europeo. Il 28 luglio 2023, infatti, è intervenuta la decisione della Prima Camera dello Uefa CFCB (95) che ha sancito la risoluzione del *Settlement Agreement* tra UEFA e Juventus F.C. del 31 agosto 2022, l'esclusione del *club* dalla Conference League e la condanna ad una rilevante sanzione economica.

³² In attuazione di tale ultima disposizione, il Consiglio Federale ha approvato le linee guida (C.U. 4 ottobre 2019, n. 131/L), dettando una serie di principi ai quali le società dovranno attenersi nell'adozione di c.d. "Modelli di prevenzione". Il rispetto delle linee guida consente di accertare un'assenza di colpa in capo alle società. Queste ultime dovranno, dunque, provare di aver attivato ed effettivamente, correttamente ed appropriatamente utilizzato un modello organizzativo ed un organismo di vigilanza, controllo e prevenzione tali, da consentire da un esame concreto della fattispecie un'esimente o attenuazione di responsabilità. Laddove adottato viene demandato agli organi di giustizia sportiva la verifica in concreto se il modello adottato e le relative cautele prese possano costituire un'esimente o un'attenuazione della responsabilità *ex art. 7 c.g.s. FIGC* (Cfr. App. fed., Sez. un., 17 gennaio 2022, n. 58, in *figc.it*; App. fed., Sez. un., 16 giugno 2022, n. 91, *ivi*).

essa ascritte, si ispira chiaramente al modello previsto dal d.lg. n. 231 del 2001³³ che ha introdotto nel nostro ordinamento il principio della responsabilità penale di società, enti e associazioni. Secondo quanto qui stabilito, infatti, la società non è soggetta a sanzione nell'ipotesi in cui abbia adottato e reso operativo un modello organizzativo di gestione e controllo idoneo a prevenire reati della specie di quello verificatosi³⁴.

La ricostruzione dell'intricata vicenda processuale che ha coinvolto la Juventus ci consente delle prime importanti considerazioni:

- anzitutto, si è avuta la conferma che le società di calcio professionistico quotate in borsa sono soggette non più soltanto alle regole, anche contabili, previste in ambito sportivo, ma a quelle dell'ordinamento generale e quindi anche ai principi contabili di cui al t.u.f. e a quelli definiti dalla Consob;

- non esiste, nel nostro ordinamento sportivo, una responsabilità da "mero contatto" (sul modello di quella civilistica "da contatto sociale"); la società non quotate non possono essere ritenute responsabili per il solo fatto di aver intrattenuto rapporti commerciali con la Juventus;

- occorre separare lo scrutinio di responsabilità del dirigente sportivo da quello degli amministratori, la cui consapevole partecipazione a tali operazioni fattizie deve essere valutata alla luce del t.u.f. che prevede un soggetto responsabile della predisposizione dei bilanci e contempla precisi obblighi, anche di informazione, in capo a questi;

- almeno sul piano della gestione societaria non è possibile considerare l'ordinamento sportivo e quello generale alla stregua di compartimenti stagni, non comunicanti; e questo vale non solo per lo scrutinio di responsabilità degli amministratori delle società calcistiche, le cui condotte saranno valutate anche alla luce dei principi generali di matrice civilistica in tema di responsabilità degli amministratori di società (si veda la rilevanza, anche in questo caso, dell'obbligo di essere informati); ma anche per la valutazione di responsabilità della società, per la cui condotta assumeranno rilievo le circostanze attenuanti positivate

³³ D.lg., 8 giugno 2001, n. 231 recante «Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300».

³⁴ Per completezza, tale esimente è stata ritenuta inammissibile nel caso della Juventus, ma per ragioni di ordine processuale, essendo intervenuto il giudicato di condanna in sede sportiva nei confronti del Presidente e dei Consiglieri muniti di delega. Malgrado ciò, la Corte, in un *obiter*, non manca di esprimere perplessità sull'efficacia del modello adottato dalla società attesa la gravità dei fatti contestati.

sì, dal codice di giustizia sportiva, all'art. 7, ma di chiara ed evidenze derivazione general-penalistica. Tale esimente "sportiva", infatti, è stata mutuata dal normatore federale dal d.lg. n. 231 del 2001 che, appunto, disciplina l'esimente di responsabilità penale e amministrativa per le società che abbiano adottato un modello operativo e gestionale (MOG) idoneo a prevenire reati della stessa specie di quello commesso.

- il principio di lealtà e probità di cui all'art. 4 c.g.s. FIGC va inteso in senso più ampio di quello tradizionalmente inteso come correttezza nell'esercizio delle attività meramente sportive; anche un bilancio inattendibile perché inquinato da operazioni fasulle viola quel grado specifico di lealtà che deve essere richiesto ad una società sportiva, a maggior ragione ove essa abbia deciso di quotarsi in Borsa.

7. *L'intervento urgente del legislatore sul tema delle plusvalenze*

L'imbarazzo creato dalla vicenda che ha riguardato la Juventus ha indotto il legislatore nazionale ad intervenire, con lo strumento della decretazione d'urgenza, a disincentivare il ricorso alle plusvalenze fittizie nel mondo del calcio, modificandone il regime fiscale.

E così, nel decreto-legge 22 giugno 2023 n. 75, convertito, con modificazioni dalla L. 10 agosto 2023, n. 112, invero dedicato ad altro, all'art. 33, è stato inserito il principio contabile per cui, per le società sportive professionistiche, in caso di cessione dei diritti alla prestazione di un calciatore, la rateizzazione delle imposte in quote costanti è consentita soltanto se il giocatore resta in portafoglio almeno per due anni (e non più un solo anno, come era in precedenza; ed invece dei tre anni previsti per tutte le altre imprese) e "*solo per la quota parte proporzionalmente corrispondente al corrispettivo in denaro*", vale a dire soltanto per quanto versato *cash* per il trasferimento del bene giocatore, così disincentivando la formazione di plusvalenze solo teoriche create con il lievitare dei cartellini. Ne consegue che le plusvalenze generate dallo scambio di giocatori senza passaggio di denaro producono l'effetto indiretto di aumentare il reddito della società cedente dell'esercizio in corso, non potendo essere ripartite in quote uguali nei cinque esercizi successivi.

In buona sostanza, quindi, è stato modificato il regime fiscale agevolato di cui hanno goduto le società sportive professionistiche, che d'ora in poi dovranno pagare sin da subito l'intera cifra legata alle imposte sulla plusvalenza in caso di cessione di un giocatore dopo una sola

stagione di militanza nel *club* (mentre potranno continuare a diluire in quote uguali, in cinque anni, l'importo pagato in caso di cessione dalla seconda stagione in poi). In ogni caso, la rateizzazione sarà consentita soltanto nel caso di plusvalenza derivante da uno scambio di giocatori con corrispettivo in denaro, dovendo in caso contrario (ad esempio, nell'ipotesi di permuta) le relative imposte essere, ancora una volta, versate interamente nell'anno in cui è stato effettuato il trasferimento del giocatore³⁵.

8. *La nuova Autorità di controllo dell'equilibrio economico-finanziario delle società sportive professionistiche*

L'inadeguatezza del sistema di controllo definito a livello federale, rimarcata anche dalla Corte federale d'appello nelle sentenze qui analizzate, ha poi indotto il legislatore nazionale, di fatto, ad avocare a sé l'attività di controllo. Infatti, con il d.l. 31 maggio 2024, n. 71³⁶ ha inteso istituire la Commissione indipendente per la verifica dell'equilibrio economico e finanziario delle società sportive professionistiche, competente a vigilare «sulla legittimità e regolarità della gestione economica e finanziaria delle società sportive professionistiche partecipanti

³⁵ Per un primo commento sulla riforma delle plusvalenze delle società sportive professionistiche, si veda il contributo di G. NIGRO, *Riforma sport: le nuove regole su plusvalenze e giustizia sportiva per le società*, disponibile sul sito *altalex.it*.

³⁶ Trattasi del d.l. 31 maggio 2024, n. 71, recante «disposizioni urgenti in materia di sport, di sostegno didattico agli alunni con disabilità, per il regolare avvio dell'anno scolastico 2024/2025 e in materia di università e ricerca», convertito con l. 29 luglio 2024, n. 106, intervenuto a modificare il d.lg. 28 febbraio 2021, n. 36, inserendo l'art. 13 *bis*, rubricato giustappunto «Commissione indipendente per la verifica dell'equilibrio economico e finanziario delle società sportive professionistiche». Tale Commissione presenta tutti i tratti caratteristici di un'Autorità amministrativa indipendente. È infatti previsto che renda conto della propria attività attraverso una relazione annuale al Parlamento e al Governo (comma 5). È dotata di autonomia regolamentare, organizzativa, amministrativa, patrimoniale, contabile e finanziaria, opera con indipendenza di giudizio e di valutazione ed è organo collegiale, composto da un presidente e sei componenti, nominati con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o dell'Autorità politica delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze (comma 6). È previsto un contributo annuale, a carico delle Federazioni interessate, per le spese di funzionamento della stessa (comma 11). La durata del mandato, per il presidente e per i componenti diversi da quelli di diritto, è di sette anni, a decorrere dall'insediamento, senza possibilità di conferma (comma 6).

ai campionati relativi a discipline di sport di squadra al fine di verificare il rispetto dei principi di corretta gestione, il mantenimento dell'equilibrio economico e finanziario e il funzionamento dei controlli interni» (cfr. art. 13 *bis*, comma 2). Alla medesima Commissione sono altresì attribuiti non meglio precisati poteri di certificazione della regolarità della gestione economica e finanziaria delle società sportive professionistiche, da esercitarsi mediante la resa di pareri obbligatori alle Federazioni interessate per l'adozione dei provvedimenti di competenza concernenti l'ammissione, la partecipazione e l'esclusione dalle competizioni professionistiche, e di ogni altro provvedimento conseguente.

Il prosieguo della lettura del decreto-legge fa emergere il chiaro tentativo del Governo di sollevare la COVISOC dalle sue attuali competenze. Alla Commissione, infatti, è attribuito il compito di verificare la correttezza e la congruità dei documenti societari «sulla base delle prescrizioni contenute nei regolamenti federali di riferimento»; in caso di violazione di queste, indicherà le misure correttive e riparatrici. La correttezza della documentazione contabile societaria verrà valutata anche con riguardo alle disposizioni civilistiche, ma qui facendo salve le competenze specifiche della Consob per le società quotate.

Anche la rassegna delle altre competenze attribuite alla Commissione fa pensare ad una chiara esautorazione di funzioni a danno della COVISOC. Alla Commissione, infatti, è attribuita la verifica della «documentazione prevista dalla normativa federale ai fini del rilascio della licenza nazionale per la partecipazione alle competizioni, sulla base delle prescrizioni contenute nei regolamenti federali emanati dalle Federazioni sportive nazionali di riferimento in conformità ai principi degli organismi sportivi internazionali competenti»; verifica che esiterà, anche qui, in un parere alle Federazioni interessate sulla correttezza contabile della documentazione, parere da rendersi, in ogni caso, almeno 30 giorni prima dell'inizio della rispettiva stagione sportiva.

Infine, anche alla Commissione, come prima alla COVISOC, sono riconosciuti il potere di chiedere documenti e informazioni alle società attenzionate, di convocarne i vertici (gestionali e di controllo), di effettuare verifiche e ispezioni presso le sedi delle società; nonché, attribuzione di non poco significato, la facoltà di convocare i responsabili delle Federazioni sportive nazionali allo scopo di acquisire documenti e informazioni ritenute rilevanti.

Dunque, la nuova Commissione è dotata di significativi poteri di controllo sulla gestione economico-finanziaria dei *club* professionistici

(tutti, non solo quelli calcistici), cui sono associati anche importanti poteri di intervento, più penetranti di quelli riconosciuti alla COVISOC. Se questa, infatti, poteva segnalare eventuali criticità al Presidente della Federazione affinché adottasse gli interventi ritenuti più opportuni, la nuova Commissione potrà indicare già le misure “correttive” e “riparatrici”, anche se non è chiaro con quale grado di vincolatività per i destinatari.

Ma la novità principale riguarda la *governance* del nuovo Organismo di controllo, rimessa integralmente al Governo che nominerà il Presidente e quattro dei sei componenti, solo due dei quali in una rosa di nominativi indicati dalla FIGC. Gli altri due componenti, di diritto, sono il presidente dell’INPS e quello dell’Agenzia delle entrate. Si assiste, quindi, a una chiara esternalizzazione dalla FIGC dell’attività di controllo sulla gestione finanziaria dei *club* professionistici³⁷.

Nella relazione illustrativa al decreto-legge si legge espressamente che l’esigenza sottesa a tale intervento è quella che «l’organo deputato ai controlli sulle società professionistiche per l’emissione del parere sull’ammissione di queste ai campionati sia indipendente e resti estraneo al Consiglio federale».

9. *Considerazioni finali*

Ciò che emerso da queste brevi note è che non sono certo le regole a mancare. Le società di calcio professionistiche, infatti, sono soggette a un numero impressionante di prescrizioni: la progressiva assimilazione alle altre imprese ne ha determinato la soggezione non solo a quelle sportive, ma anche a quelle dell’ordinamento generale. Lo “statuto” delle società calcistiche, infatti, è etero-integrato da tante altre disposizioni speciali che tengono conto della loro peculiarità. Se poi sono *club*

³⁷ È questo sicuramente l’aspetto più problematico che ha accompagnato l’istituzione della nuova Commissione. Il presidente della FIGC, nell’audizione tenuta il 18 giugno 2024 innanzi alla commissione parlamentare competente della Camera dei deputati, ha evidenziato come l’iniziativa governativa risulti «chiaramente non in linea con il principio di autonomia dello sport». In particolare, il nuovo Organismo «si andrebbe a sovrapporre ai controlli che necessariamente devono essere interni alla Federazione» e «si troverebbe a poter sindacare le scelte imprenditoriali di società naturalmente inserite in un ordinamento autonomo addirittura indicando misure correttive e riparatrici».

quotati in borsa, sono sottoposti ad ulteriori regole e forme di controllo allo scopo di tutelare l'affidabilità dei mercati e la fiducia degli investitori. Se, infine, sono *club* licenziatari UEFA (vale a dire che partecipano alle competizioni europee), devono rispettare anche i rigidi parametri del *Financial fair play* (cd. FFP).

Il problema, quindi, è l'adeguatezza dell'attuale sistema dei controlli che non sempre si sono dimostrati idonei ad intercettare, per tempo, le criticità del sistema e quindi a prevenirne le conseguenze deleterie per la leale competizione sportiva. Il *timing*, nel calcio, è infatti fondamentale. Si pensi al valzer delle penalizzazioni inflitte alla Juventus in séguito alla decisione delle Sezioni unite, che nel corso della stagione 2022/23 furono irrogate, tolte e modificate più volte, creando grandi incertezze sulla classifica del campionato di serie A. Tant'è che il legislatore ha ritenuto di intervenire a porre rimedio, con il decreto del d.l. 22 giugno 2023, n. 75, convertito con la legge del 10 agosto 2023, n. 112, stabilendo che le penalità inflitte sono applicabili «solo una volta esauriti i gradi della giustizia sportiva» e che le Federazioni devono attivarsi a favorire la formazione del giudicato prima della scadenza del termine per l'iscrizione al campionato successivo a quello sulla cui classifica va ad incidere la penalizzazione³⁸.

Discorso a parte, quello per le plusvalenze. Qui le Sezioni unite della Corte federale d'appello hanno ravvisato una lacuna regolamentare invitando il normatore federale ad intervenire a colmarla e a fornire parametri certi sulla scorta dei quali gli stessi giudici possano effettuare le loro valutazioni di congruità. La problematica è reale e, da un lato, sconta la difficoltà oggettiva di definire il valore reale di un calciatore o di stabilire un parametro di riferimento attendibile. Tant'è che la FIFA ha annunciato la messa a punto di un algoritmo per la definizione di tale valore³⁹. Dall'altro lato, non può trascurarsi che nelle libere negoziazioni tra soggetti privati sono i contraenti a fare il prezzo e non può

³⁸ Cfr. art. 34, d.l. 22 giugno 2023, n. 75, convertito in l. 10 agosto 2023, n. 112.

³⁹ Tuttavia, a quanto qui consta, non risulta che la FIFA sia andata al di là dei proclami. Tanto ad ulteriore riprova della difficoltà nel mettere a punto un sistema idoneo a definire, in modo oggettivo, il valore di un calciatore. Era il dicembre 2021 quando la stampa riportò la dichiarazione del presidente della FIFA, Infantino, rilasciata nel corso di un'intervista a Report, che rilanciava l'idea di un algoritmo per dare «il valore di ogni calciatore nel mondo». Inoltre, sempre Infantino, parlava anche dell'istituzione di una *Clearing House*, una camera di compensazione, attraverso cui dovrebbero passare tutte le somme versate per i trasferimenti dei calciatori e per le provvigioni agli agenti, così da

esservi spazio per un intervento correttivo sul regolamento contrattuale da parte di un giudice.

Ad avviso di chi scrive, più che inseguire affannosamente (e, presumibilmente, invano) il parametro ideale per definire il valore di un calciatore, bisognerebbe intervenire sui meccanismi che, specie nel corso di questi ultimi anni, hanno favorito o incentivato il ricorso a queste forme di artifici contabili, neutralizzando gli effetti positivi che i *club* si aspettano di ricevere dal ricorso a tali operazioni.

Sotto questo profilo, non mancano le proposte in dottrina. Se lo scopo perseguito dai *club* attraverso le plusvalenze è quello di creare fittiziamente un “valore” da iscrivere a bilancio, si potrebbe, ad esempio, puntare alla sterilizzazione almeno parziale delle operazioni c.d. “a specchio” computando in bilancio solo la componente rispetto alla quale esiste un esborso finanziario, al netto della compensazione. Ancóra, potrebbero essere introdotte delle soglie di allerta il cui superamento comporterebbe che l’operazione sia considerata abusiva o persino illecita. Ad esempio, un corrispettivo superiore a una definita percentuale della media dei valori desumibili da *database* certificati, identificati dalle federazioni nazionali⁴⁰.

Inoltre, bisognerebbe intervenire a contenere l’effetto distorsivo determinato dalle stringenti regole del *fair play* finanziario introdotte in ambito UEFA⁴¹ che hanno finito per incentivare il ricorso alle plusvalenze fittizie. La regola del pareggio di bilancio (o *break even rule*), cardine centrale della disciplina, che si proponeva l’obiettivo ultimo di favorire forme di auto-sostentamento per le società di calcio professionistiche, non più dipendenti da sistematici apporti di liquidità da parte di soggetti terzi, prevedeva che, per ciascun triennio (c.d. periodo di

garantire che i pagamenti avvengano in maniera trasparente. Tra le tante fonti, si veda: *corriere.it*, 21 dicembre 2021.

⁴⁰ F.R. FIMMANÒ, *Le “plusvalenze”*, cit., 18. L’a., nel suo contributo, richiama un’altra proposta interessante, quella di A. ZAPPI, *Anche per le plusvalenze “a specchio” del calcio servirebbe un visto*, in *ipsoa.it*, secondo il quale bisognerebbe introdurre, anche nel calcio, l’obbligo di visti di conformità preventivi già previsto per minimizzare le operazioni fraudolente in campo edilizio. «Non sembrerebbe inutile ipotizzare la stessa cosa anche per il rispetto della legge nelle fatturazioni e nei bilanci societari del mondo del calcio, introducendo un visto professionale preventivo (e delle autorità sportive) di ragionevolezza e congruità sulle “operazioni a specchio”».

⁴¹ Per un inquadramento sul *fair play* finanziario UEFA, si veda F. DI GIROLAMO, *Il fair play finanziario nella giurisprudenza della corte arbitrale dello sport*, in *Riv. dir. sport.*, 2019, 405 ss.

monitoraggio), le società potessero registrare al massimo perdite di esercizio per 5 milioni di euro. Perdite maggiori – comunque non eccedenti il tetto massimo di 30 milioni di euro – erano consentite esclusivamente nel caso queste venissero ripianate prontamente (e, cioè, nel medesimo periodo di monitoraggio) mediante aumenti di capitale da parte dei soci e/o da parti correlate.

Ebbene, è stato osservato che l'introduzione di tale regola, invero già piuttosto ambiziosa se non addirittura irrealistica, ha generato significative esternalità negative, scatenando un ricorso compulsivo alle operazioni a specchio. Alla pressione nel raggiungere i *target* economico-finanziari stabiliti dall'UEFA, i *club* che partecipano alle competizioni europee hanno risposto con comportamenti opportunistici ricorrendo a politiche di bilancio illecite (*in primis*, attraverso plusvalenze gonfiate), con la conseguenza che la compra-vendita di calciatori, da sempre centrale per il miglioramento delle *performance* sportive (e quindi in una dinamica fisiologica), appare sempre più guidata dalla necessità di migliorare le *performance* economiche (dunque in una dinamica "patologica")⁴².

L'UEFA ha cercato di correggere le storture del suo primo modello di FFP, licenziando, nel 2023, il nuovo regolamento sulla sostenibilità finanziaria dei *club*⁴³ che ha senz'altro il merito di superare la regola

⁴² M. BONACCHI, F. CIAPONI, A. MARRA e R. SHALEV, *The Consequences of Accounting-Based Regulation: Real Effects on European Football Players Transfer Market*, su *papers.ssrn.com*. Lo studio, articolato sull'analisi delle campagne trasferimenti e dei bilanci delle società partecipanti a campionati di "serie A" delle cinque principali leghe europee (Inghilterra, Spagna, Germania, Italia e Francia) nel periodo dal 2008 al 2018, ha evidenziato come l'incentivo più forte a generare plusvalenze opportunistiche sia riconducibile alla necessità di raggiungere il pareggio di bilancio. L'analisi definisce come «sospette» le squadre che in un determinato anno non sarebbero riuscite a superare la *break-even rule* senza l'aiuto delle plusvalenze da trasferimento, e che sono invece «in regola» per effetto di queste. Ebbene l'analisi dimostra anche che, mentre prima dell'introduzione del FFP, la percentuale di imprese sospette era simile per le squadre UEFA e non-UEFA, rispettivamente del 29 e 26 per cento, dopo l'introduzione del FFP, le squadre Uefa che fanno maggiore ricorso alle plusvalenze. Infine, operando un confronto tra i dati *pre* e *post* l'introduzione del FFP, lo studio ha altresì evidenziato come il profitto medio da trasferimento (la plusvalenza registrata in bilancio), sia cresciuta, per i soli *club* UEFA, di 2,7 volte (da 2,68 a 7,26 milioni), con un picco di più di 4 volte (da 2,12 a 9,2 milioni), nel caso di operazioni concluse con scambi di giocatori (le c.dd. operazioni a specchio). Per una sintesi degli esiti dello studio, si veda: *lavoce.info*.

⁴³ UEFA *Club Licensing and Financial Sustainability Regulations*. Il nuovo Regolamento UEFA sulle licenze per *club* e sulla sostenibilità finanziaria, approvato dal

del “pareggio di bilancio”, invero poco adattabile al modello d’impresa calcistica, a favore di quella dell’equilibrio di bilancio, tenendo conto delle diverse fasi – avverse o favorevoli – del ciclo sportivo. La soglia di tolleranza del *deficit*, infatti, è stata elevata dai 30 milioni di euro nel triennio a 60 milioni (che possono raggiungere anche i 90 milioni per i *club* più virtuosi, senza debiti).

Sul fronte delle plusvalenze, invece, allo scopo di neutralizzare gli effetti (solo apparentemente) benefici per i bilanci, il nuovo Regolamento ha introdotto la regola per cui, in caso di operazioni a specchio, opera una presunzione di “piena parità di valore” tra i calciatori scambiati, per cui il calciatore acquisito sarà iscritto nelle scritture contabili allo stesso valore di bilancio di quello ceduto⁴⁴. Solo nell’ipotesi di uno scambio di calciatori con saldo in denaro, l’importo monetario effettivamente versato potrà essere iscritto come plusvalenza. È prevista la possibilità per i *club* di dimostrare la differenza di valore tra i giocatori scambiati che, quindi, anche in assenza di movimentazioni di denaro, lo scambio ha generato una plusvalenza. Ma francamente un’operazione del genere

Comitato Esecutivo nel giugno 2023, ha introdotto altre interessanti regole. Sul piano dei costi, per la prima volta i *club* sono soggetti a un tetto massimo sui costi globali della società (e non più sui soli ingaggi dei calciatori): la nuova regola, infatti, limita la spesa per stipendi di giocatori e allenatori, trasferimenti e compensi agli agenti al 70 per cento delle entrate del *club*. Le nuove soglie vengono applicate progressivamente: 90 per cento nella stagione 2023/24, 80 per cento nella stagione 2024/25 e tetto permanente del 70 per cento a partire dal 2025/26. Le violazioni comportano sanzioni pecuniarie e misure sportive. Il monitoraggio sul rispetto delle nuove regole è affidato a un nuovo organismo, l’Organo di Controllo Finanziario dei Club UEFA (CFCB), più vicino a un soggetto giurisdizionale che ad un’*Authority* che, attraverso un monitoraggio a cadenze regolari, supervisiona l’applicazione delle norme sulla sostenibilità finanziaria, decidendo sull’ammissibilità o meno dei *club* alle competizioni UEFA. L’organo è composto da una prima sezione e da una sezione d’appello, con un rispettivo presidente e indipendenti l’una dall’altra. Le sue decisioni possono essere impugnate solo dinanzi al Tribunale Arbitrale dello Sport (CAS) di Losanna (Svizzera).

⁴⁴ Il principio è contenuto al punto G.3.5 del Regolamento UEFA, disponibile solo in lingua inglese. Di séguito, si riporta una traduzione di cortesia del passaggio più rilevante: «in linea di principio, nel calcolo dell’utile derivante dalla cessione della registrazione del giocatore in uscita, i proventi non possono superare il valore contabile netto del costo della registrazione del giocatore nei bilanci del richiedente della licenza, adeguato per tenere conto di eventuali pagamenti netti in contanti effettuati nell’ambito dell’operazione di scambio. Inoltre, i costi di registrazione del giocatore in entrata devono essere capitalizzati al massimo al valore contabile del giocatore in uscita, adeguato per tenere conto di eventuali pagamenti netti in contanti effettuati dal *club* nell’ambito dell’operazione di scambio».

appare irrealistica: difficile immaginare che, in uno scambio, un *club* accetti di cedere un calciatore dal valore superiore rispetto a quello del calciatore acquisito, con ciò acconsentendo a generare una *minus* valenza.

La direzione imboccata, tanto dal legislatore nazionale, quanto dall'UEFA, sembra quella giusta. Specie sul tema delle plusvalenze, infatti, il sistema attuale si è mostrato inadeguato: ben vengano, quindi, regole contabili più accorte e sistemi di controllo meno autoreferenziali, se più efficaci. Nella consapevolezza, però, che l'equilibrio finanziario, che garantisce la sostenibilità del sistema e, in definitiva, la regolarità delle competizioni, non può rappresentare il fine ultimo; deve piuttosto essere lo strumento per il raggiungimento dell'unico vero obiettivo, l'equilibrio competitivo, così che, a vincere, non sarà sempre la squadra più indebitata, ma quella che utilizza esclusivamente i propri mezzi, senza fare affidamento sull'intervento salvifico del proprietario o del socio di maggioranza «mecenate» che sistematicamente ripiani le perdite della squadra.

Finito di stampare nel mese di dicembre 2025
dalla *Grafica Elettronica* - Napoli

Il contributo costituisce il secondo volume realizzato nell'ambito del progetto di ricerca SPORTAGE – *Sustainable Policies and Organization for a Revolutionary Transition: Accountability, Growth and Equality* (Prin 2022), dedicato alla dimensione giuridica dello sport, al quale hanno collaborato l'Università degli Studi di Firenze, l'Università degli Studi di Napoli Federico II e l'Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli”.

Nello specifico, l'unità operativa dell'Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli” ha rivolto l'attenzione ai profili della giustizia, della finanza pubblica e dell'impresa nel fenomeno sportivo.

È possibile rinvenire questa linea di ricerca negli atti dei Convegni raccolti nel volume, riportati in ordine cronologico. Gli incontri di studio organizzati dall'unità campana, così come quelli delle altre, infatti, hanno rappresentato uno strumento di confronto, d'indagine e collezione dei risultati, testimoniando il contributo di illustri relatori sui temi affrontati, a dimostrazione di un approccio interdisciplinare, che ha coniugato aspetti teorici e pratici del diritto.