

Riforma del terzo settore e attuali assetti societari delle imprese sportive: propositi e spropositi del legislatore

Attualmente è consentito lo scopo di lucro alle società sportive professionistiche, ma non a quelle dilettantistiche. Nel corso di pochi mesi, il legislatore ha dapprima introdotto una disciplina per le “società sportive dilettantistiche lucrative”, con la legge di bilancio 2018, per poi abrogarla, con il c.d. “Decreto Dignità”. Nel saggio, distinte le regole dello sport professionistico da quello dilettantistico, si afferma per quest’ultimo l’esigenza di un modello lucrativo di organizzazione dell’impresa per favorire nuovi investimenti nel settore, emersione di utili, nuove entrate per il Fisco. Da qui la necessità di valutare con più attenzione la novella legislativa frettolosamente abrogata, constatarne i limiti e proporre, oggi, una riforma diretta ad una rivisitazione sistematica delle norme – attualmente contenute in fonti diverse con problemi di coordinamento – attraverso la formazione di un Testo Unico dello Sport.

Currently, profit is allowed for professional sports clubs, but not for amateur clubs. In a few months, the legislator first introduced a regulation for lucrative amateur sports clubs (“società sportive dilettantistiche lucrative”), with the budget law 2018, and then repeal it, with the “Decreto Dignità”. In the essay, distinguished the rules of professional sport from the amateur one, the

latter affirms the need for a lucrative model of organization of the enterprise to favor new investments in the sector, surfacing of profits, new income for taxation. Hence the need to assess more carefully the hastily repealed legislative novel, confirm the limits and propose, today, a reform aimed at a systematic review of the rules – currently contained in different sources with coordination problems – through the formation of a Consolidated Text of Sport Law.

Sommario: 1. La temporanea riforma delle imprese sportive dilettantistiche: novelle legislative e repentine abrogazioni. — 2. Le imprese sportive nel campo professionistico: evoluzione legislativa e peculiarità settoriali. — 3. Lo svolgimento di attività di impresa in ambito sportivo dilettantistico: variazioni o svarioni del legislatore? — 4. La breve storia delle società sportive dilettantistiche lucrative: nascita e morte di un modello organizzativo. — 5. I diversi ambiti normativi delle imprese sportive: nuove prospettive di riforma. — 6. Il valore di una disciplina ponderata: proposta di un testo unico dello sport.

764

1. - La temporanea riforma delle imprese sportive dilettantistiche: novelle legislative e repentine abrogazioni.

Da tempo sono presenti una pluralità di strutture associative destinate allo svolgimento e organizzazione di attività sportive, recentemente oggetto di importanti interventi legislativi. Il legislatore ha inizialmente introdotto le *società sportive dilettantistiche lucrative* (di seguito anche con l'acronimo S.s.d.l.) con la l. 27 dicembre 2017, n. 205 (*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020*), in stretta sintonia con un'ampia serie di riforme, dirette a riordinare più in generale gli enti del c.d. terzo settore, con il preciso intento di promuovere l'autonoma iniziativa dei privati nello svolgimento di diverse attività considerate di interesse generale ¹. Successivamente, il d.l. 12 luglio 2018, n.

¹ Sul rilievo economico che ha assunto da tempo il terzo settore, S. D'ACUNTO, *Il terzo settore nelle moderne economie di mercato*, in S. DE MARCO-A. GUASCO (a cura di), *Diritto ed economia. Fra tradizione e nuove esigenze di tutela della persona e del mercato*, Torino, 2017, 185 ss. ed ivi riferimenti.

87, conv. in l. 9 agosto 2018, n. 96, ha abrogato le stesse norme, introdotte pochi mesi prima, che consentivano lo scopo di lucro nello svolgimento di attività di impresa nel settore dilettantistico. Questo stravagante atteggiamento del legislatore, dovuto, per la verità, al cambio di scenario politico dopo le ultime elezioni e alla formazione del nuovo governo, merita approfondimento.

Il tema delle imprese sportive senza scopo di lucro può essere affrontato da un punto di vista generale e sistematico, considerando i numerosi casi nella legislazione speciale di s.p.a. che non devono perseguire o possono non perseguire uno scopo di lucro almeno soggettivo, anche se, nel caso delle imprese sportive, la scelta attiene ai requisiti per ottenere particolari benefici. Il tema, però, può essere esaminato specificamente nell'ambito delle imprese rientranti nel terzo settore, recentemente riformato, in cui è predominante il numero di soggetti che svolgono attività destinate ad offrire servizi nel campo dello sport per dilettanti. Ciò richiede una particolare attenzione nel distinguere questo settore da quello professionistico, dove da tempo sono concentrati gli interessi di molti imprenditori.

Il terzo settore, infatti, si compone di organizzazioni di natura privata che perseguono finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale promuovendo e realizzando attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi². Il significativo problema di chi opera nel terzo settore è stato da sempre quello di ottenere finanza necessaria allo svolgimento di tali attività³. Il c.d. cinque per mille — ossia la quota dell'imposta I.R.P.E.F., che lo Stato italiano ripartisce per dare sostegno ad enti che svolgono attività socialmente rilevanti — rappresenta una forma di finanziamento delle organizzazioni “non profit”, ma non può essere la sola. Occorre, perciò, una seria rivisitazione degli assetti finanziari degli enti per consentire lo svolgimento di tali attività, coinvolgendo l'interesse anche dei privati.

² Sulle affinità e diversità tra enti non *profit*, imprese sociali e imprese socialmente responsabili, fra molti, G. CONTE, *L'impresa responsabile*, Milano, 2018, 67 ss.

³ Sul finanziamento come nodo cruciale del risultato di organizzazioni produttive caratterizzate dal vincolo a non remunerare la partecipazione al capitale di impresa, fra molti, A. ALBANESE-S. D'ACUNTO, *I problemi di accesso al credito delle cooperative sociali*, Napoli, 2009, 39 ss.

Il legislatore dal 2016 è intervenuto in modo incisivo. La riforma del terzo settore è stata introdotta nel nostro ordinamento con la l. 6 giugno 2016, n. 106, e la conseguente approvazione di quattro decreti legislativi, con rilevanti riflessi anche per lo svolgimento di attività economiche sportive: i) d.lgs. 6 marzo 2017, n. 40 (*Istituzione e disciplina del servizio civile universale a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016 n. 106*); ii) d.lgs. 3 luglio 2017, n. 111 (*Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettera c) e d) della legge 6 giugno 2016 n. 106*); iii) d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 (*Revisione della disciplina in materia di impresa sociale a norma dell'articolo 2, comma 2 lettera c) della legge 6 giugno 2016 n. 106*); iv) d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (*Codice del Terzo settore a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b) della legge 6 giugno 2016, n. 106*)⁴.

Orbene, non è un caso che in tutti i provvedimenti legislativi menzionati venga indicata l'attività di organizzazione e gestione delle attività sportive. Il primo provvedimento (d.lgs. n. 40 del 2017), nell'istituire il servizio civile universale (cui possono accedere i giovani tra i 18 e i 28 anni per un periodo compreso tra gli otto ed i dodici mesi), indica, tra i settori di intervento, *l'educazione e promozione culturale dello sport* (art. 3, lett. e). Il secondo (d.lgs. n. 111 del 2017) prevede che tra i soggetti potenzialmente destinatari della contribuzione del "cinque per mille" ci siano anche le *associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal Comitato olimpico nazionale italiano a norma di legge che svolgono una rilevante attività di interesse sociale* (art. 3, comma 1, lett. e)⁵. Il terzo (d.lgs. n. 112 del 2017) include, tra le attività di interesse generale esercitabili dall'impresa so-

⁴ Il Codice del Terzo settore (d.lgs. n. 117 del 2017) è stato modificato dal d.lgs. 3 agosto 2018, n. 105, con disposizioni integrative e correttive del Codice medesimo. In attuazione della legge delega n. 106 del 2016 sul terzo settore (ed in particolare l'art. 1, comma 7), inoltre, è stato approvato il d.lgs. 20 luglio 2018, n. 95, riguardante le disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 112 del 2017 in materia di impresa sociale.

⁵ Possono accedere al beneficio di partecipare al riparto del "cinque per mille" le associazioni nella cui organizzazione è presente il settore giovanile e che sono affiliate a una Federazione sportiva nazionale o a una disciplina sportiva associata o a un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I. Inoltre, le associazioni devono svolgere prevalentemente una delle seguenti attività: avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni; avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni; avviamento alla pratica sportiva nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

ziale, l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche (art. 2, comma 1, lett. u); espressione ripresa dal quarto decreto (d.lgs. n. 117 del 2017), all'art. 5, comma 1, lett. t), nell'ambito di un elenco di 26 attività di interesse generale, esercitate in via esclusiva o principale dagli enti del terzo settore, diversi da imprese sociali⁶. Ciò implica un approccio diverso verso le imprese sportive rispetto al passato, per la rilevanza che esse hanno assunto anche nel settore dilettantistico.

Il motivo per cui, malgrado l'assenza di un espresso riferimento allo sport – nelle diverse accezioni riconosciute a tale termine⁷ – da parte della Carta Costituzionale tra i diritti fondamentali (in parte risolvibile con il richiamo alla tutela della salute di cui all'art. 32 Cost.)⁸, l'attività economica finalizzata allo svolgimento dello sport rientri a pieno titolo in tutti i recenti provvedimenti legislativi, sopra menzionati, è facilmente spiegabile⁹. Lo sport, oltre a migliorare il benessere dei singoli individui che lo praticano con effetti sulla loro produttività¹⁰, assolve la funzione di aggregatore sociale in sintonia con il principio contenuto nell'art. 2 Cost., diretto a favorire tutte le istanze di libertà del singolo o delle formazioni sociali “ove si svolge la sua personalità”, per il soddisfacimento di bisogni non solo culturali ma anche ricreativi¹¹.

⁶ Cfr. C. DE STEFANIS-A. QUERCIA, *Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive (SSD)*, X ed., Santarcangelo di Romagna (RN), 2018, 41 ss.

⁷ Per una tradizionale classificazione di diverse categorie di giochi sportivi (e delle attività correlate allo sport, come le scommesse), C. BARBARITO MARANI TORO, *Sport*, in *Nss. D.I.*, XVIII, Torino, 1971, 42 ss. ed ivi riferimenti.

⁸ Nella Costituzione spagnola, vi è un espresso richiamo al termine *deporte*: A. CANDUCCI, *La giustizia sportiva in Spagna*, in M. COLUCCI-S. CIVALE (a cura di), *La giustizia sportiva internazionale e comparata*, I, Nocera Inferiore, 2015, 507 ss.

⁹ Sulla diffusione dello sport e sulla formazione di un ordinamento sportivo nell'ambito di una pluralità di ordinamenti giuridici, M. SANINO-F. VERDE, *Il diritto sportivo*, IV ed., Vicenza, 2015, 9 ss.

¹⁰ Non è un caso che lo sviluppo delle attività sportive in Giappone avvenga nelle aziende, in cui vengono svolte attività ricreative, tanto che spesso le squadre non sono altro che articolazioni aziendali di imprese: in proposito, T. YAMAZAKI-A. CONI, *La giustizia sportiva in Giappone*, in *La giustizia sportiva internazionale*, cit., 419 ss.

¹¹ Utile è qui il richiamo all'art. 1 della proposta di legge n. 1680 presentata il 10 ottobre 2013 (Disposizioni per il riconoscimento e la promozione della funzione sociale dello sport nonché delega al Governo per la redazione di un testo unico delle disposizioni in materia di attività sportiva): «la Repubblica, in coerenza con i principi stabiliti dall'art. 165 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea e in attuazione degli articoli 2, 3, 32 e 33 della Costituzione, riconosce nella promozione dell'attività sportiva di base una specifica e autonoma funzione sociale che contribuisce al miglioramento della qualità della vita individuale e collettiva attraverso lo svolgimento di pratiche motorie finalizzate a promuovere funzioni

Lo sport, nel contempo, ha anche acquisito notevoli dimensioni dal punto di vista economico, attirando rilevanti risorse che oggi hanno un peso significativo sui PIL nazionali ¹², in modo indipendente rispetto alla crisi economica di alcune nazioni ¹³, tanto che l'Unione Europea ha iniziato ad occuparsi, in maniera più incisiva e programmatica, delle attività sportive sin dal 2004 ¹⁴.

Malgrado l'incremento della "domanda di sport" ¹⁵, la crisi, però, non ha lasciato indifferenti società e associazioni sportive, che vivono di finanziamenti pubblici, sponsorizzazioni e sostegno da parte degli stessi atleti associati: venuti meno i fondi pubblici, si sono allontanati anche gli *sponsor* e le famiglie non sono più in grado di sostenere gli oneri che la pratica

educative, sociali, sanitarie, culturali e del tempo libero». Interessante è il principio secondo cui non va privilegiato l'agonismo, bensì la diffusione della "cultura dello sport": «l'attività sportiva di base è caratterizzata dalla prevalenza delle finalità di promozione umana e sociale su quelle legate alla prestazione agonistica secondo una logica che privilegia l'inclusione dei praticanti rispetto alla loro selezione operata in base alle attitudini psico-fisiche, allo scopo di garantire la socializzazione, l'integrazione e la promozione della cittadinanza attiva, come parte integrante del sistema dello Stato sociale». La pratica sportiva va, infine, promossa come strumento di conoscenza, dialogo e solidarietà per la diffusione di valori di lealtà, correttezza e legalità.

La proposta di disegno di legge non ha avuto significativi sviluppi. Anche la successiva (e più specifica) proposta di disegno di legge n. 3936 sullo sport, presentata il 28 giugno 2016 (*Disciplina delle attività sportive dilettantistiche*), indica «l'importanza dello sport svolto a livello dilettantistico e amatoriale quale strumento di prevenzione di patologie e di tutela della salute psico-fisica dei cittadini, garantendo il contenimento della spesa sanitaria» (art. 1, comma 2, della proposta).

¹² In Germania lo sport (dilettantistico e professionistico) ha assunto una rilevanza economica sul PIL, peraltro in una nazione già molto ricca: a proposito, A. PEDICINI, *La giustizia sportiva in Germania*, in *La giustizia sportiva internazionale*, cit., 401 ss.

¹³ Anche in occasione della crisi economica che ha attraversato il nostro Paese, lo svolgimento di attività sportive non è diminuito, ma, anzi, ha avuto apprezzabili incrementi per molte discipline, in <http://www.coni.it/it/coni/i-numeri-dello-sport.html>.

¹⁴ Il riferimento è al "Libro Bianco dello Sport", presentato all'opinione pubblica l'11 luglio 2007 dal Commissario Europeo per l'istruzione, la formazione e la cultura, Jan Figel, prima iniziativa globale nel campo dello sport della Commissione Europea, su cui v., *amplius*, F.G. BASILE, *La politica dell'Unione Europea per lo sport: problemi e prospettive*, in *Diritto comunitario dello sport*, cit., 42 ss. E v. anche J. TOGNON, *Unione Europea e sport: evoluzione e sviluppi di un rapporto "particolare"*, in J. TOGNON (a cura di), *Diritto comunitario dello sport*, Torino, 2009, 3 ss., spec. 25 ss. Attualmente lo sport a livello comunitario è oggetto di finanziamenti attraverso il programma "Erasmus +", su cui v. www.erasmusplus.it.

¹⁵ Per quanto può interessare in questa sede, la riduzione delle ore di lavoro aumenta il tempo libero, per cui ci si dedica di più alle attività sportive, con un incremento della domanda di particolari beni (prodotti per lo sport) e servizi (attività destinate alla forma fisica ed a singole discipline sportive), e degli investimenti nell'attività di ricerca (nuovi materiali, nuove applicazioni per l'attività sportiva); il che si traduce in vantaggi anche a breve per i livelli di occupazione (ad esempio, per la realizzazione di nuovi impianti).

sportiva comporta, soprattutto in termini di attrezzatura sportiva sempre più sofisticata.

L'intervento del legislatore, diretto a stabilire regole che possano determinare un terreno più fertile per l'ampliamento dell'offerta in termini di servizi destinati agli sportivi, era dunque necessario. All'interno della l. n. 205 del 2017, i commi 353 ss. dell'art. 1 hanno portato una grande novità per le imprese sportive, consentendo la distribuzione di utili alle società che operano nel settore dello sport dilettantistico. Si è trattato di un rilevante cambiamento di rotta, per un settore in cui si trovano diversi enti che svolgono attività di impresa sportiva, con apertura alla concorrenza di altri soggetti, desiderosi di ottenere un lucro dalle loro iniziative economiche.

Eppure il legislatore, dopo pochi mesi, è tornato indietro sui suoi passi, cancellando proprio quelle disposizioni che avrebbero potuto incentivare l'ingresso di nuovi soggetti nel settore imprenditoriale in esame. Il legislatore ha, dunque, commesso un errore: nell'introdurre le norme o "cancellarle" con un tratto di penna. Occorre, allora, comprendere il motivo dell'introduzione e repentina abrogazione dei dati normativi in esame ed indicare quali sono le attuali prospettive per chi resta ad operare nel settore dilettantistico: è d'obbligo, oggi, trovare precise risposte alla domanda di finanziamenti, partendo dall'attuale complesso scenario delle imprese che operano in ambito sportivo.

E di fondo resta la domanda: come reperire nuove risorse economiche per lo sport dilettantistico, invogliando gli investimenti ed incrementando la professionalità della gestione? E soprattutto, occorre portare alla luce del sole (ed all'attenzione del fisco) i ricavi che da questa attività provengono?

2. - Le imprese sportive nel campo professionistico: evoluzione legislativa e peculiarità settoriali.

Per comprendere la portata della novità legislativa, che era quella di consentire non solo la finalità di lucro nell'ambito dello sport dilettantistico ma anche l'utilizzo delle società di persone per l'attività sportiva ¹⁶, e

¹⁶ Stante il generico richiamo della norma al tipo societario, era da ritenersi ammissibile l'esercizio di un'attività sportiva dilettantistica con scopo di lucro anche per il tramite di una società di persone e non solo attraverso una società di capitali. Si tratta di un'importante

nel contempo il ripensamento del legislatore, va preliminarmente distinto il campo dello sport dilettantistico rispetto a quello professionistico, quest'ultimo fondato sul compenso allo sportivo (atleta, allenatore, direttore tecnico-sportivo e preparatore atletico) per l'attività prestata in modo continuativo¹⁷, secondo i criteri stabiliti dalla l. 23 marzo 1981, n. 91, che ha previsto l'utilizzo di determinate forme societarie. Il punto di partenza è importante, per comprendere se davvero sussiste incompatibilità logico-giuridica tra sport dilettantistico e scopo di lucro.

Orbene, la l. n. 91 del 1981 regola i rapporti tra società e sportivi professionisti, nell'ambito delle discipline regolamentate dal C.O.N.I.¹⁸ e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni, con l'osservanza delle direttive stabilite dal C.O.N.I. per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica: solo alcuni sport sono stati dichiarati dalla federazione sportiva di appartenenza professionistici (come il calcio, il basket, il golf e il ciclismo). Nel campo dello sport professionistico, viene consentito l'esercizio di attività di impresa solo attraverso società di capitali e cooperative.

Per analizzare la particolare evoluzione che ha avuto la disciplina dello sport professionistico, occorre fare un salto indietro nel tempo, soffermandoci in particolare sullo sport maggiormente praticato dagli italiani (o

novità, poiché i commi 1 e 2 dell'art. 90, l. 27 dicembre 2002, n. 289, che avevano introdotto la possibilità di esercitare attività sportive dilettantistiche senza scopo di lucro anche attraverso la forma societaria (in aggiunta a quella associativa), avevano limitato il perimetro alle sole società di capitali. Con la l. n. 205 del 2017 si ampliavano le forme societarie attraverso cui esercitare le attività di organizzazione e gestione delle imprese societarie, senza più alcuna distinzione fra società di capitali e di persone. Restava, comunque, la necessità di un chiarimento ministeriale, in quanto l'agevolazione dell'I.R.E.S., prevista dalla legge (ridotta al 50%), era riferibile al regime fiscale delle società di capitali e non a quello delle società di persone. Occorreva, quindi, determinare con quali modalità le società di persone potessero usufruire dei benefici fiscali previsti dall'attuale normativa (v. *infra* § 4). C'è, tuttavia, da segnalare che ultimamente le società di persone tendono ad avere un ruolo marginale nella nostra economia, oramai ridotte alle s.a.s. (e alle società di fatto), in conseguenza dell'aumento del numero delle s.r.l.

¹⁷ Un interessante spunto per la corretta definizione dell'attività dell'atleta si rinviene in Cass., 2 aprile 1963, n. 811, in *Foro it.*, 1963, I, 894.

¹⁸ Il d.lgs. 23 luglio 1999, n. 242 (noto come "decreto Melandri") di riordino della disciplina del C.O.N.I. (a norma dell'art. 11 della l. 15 marzo 1997, n. 59) fa riferimento a società e ad associazioni sportive (art. 15, d.lgs. n. 242 del 1999, modificato dal comma 23 dell'art. 1, d.lgs. 8 gennaio 2004, n. 15).

quanto meno con più tesserati): il calcio. Già nel 1966, la Federazione Italiana Gioco Calcio (F.I.G.C.) aveva imposto ai sodalizi del settore professionistico delle serie maggiori (campionati di serie A e B) l'utilizzo della forma della società per azioni (Comunicato Ufficiale F.I.G.C. n. 51 del 16 settembre 1966)¹⁹, predisponendo uno statuto tipico in cui si escludeva la possibilità per i soci di conseguire benefici patrimoniali, sia in sede di svolgimento dell'attività che in sede di scioglimento delle società (Deliberazione del Consiglio Federale del 17 dicembre 1966). Le società di calcio rappresentavano una deviazione rispetto alle società previste dal codice civile²⁰ e ciò trovò ampia conferma per tutte le società sportive con il d.P.R. 2 agosto 1974, n. 530, il cui art. 34 stabiliva che «le società, le associazioni e gli enti sportivi non hanno scopo di lucro e sono riconosciuti, ai fini sportivi, dal Consiglio nazionale del Comitato olimpico nazionale italiano o, per delega, dalla giunta esecutiva». La situazione non è mutata con l'art. 32, d.P.R. 28 marzo 1986, n. 157, che ripete la medesima formula, senza che tale norma sia stata espressamente abrogata, malgrado le successive disposizioni limitino alle società di capitali l'esercizio dell'attività di impresa nel settore dello sport professionistico.

Con la l. n. 91 del 1981, l'assetto organizzativo dello sport professionistico è stato limitato a s.p.a. o s.r.l.²¹. Il legislatore, però, è intervenuto principalmente per regolare i rapporti con gli sportivi professionisti²²: nel 1978 la magistratura ordinaria si era pronunziata sul calciomercato per la presunta violazione delle norme sulla collocazione della manodopera, invocando una regolarizzazione dei rapporti di lavoro in ambito sportivo²³.

¹⁹ Già la legge istitutiva del C.O.N.I. del 16 febbraio 1942, n. 426, al suo art. 8, faceva riferimento, per i soggetti affiliati, a società, associazioni ed enti sportivi, così come il decreto di attuazione di tale disposizione, d.P.R. n. 157 del 28 marzo 1986, al suo art. 32 indicava il riconoscimento del C.O.N.I. di società, associazioni ed enti sportivi senza scopo di lucro.

²⁰ Sul dibattito negli anni '70 relativo al divieto di distribuzione di utili, G. SANTINI, *Tramonto dello scopo lucrativo nelle società di capitali*, in *Riv. dir. civ.*, 1973, I, 151 ss.

²¹ L'iter parlamentare della l. n. 91 del 1981 è interamente pubblicato in *Riv. dir. sport.*, 1981, 492 ss.

²² Per gli effetti dell'introduzione della l. n. 91 del 1981 sul rapporto di lavoro professionistico, fra molti, T. SPADAFORA, *Diritto del lavoro sportivo*, II ed., Torino, 2012, 77 ss. ed ivi ulteriori riferimenti.

²³ Cfr. Pret. Milano, 7 luglio 1978, in *Foro it.*, 1978, II, 319, secondo cui il contratto avente ad oggetto il trasferimento di un calciatore da una società ad un'altra, dietro pagamento di una somma di danaro da parte della cessionaria in favore della cedente, viola la disciplina sul collocamento della manodopera, disattendendo quanto statuito da Cass., 2 aprile 1963, n.

Inizialmente, la l. n. 91 del 1981 imponeva alle società sportive professionistiche (in forma di s.p.a. o di s.r.l.) lo svolgimento esclusivo di attività strumentali e connesse a quella sportiva nonché, fino alla modifica ad opera della l. 18 novembre 1996, n. 586, il reimpiego degli utili per lo svolgimento dell'attività sportiva: il socio, anche in sede di liquidazione della società, non poteva ricevere altro che il valore nominale delle partecipazioni.

Il legislatore, con la l. n. 586 del 1996 — anche a seguito della storica pronuncia del 15 dicembre 1995 della Corte di Giustizia delle Comunità Europee (attualmente Corte di Giustizia Europea) relativamente alla vicenda del calciatore belga Jean Marc Bosman — ha, poi, apportato una serie di innovazioni alla disciplina contenuta nella l. n. 91 del 1981, al fine di superare diversi aspetti problematici emersi nel frattempo²⁴. L'emendamento di maggior rilievo, per quanto qui interessa, fu apportato all'art. 10 della l. n. 91 del 1981 che, introducendo lo scopo di lucro, svincolò definitivamente le società sportive dall'obbligo del reinvestimento degli utili nell'attività sportiva (se non nella misura di una quota, non inferiore al 10%, destinata a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva) esaltandone il carattere imprenditoriale, con rilevanti conseguenze per l'intero sistema²⁵. Il mutamento dello scopo delle società sportive, da ideale a lucrativo, ha in parte ricondotto la disciplina normativa speciale delle società sportive professionistiche a quella del comune

811, in *Foro it.*, 1963, I, 894 e in *Giust. civ.*, 1963, I, 1892. Nell'imminenza di tale pronuncia giurisprudenziale, il calciomercato e l'inizio del Campionato successivo furono salvati con l'emanazione del d.l. 14 luglio 1978, n. 367, conv. in l. 4 agosto 1978, n. 430, stabilendo che gli atti relativi all'acquisto e al trasferimento del titolo sportivo dei giocatori di calcio o di atleti praticanti altri sport nonché l'assunzione di tecnici da parte di società o associazioni sportive dovevano intendersi non assoggettati alla disciplina in materia di collocamento prevista dalla l. 29 aprile 1949, n. 264. Per una sintesi del dibattito prima della l. n. 91 del 1981, L. CANTAMESSA, *Il contratto di lavoro sportivo professionistico*, in L. CANTAMESSA-G.M. RICCIO-G. SCIANCALEPORE (a cura di), *Lineamenti di diritto sportivo*, Milano, 2008, 147 ss., spec. 149 ss. ed ivi ulteriori riferimenti.

²⁴ Sul "caso Bosman", P. AMATO, *La libera circolazione degli sportivi nell'Unione Europea*, in *Lineamenti di diritto sportivo*, cit., 197 ss, spec. 204. Per una sintesi della disciplina del contratto di lavoro dello sportivo, A. MAIETTA, *Lineamenti di diritto dello sport*, Torino, 2016, 78 ss.

²⁵ Sull'evoluzione legislativa della relazione tra società sportive e finalità lucrative, M. SANINO-F. VERDE, *Il diritto sportivo*, cit., 144 ss., ed ivi nt. 99, nonché 160 ss., ed ivi nt. 109, per ulteriori riferimenti.

diritto societario²⁶, ma con diverse peculiarità²⁷, accentuate anche a seguito del d.lgs. 6 febbraio 2004, n. 37, in sede di integrazioni della riforma del diritto societario: ad esempio, l'esperimento del procedimento *ex art.* 2409 c.c. è esteso anche alle società a responsabilità limitata, con potere di denuncia spettante alle federazioni sportive nazionali (art. 13 l. n. 91 del 1981, come modificato dal d.lgs. n. 37 del 2004)²⁸.

Il d.l. 22 marzo 2004, n. 72, conv. in l. 21 maggio 2004, n. 128, emanato per esigenze prettamente fiscali, ha consentito la possibilità di utilizzare anche la forma della cooperativa.

Malgrado le peculiarità, di disciplina, dello sport professionistico rispetto a quello dilettantistico, chiara a tutti è la sinergia tra i due. Con il primo si raccoglie l'attenzione dei media: gli *sponsor* destinano risorse ai campioni ed alle società sportive, valorizzando le caratteristiche spettacolari dello sport, per cui si contribuisce ad attrarre un numero maggiore di persone verso la pratica attiva. Il secondo beneficia di riflesso dei risultati dell'altro, fornendo nuovi praticanti e possibili nuovi campioni. Tuttavia, solo alcuni sport professionistici attraggono la gran parte dei praticanti, mentre le attività minori sono spesso ignorate, scontrandosi con problemi di visibilità e, dunque, con l'insufficiente copertura finanziaria da parte dei potenziali *sponsor*. Ciò comporta notevoli costi da sostenere per tutte le società ed associazioni amatoriali, traducendosi in difficoltà logistiche, difficilmente superabili senza l'intervento dello Stato.

Lo scenario dei soggetti che svolgono l'organizzazione e la gestione di attività sportive per dilettanti, attraverso le riforme più recenti, appare,

²⁶ Sulla quotazione in borsa delle azioni emesse da alcune società di calcio, con problemi attinenti alle peculiarità del valore dei titoli, D. REGOLI, *Società sportive e quotazione*, in *Riv. dir. soc.*, 2008, 338 ss.; M. STELLA RICHTER JR., *Considerazioni sulle società sportive quotate*, in *Riv. dir. soc.*, 2008, 361 ss. E v. anche F.M. SBARBARO, *Brevi note critiche sulla quotazione delle società sportive*, in www.comparazionediritto.civile.it ed ivi ulteriori riferimenti.

²⁷ Prima di procedere al deposito dell'atto costitutivo a norma dell'art. 2330 c.c., la società deve ottenere l'affiliazione da una o più federazioni sportive nazionali riconosciute dal C.O.N.I. (art. 10, comma 4, l. n. 91 del 1981). La revoca della affiliazione, inoltre, determina l'inibizione allo svolgimento dell'attività sportiva (art. 10, comma 8, l. n. 91 del 1981) e, dunque, integra una causa di scioglimento della società per sopravvenuta impossibilità di raggiungimento dell'oggetto sociale nel settore dello sport dilettantistico. Sul *discrimen* di appartenere o meno all'ordinamento sportivo, M. SANINO-F. VERDE, *Il diritto sportivo*, cit., 142 ss. e 166 ss., rispettivamente per lo sport professionistico e per quello dilettantistico.

²⁸ Sulla legittimazione al ricorso *ex art.* 2409 c.c., anche delle federazioni sportive nazionali, M. SANINO-F. VERDE, *Il diritto sportivo*, cit., 146 ss., ed ivi riferimenti in giurisprudenza.

però, singolare. Occorre, perciò, verificare le principali differenze che afferiscono all'organizzazione delle imprese sportive dilettantistiche, soffermandosi su alcune novità legislative, dopo alcuni mesi cancellate.

3. - Lo svolgimento di attività di impresa in ambito sportivo dilettantistico: variazioni o svarioni del legislatore?

Prima della l. n. 205 del 2017, che ha introdotto le S.s.d.l., ed oggi, con l'abrogazione delle relative norme, la gestione di attività sportive dilettantistiche è affidata, ai sensi dell'art. 90, comma 17, l. n. 289 del 2002²⁹, solo ad *associazioni sportive* prive di personalità giuridica oppure con personalità giuridica (d.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361) ed a società sportive di capitali o cooperative³⁰, senza scopo di lucro (*società sportiva non lucrativa*)³¹, tutte accomunate dalla previsione statutaria che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette (art. 90, comma 18, lett. d, l. n. 289 del 2002)³². L'assenza

²⁹ Fino all'emanazione della l. n. 289 del 2002, la possibilità di usufruire del regime fiscale agevolato previsto dalla l. 16 dicembre 1991, n. 398, era riservato alle sole associazioni. In seguito all'emanazione della l. n. 289 del 2002, invece, l'agevolazione è stata estesa anche alle società di capitali costituite per svolgere attività sportive dilettantistiche senza scopo di lucro.

³⁰ Il d.l. 22 marzo 2004, n. 72, conv. in l. 21 maggio 2004, n. 128, emanato per mere esigenze fiscali, ha consentito la possibilità di utilizzare anche la forma della cooperativa, ma ha eliminato la previsione che imponeva di inserire negli statuti l'obbligo di conformarsi alle norme e direttive del C.O.N.I., non prevedendo la necessità di stabilire le modalità di riconoscimento, a fini sportivi, delle società. Perciò, con d.l. 28 maggio 2004, n. 136, conv. in l. 27 luglio 2004, n. 186, è stato attribuito al C.O.N.I. la certificazione dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche. Il C.O.N.I., dunque, è diventato l'organismo che provvede al riconoscimento ai fini sportivi per godere delle agevolazioni fiscali.

L'art. 7 d.l. n. 136 del 2004, conv., con modificazioni, in l. n. 186 del 2004, ha, infatti, stabilito che «in relazione alla necessità di confermare che il C.O.N.I. è unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche», le disposizioni di cui ai commi 1, 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 dell'art. 90, l. n. 289 del 2002, e successive modificazioni, si applicano alle società e alle associazioni sportive dilettantistiche che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal C.O.N.I., quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale ai sensi dell'art. 5, comma 1, d.lgs. n. 242 del 1999 e successivi.

³¹ Il comma 18 dell'art. 90, l. n. 289 del 2002, stabilisce che nello statuto di associazioni e società (di capitali o cooperative) «devono» essere espressamente previste una serie di indicazioni tra cui l'assenza di finalità lucrativa. Solo chi rispetta tale disciplina può conseguire particolari benefici di settore: pur essendo legittimo utilizzare anche una diversa forma organizzativa, nel settore dilettantistico si sono diffuse soprattutto le associazioni.

³² Il primo atto normativo, nella storia della legislazione tributaria, a favore dell'associazionismo sportivo viene ricondotto alla l. n. 398 del 1991, emanata al fine di facilitare le

di scopo di lucro per tali soggetti era (ed è) comunque (già) prevista, ai fini del riconoscimento del C.O.N.I. o delle singole federazioni sportive nazionali, dall'art. 32 d.P.R. n. 157 del 1986, contenente nuove norme di attuazione della l. 16 febbraio 1942, n. 426 (costituzione e ordinamento del C.O.N.I.)³³. Di fatto, fino ad oggi, la stragrande maggioranza di attività sportive dilettantistiche è stata gestita da associazioni, con la difficoltà pratica di dovere spesso distinguere coloro che costituiscono l'associazione per gestire l'attività (ad esempio, perché interessati ad un determinato impianto sportivo da ristrutturare e rivalorizzare) dagli atleti, che invece si associano solo per svolgere attività sportiva, non sempre in modo continuativo. Tuttavia, alcune federazioni hanno imposto, per la partecipazione ai campionati di serie superiore, la forma della società di capitali introducendo anche regole sul capitale minimo³⁴.

Dal 2018 si sono aggiunte, per un breve periodo (la prima metà del 2018), le S.s.d.l. — con ragione o denominazione sociale *società sportive dilettantistiche lucrative ex art. 1, commi 353-360, l. n. 205 del 2017* — che, diversamente dalle precedenti società sportive dilettantistiche (di capitali o cooperative, comunque senza finalità di lucro) di cui all'art. 90, comma 17, l. n. 289 del 2002, potevano essere costituite con qualsiasi forma societaria di cui al titolo V del libro quinto del codice civile (quindi, anche società di persone). Le S.s.d.l., senza limiti sul piano della distribuzione di utili e del fatturato, pur godendo di diversi benefici fiscali (anche se il riferimento legislativo all'I.R.E.S. risulta riservato alle sole società di capitali), hanno, però, avuto vita breve.

In sintesi, fino al 2017, le società sportive dilettantistiche (necessariamente di capitali e cooperative) sono state sottoposte all'esclusione tassativa dello scopo lucrativo (per il riconoscimento del C.O.N.I.), mentre per i primi

incombenze contabili e fiscali delle associazioni sportive che, nel corso dell'esercizio sociale, avessero conseguito proventi commerciali non superiori a 100 milioni di lire (limite poi più volte elevato negli anni successivi).

³³ Di conseguenza, nulla impedisce che un'attività di organizzazione e gestione dello sport sia svolta da una società lucrativa, ad esempio per l'organizzazione di una competizione, ma non potrà avvalersi delle prerogative che riguardano la relativa federazione sportiva.

³⁴ L'art. 2 del Regolamento di ammissione al campionato maschile di serie A1 SuperLega 2018/2019 della Federazione di Pallavolo richiede la costituzione di società sportiva di capitali dilettantistica senza scopo di lucro, con un capitale sociale minimo di euro 120.000,00 interamente sottoscritto e versato alla data di presentazione della domanda di ammissione.

mesi del 2018 l'alternativa all'assenza dello scopo di lucro è stata la costituzione *ex novo* di S.s.d.l. o la modificazione dell'atto costitutivo, introducendo le clausole previste per le S.s.d.l.³⁵. Oggi, l'abrogazione, con d.l. n. 87 del 2018, conv. in l. n. 96 del 2018, proprio di quelle norme precedentemente introdotte con l'art. 1, commi 353-360, l. n. 205 del 2017, comporta molte perplessità, e non solo difficoltà pratiche per chi avesse già iniziato ad optare per l'utilizzo del modello lucrativo. Non basta cancellare alcuni dati normativi per far tornare tutto come prima. Resta il problema, infatti, di società eventualmente già costituite (o trasformate) in S.s.d.l.; e le società di persone comunque, non possono, sulla base dell'attuale legislazione, organizzare e gestire attività sportive, anche senza scopo di lucro, se non perdendo i vantaggi connessi al riconoscimento da parte del C.O.N.I. E resta soprattutto il problema di fondo di rendere remunerativo l'investimento nel campo dello sport dilettantistico.

D'altronde, il riferimento allo scopo di lucro (obbligatoriamente assente, almeno per le finalità connesse al riconoscimento ai fini sportivi delle società) non è l'unica differenza normativa tra società sportive dilettantistiche ed altre società, che operano in settori economici diversi dallo sport o che, comunque, non godono di particolari agevolazioni fiscali connesse allo svolgimento di attività sportive. Le peculiarità riguardano la costituzione delle società sportive, dovendo rispettare precisi canoni previsti dalle federazioni (come anche il capitale minimo); la gestione, dovendo rispettare la disciplina della federazione e potendo essere sottoposta a controlli; lo scioglimento, essendo prevista la devoluzione per finalità altruistiche dei beni che residuassero al termine della procedura di liquidazione, come effetto naturale dell'assenza di scopo di lucro, con clausola che — a ben vedere — poteva essere introdotta anche per le S.s.d.l.³⁶.

A questo punto, dato il cambio di rotta del legislatore, vi è da chiedersi: cosa comporta l'assenza della finalità lucrativa?

In breve, la società sportiva, costituita in forma di s.p.a., come anche

³⁵ Sulle clausole che l'atto costitutivo della S.s.d.l. doveva contenere, v. *infra* § 4.

³⁶ Viene, infatti, previsto negli attuali statuti di società sportive dilettantistiche che il residuo attivo che emergesse dopo il rimborso ai soci del capitale (valore nominale) sia assegnato al C.O.N.I. o comunque con finalità sportive. Tale obbligo non è previsto per le S.s.d.l.

chiarito dal Consiglio nazionale del notariato (Studio n. 5271/I)³⁷, non può emettere azioni di categoria diversa da quelle ordinarie che si differenzino per la diversa modalità di partecipazioni agli utili; non è possibile prevedere a favore di alcuni soci particolari diritti riguardanti la distribuzione degli utili (art. 2468, comma 3, c.c.)³⁸. Non è esclusa l'emissione di obbligazioni per s.p.a. o di titoli di debito per s.r.l. È possibile emettere obbligazioni convertibili in azioni, ma certo l'interesse dell'obbligazionista non potrebbe essere costituito dalla diversa redditività del titolo, cui non è connessa la partecipazione ad utili³⁹. Resta, infatti, la possibilità di trasferire le partecipazioni sociali ad un prezzo superiore al loro valore nominale.

Le conseguenze dell'assenza dello scopo di lucro si fanno sentire ancora in caso di liquidazione della partecipazione sociale (recesso o esclusione), potendosi rimborsare solo il valore nominale dell'intera partecipazione.

Ulteriori conseguenze si hanno in caso di aumento gratuito del capitale e di riduzione facoltativa del capitale.

L'aumento gratuito del capitale può ritenersi, da un lato, escluso, perché al socio successivamente, in caso di liquidazione della partecipazione o in sede di liquidazione della società, potrebbe essere rimborsato il valore nominale della partecipazione. Dall'altro, però, va considerata l'utilità dell'operazione anche per il merito creditizio della società sportiva. Il Consiglio nazionale del notariato (Studio n. 5271/I) ha, perciò, stabilito

³⁷ Si tratta dello Studio n. 5271/I approvato dalla Commissione "Studi d'Impresa" il 17 settembre 2004, all'indomani della l. n. 128 del 2004, di conversione del d.l. n. 72 del 2004 (su cui v. *supra* § 2), emanato per esigenze prettamente fiscali: R. GUGLIELMO, *Società sportive e profili di interesse notarile della nuova disciplina*, in *www.notariato.it*.

³⁸ Il Consiglio nazionale del notariato, tra l'altro, afferma l'ammissibilità di emissione di azioni postergate nelle perdite e di azioni con prestazioni accessorie. Le società sportive non possono, invece, emettere categorie di azioni che si differenziano da quelle ordinarie per la diversa misura o modalità di partecipazione agli utili, tra cui azioni di risparmio e di godimento, ed analoghe considerazioni valgono per le "azioni correlate" (ai risultati dell'attività sociale in un determinato settore), su cui v. *amplius*, F. MANCUSO, *Le società emittenti azioni correlate*, Torino, 2015, 63 ss.

³⁹ L'emissione di strumenti finanziari partecipativi anche a favore di soci può ritenersi legittima, purché i diritti patrimoniali attribuiti non costituiscano un sistema di elusione del divieto di distribuzione di utili. Il problema si pone anche in relazione all'ipotesi prevista dall'art. 2349, comma 2, c.c., relativamente alle azioni assegnate ai prestatori di lavoro. Sui diritti patrimoniali attribuibili agli strumenti finanziari, da ultimo, F. INNOCENTI, *Gli strumenti finanziari partecipativi*, Napoli, 2017, 259 ss., ed ivi riferimenti.

che, se per la società sportiva dilettantistica fosse prevista statutariamente, in caso di liquidazione, la totale devoluzione del patrimonio residuo a fini sportivi, nulla impedirebbe di considerare ammissibile l'aumento gratuito del capitale, mediante imputazione a capitale delle riserve. Tale soluzione può destare qualche perplessità, in caso di successivo recesso: si potrebbe avere, sostanzialmente una vietata attribuzione al socio di utili, inizialmente accantonati in riserve, poi imputate a capitale, infine prese in considerazione per la liquidazione a favore del socio receduto. Ma, come esposto, andrebbero limitati gli effetti dell'operazione "a valle": la quota di liquidazione spettante al socio receduto andrebbe riferita al solo valore nominale originario (prima dell'aumento).

La riduzione facoltativa del capitale è situazione che si presenta invertita rispetto all'aumento gratuito del capitale, perché è operazione legittima: comunque al socio è attribuito il diritto di vedersi rimborsato il valore nominale della propria partecipazione. Viene considerata vietata dal Consiglio nazionale del notariato, solo se lo statuto prevede la devoluzione totale del patrimonio residuo a fini sportivi: l'operazione, in tal caso, violerebbe tale clausola ⁴⁰.

Orbene, ciò che era ed è vietato per le "ordinarie" società sportive dilettantistiche (cioè senza scopo di lucro) è stato per breve tempo ammesso per le S.s.d.l. L'idea di ammettere la distribuzione di utili per società sportive che operano nel settore dilettantistico, consentendo il riconoscimento del C.O.N.I. e alcuni benefici anche di tipo fiscale, può essere condivisa: da un lato, si incrementa il numero di imprese e l'offerta di nuovi servizi con possibile incremento dell'occupazione; dall'altro, si fanno emergere utili da sottoporre a tassazione, con conseguente incameramento di somme da parte dello Stato, da destinare, ad esempio, alla realizzazione di impianti sportivi. Perciò, la disciplina, seppure ha avuto vita breve, merita di essere analizzata, anche per comprendere come va avviata nuovamente una riforma, auspicabile, del settore.

⁴⁰ È da considerare, tuttavia, che i soci possono modificare l'atto costitutivo e, dunque, anche la stessa clausola che prevede la devoluzione totale del patrimonio residuo a fini sportivi.

4. - La breve storia delle società sportive dilettantistiche lucrative: nascita e morte di un modello organizzativo.

L'insieme di norme civilistiche e tributarie, regolatrici della S.s.d.l., aveva la finalità di consentire la crescita del settore sportivo amatoriale, con un'organizzazione di impresa atta a sbloccare gli investimenti, migliorare le condizioni di lavoro degli addetti (si vedano i commi 358, 359 e 360 dell'art. 1, l. n. 205 del 2017) e nel contempo consentire un miglior gettito per l'Erario, facendo sia emergere profitti già esistenti (evitando meccanismi di elusione al divieto di distribuire utili) che creandone di nuovi, attraverso nuovi investimenti.

Al momento della costituzione, lo statuto delle S.s.d.l., "a pena di nullità", doveva contenere i seguenti elementi: a) la dicitura "società sportiva dilettantistica lucrative" nella ragione o denominazione sociale; b) lo svolgimento e l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche nell'oggetto sociale; c) il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre associazioni o società, affiliate alla medesima federazione sportiva o disciplina, oppure riconosciute da un ente di promozione sportiva, per la stessa disciplina; d) l'obbligo di prevedere nelle strutture sportive la presenza di un "direttore tecnico" qualificato da specifici diplomi (art. 1, comma 355, lett. a, b, c, d, l. n. 205 del 2017).

La disposizione sembrava introdurre nuove cause di nullità della società, previste espressamente per le società di capitali dall'art. 2332 c.c., in tema di s.p.a., richiamato per le s.r.l. dall'art. 2463, ult. comma, c.c., e per le cooperative dall'art. 2523, ult. comma, c.c. Il che poteva costituire anche motivo di approfondimento. Ma, data la repentina abrogazione, è sufficiente "tirare le somme" della novella legislativa.

Il legislatore non ha introdotto un nuovo tipo di società, ma ha stabilito solo norme speciali per chi avesse scelto la denominazione di "società sportiva dilettantistica lucrative", con applicazione della corrispondente disciplina speciale. Se una società già costituita avesse voluto diventare una S.s.d.l. senza cambiamento del tipo societario originario, non avrebbe mutato, infatti, la sua veste giuridica ⁴¹. Inoltre, potevano diventare S.s.d.l.

⁴¹ Non vi è modificazione del tipo di società, perché la legge che disciplinava le S.s.d.l. dettava uno schema legale da seguire nell'ambito del tipo prescelto, per cui una s.r.l.,

anche altri enti associativi già costituiti, svolgenti attività nel campo dello sport dilettantistico ⁴².

Il richiamo ad una determinata disciplina attraverso una particolare indicazione nella ragione o denominazione sociale è analogo a quanto disposto per le “società benefit”, regolate dall’art. 1, commi 376-384, l. 28 dicembre 2015, n. 208, senza realizzare un nuovo tipo societario ⁴³: l’introduzione di precisi termini nella denominazione sociale (le parole “società benefit” o l’abbreviazione “SB”), al momento della costituzione o della modificazione statutaria ⁴⁴, comporta l’integrazione di regole per perseguire, accanto allo scopo di lucro, anche finalità di beneficio comune, così da

operante nel settore sportivo dilettantistico, poteva diventare S.s.d.l. senza modificare il tipo societario prescelto. Il problema che si pone, invece, è quello di richiamare la disciplina della trasformazione eterogenea (art. 2500-*octies* c.c.), tutte le volte in cui una società sportiva senza scopo di lucro decida, modificando l’atto costitutivo ed introducendo lo scopo lucrativo, di svincolarsi dalla disciplina che impone vincoli per il riconoscimento del C.O.N.I. Ciò dipende dall’ampliamento della nozione di trasformazione a vicende di adeguamento organizzativo implicanti il mutamento della causa associativa, in quanto l’attuale disciplina della trasformazione eterogenea regola l’operazione di passaggio da società consortile in società disciplinata nei capi V, VI e VII del codice civile così come il passaggio da società lucrativa in società senza scopo di lucro. Da qui consegue il problema di applicare l’istituto dell’opposizione dei creditori *ex art. 2500-novies* c.c., in quanto la modifica delle finalità dell’ente metterebbe in forse l’affidamento dei creditori sulla sua capacità di generare flussi finanziari con cui estinguere i debiti (nel caso di trasformazione in società sportiva con scopo di lucro, essendo consentita la successiva distribuzione di riserve).

⁴² Il problema di applicare correttamente le norme della trasformazione eterogenea è complesso. Sulla trasformazione di enti sportivi, A. ZOPPINI-F. TASSINARI, *Sulla trasformazione eterogenea delle associazioni sportive*, in *Contr. e impr.*, 2006, 912 ss.; più in generale, sul problema della trasformazione di un ente associativo non lucrativo in società lucrativa, v. A. CETRA, *Le trasformazioni “omogenee” ed “eterogenee”*, in *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, Torino, 4, 2007, 133 ss., in part. 175. E v. anche G. PALMIERI, *Autonomia e tipicità nella nuova trasformazione*, in *Il nuovo diritto delle società. Liber amicorum Gian Franco Campobasso*, Torino, 4, 2007, 103 ss., secondo cui sono consentite solo alcune determinate trasformazioni eterogenee, ritenendo eccezionali le norme che consentono il passaggio ad un tipo di società o ente con scopo istituzionalmente incompatibile con quello originariamente prescelto.

Sul limite alla trasformazione nell’ipotesi in cui l’ente abbia ricevuto contributi pubblici oppure liberalità o oblazioni dal pubblico, per tutti, M. MALTONI, *Commento all’art. 2500 octies*, in P. ABBADESSA-G.B. PORTALE (diretto da), *Le società per azioni*, II, Milano, 2016, 3257 ss., in part. 3264 ss. ed ivi riferimenti.

⁴³ In tal senso, fra tanti, A. BARTOLACELLI, *Le società benefit: responsabilità sociale in chiaroscuro*, in *Non profit*, 2017, 253 ss., ed ivi ulteriori riferimenti: enti istituzionalmente facenti parte del “secondo settore” sono parzialmente “contaminati” dalle finalità altruistiche proprie del terzo settore, senza tuttavia alcuna modificazione tipologica. In tema di “società benefit”, intesa come modello normativo di bilanciamento fra diversi interessi che emergono nello svolgimento dell’attività di impresa, G. CONTE, *L’impresa responsabile*, cit., 152 ss.

⁴⁴ L’obbligo di indicare nell’oggetto sociale le finalità di beneficio comune si applica non solo alle società *benefit* di nuova costituzione, ma anche alle «società diverse dalle società

operare «in modo responsabile, sostenibile e trasparente nei confronti di persone, comunità, territori e ambiente»⁴⁵. Il che consente agli amministratori di destinare risorse e attività al perseguimento delle ulteriori finalità indicate nello statuto⁴⁶.

In sintesi, il legislatore stabilisce modifiche alla propria organizzazione societaria, attraverso una specifica denominazione, prevista dalla nuova norma: per le società che hanno scelto di optare di essere “società benefit”, esclusa l’applicazione della disciplina della trasformazione, si è posto il problema dell’applicazione della disciplina sul recesso⁴⁷.

benefit, qualora intendano perseguire anche finalità di beneficio comune», art. 1, comma 384, l. n. 208 del 2015.

Ci si può chiedere se la disciplina delle “società benefit” si applichi a tutte le società che già perseguano un fine ideale, anche se non è indicato nell’oggetto sociale, così da dover modificare l’atto costitutivo per continuare a farlo. Preferibile è ritenere che la specifica previsione statutaria sia necessaria solo quando la società intenda utilizzare sul mercato la denominazione di “società benefit”. Va richiamata, infatti, la finalità della disciplina, diretta a favorire la diffusione di imprese che adottino un modello economico idoneo a creare valore sia per i soci sia per gli altri soggetti interessati. Si intende, pertanto, realizzare un segmento di mercato in cui collocare imprese che possano svolgere in modo stabile e permanente un’attività economica con fine di lucro che abbia anche un impatto positivo su determinate categorie di soggetti, senza assoggettarle ad obblighi ulteriori. La disciplina, allora, va applicata solo a quelle società che sviluppano in modo permanente politiche di lungo termine per finalità sociali.

Peraltro, la legge stabilisce che le società “possono” indicare nella denominazione sociale la locuzione “società benefit” (o l’acronimo S.B.), proprio a sottolineare la volontarietà della singola società di assoggettarsi alla disciplina *ex art. 1, commi 376-384, l. n. 208 del 2015*.

In senso diverso, sul problema della qualificazione di società come “società benefit”, A. BARTOLACELLI, *Le società benefit*, cit., 276 ss., secondo cui la qualificazione dipende dalla denominazione sociale e non si può distinguere tra perseguimento a medio/luogo e a breve termine delle finalità di beneficio comune.

⁴⁵ Il dubbio esiste nello stabilire se davvero vi fosse bisogno di questa disciplina oppure i medesimi obiettivi potevano essere raggiunti con le figure già esistenti nel variegato panorama giuridico italiano: cooperative sociali, imprese sociali, organizzazioni non lucrative, *start up* innovative a vocazione sociale, su cui v. P. VIRANO, *Le società benefit davvero cambieranno l’economia?*, in *Contr. e impr.*, 2017, 503 ss.

⁴⁶ Prima dell’entrata in vigore della disciplina in esame si era posta la questione se una società potesse perseguire, accanto allo scopo di lucro, finalità ideali e se fosse possibile indicare queste ultime nell’oggetto sociale. Sebbene parte della dottrina fosse orientata ad ammettere tale possibilità, nella prassi le società che intendevano perseguire un duplice scopo incontravano difficoltà ad iscriversi nel registro delle imprese uno statuto preordinato in tal senso. Peraltro, il dibattito dottrinale era orientato a ritenere che l’eventuale emersione di interessi diversi, rispetto a quello di massimizzazione del profitto, non si dovesse tradurre in un’inclusione degli stessi nell’interesse sociale. In tal senso, M. STELLA RICHTER, *Forma e contenuto dell’atto costitutivo delle società per azioni*, in G.E. COLOMBO-G.B. PORTALE (diretto da), *Trattato delle società per azioni*, Torino, 2004, 242 ss.

⁴⁷ Si tratta di capire se la delibera con cui la società modifica l’oggetto sociale, indicando le finalità di beneficio comune che essa intende perseguire, integri una causa di recesso ai sensi

Orbene, nel caso delle S.s.d.l., si è avuta una situazione analoga, ma per certi versi particolare, attraverso la realizzazione di alternative per il modello da scegliere per l'esercizio di attività sportiva dilettantistica. In breve, le società *ex art. 2247 c.c.* hanno scopo di lucro, ma vi è un insieme di società di capitali e cooperative che esercitano l'impresa sportiva dilettantistica, per le quali è escluso lo scopo di lucro *ex lege*, in base, non solo all'art. 32 d.P.R. n. 157 del 1986, mai abrogato, ma anche e soprattutto all'art. 90 l. n. 289 del 2002. Un altro insieme normativo, costituito dai commi 353-360 dell'art. 1 l. n. 205 del 2017, consentiva l'esercizio della medesima attività (dilettantistica) con scopo di lucro, da parte non solo di società di capitali, ma anche di società di persone (non, però, da parte di cooperative), inserendo nella ragione o denominazione sociale l'indicazione "società sportive dilettantistiche lucrative": ma è stato poi abrogato. Restano, oggi, solo le prime — società di capitali e cooperative — a poter essere riconosciute ai fini sportivi dal C.O.N.I., là dove manchi lo scopo di lucro. In relazione, poi, alla disciplina delle singole federazioni sportive, si pongono ulteriori "paletti". A parte l'ipotesi in cui l'attività svolta da dilettantistica diventi professionistica, nel caso in cui una società vinca un campionato e passi ad una categoria superiore, restando dilettantistica, la relativa federazione sportiva può richiedere, per la partecipazione, l'adozione di un determinato tipo di società.

A questo punto, viene a monte il dubbio: è proprio necessario che l'impresa sportiva nel settore dilettantistico non debba avere scopo di lucro? Dinanzi all'evoluzione che, più in generale, le stesse imprese nel terzo

dell'art. 2437, lett. a), c.c. Tale disposizione si applica in caso di un mutamento significativo dell'attività della società, tale da riflettersi nelle condizioni di rischio dell'investimento. Ciò può verificarsi sia in caso di ampliamento che di restrizione dell'oggetto sociale, purché la modifica produca effetti rilevanti sull'alea di rischio. Data l'ampiezza della nozione normativa delle finalità ulteriori che possono essere indicate nello statuto, la modificazione della clausola, volta ad adeguare l'oggetto sociale agli scopi "benefit", può atteggiarsi in modi diversi. In alcuni casi, può comportare modificazioni rilevanti ai fini del recesso; in altri, modificazioni non chiaramente identificabili con quelle elencate nell'art. 2437 c.c. o comunque cambiamenti non significativi dell'attività esercitata: V. DI CATALDO, *Il recesso del socio di società per azioni*, in P. ABBADESSA-G.B. PORTALE (diretto da), *Il nuovo diritto delle società*. Liber amicorum Gian Franco Campobasso, Torino, 2007, 3, 227 e la dottrina ivi richiamata. In proposito, v. anche P. PISCITELLO, *Commento sub art. 2437 c.c.*, in *Le società per azioni*, cit., 2500 ss. Ne consegue che una valutazione delle esigenze di tutela dei soci dissenzienti non può prescindere dalla considerazione in concreto del tenore della modificazione effettivamente proposta ed approvata.

settore hanno avuto, ammettendosi in particolare per le imprese sociali la distribuzione di utili, escluderlo nell'ambito delle attività sportive dilettantesche — dopo averlo per poco tempo ammesso — potrebbe apparire un controsenso⁴⁸. E ciò soprattutto se si pensa all'obiettivo che si voleva raggiungere, ossia l'incremento dell'offerta di servizi nel campo dello sport dilettantistico in relazione alla crescita della relativa domanda, con conseguente emersione di utili e tassazione. Occorre, da un lato, rafforzare il settore sportivo dilettantistico finalizzato all'attrazione di risorse finanziarie in grado di supportare una crescita anche dell'occupazione; dall'altro, acquisire un gettito derivante dall'emersione di imponibile, sinora rimasto "sommerso".

Di cosa, allora, era carente la disciplina delle S.s.d.l., tanto da essere abrogata?

La disciplina delle S.s.d.l. si completava con una serie di agevolazioni fiscali (subordinate al riconoscimento dal C.O.N.I.), particolarmente interessanti (tra cui riduzioni di aliquote I.R.E.S. ed I.V.A.), ma con contraddizioni, particolarmente per le società di persone; contraddizioni che hanno favorito le istanze di abrogazione dell'intera disciplina delle S.s.d.l.⁴⁹. A fronte dei predetti vantaggi, le S.s.d.l. dovevano rinunciare ad

⁴⁸ Gli enti del terzo settore non possono avere come scopo principale quello di distribuire ai propri soci, amministratori, dipendenti, gli utili ed avanzi di gestione, che devono essere destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio. In deroga al generale divieto, oggi, però, è consentito — con rilevante innovazione rispetto alla disciplina previgente — la distribuzione di una quota degli utili e degli avanzi di gestione annuali. Tale quota deve comunque essere inferiore al cinquanta per cento degli utili e avanzi complessivi, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti. La distribuzione di tale quota è ammessa per le imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile, solo con determinate modalità: 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'ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti; distribuzione di dividendi ai soci, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

⁴⁹ L'I.R.E.S. (cioè l'imposta sul reddito delle società, cui fa riferimento il comma 355 dell'art. 1 l. n. 205 del 2017) si applica alle società di mutua assicurazione, alle società cooperative e alle società di capitali residenti nel territorio italiano, agli enti pubblici, agli enti privati ed ai *trust* residenti nel territorio italiano (sia che abbiano come oggetto principale o esclusivo l'esercizio di attività commerciale, sia che non lo abbiano), e — in più — a qualsiasi tipo di società, con o senza personalità giuridica (compresi i *trust*), non residente nel territorio italiano. Nel caso di attività sportiva dilettantistica, la novella legislativa, contenuta nella l. n.

altre agevolazioni fiscali attualmente previste per lo sport dilettantistico. L'esistenza, poi, di differenze nei vantaggi fiscali tra imprese già operanti nel settore sportivo dilettantistico e quelle che si sarebbero immesse con scopo di lucro ha spinto verso l'eliminazione in radice delle S.s.d.l. La riforma, evidentemente, non è piaciuta a chi già operava nel settore. Eppure, doveva servire anche per stimolare gli attuali imprenditori che operano nel settore dilettantistico.

La nuova "formula" organizzativa era appetibile per chi avesse voluto distribuire dividendi, senza rischi di contenzioso fiscale in caso di distribuzione "sotto traccia". I compensi erogati ad associati o a componenti del consiglio direttivo possono, infatti, essere sottoposti ad accertamenti di distribuzione indiretta di utili ed il nuovo modello organizzativo era diretto, appunto, ad eliminare questo rischio.

Una volta abrogato l'intero impianto normativo ora esposto, vi è da chiedersi quali siano le riforme da attuare per consentire, anche ad un preesistente sodalizio sportivo, l'ampliamento dell'offerta resa in termini di gestione di impianti sportivi (esistenti o da realizzare), attraverso l'attrazione di nuovi soggetti disposti ad investire. La necessità di acquisire l'adesione di nuovi associati e l'ampliamento delle attività sportive svolte

205 del 2017, prevedeva che l'imposta fosse dimezzata, sempre a patto che la società fosse riconosciuta a fini sportivi, cioè iscritta nel Registro gestito dal C.O.N.I. (il comma 355 dell'art. 1 l. n. 205 del 2017, che prevedeva il dimezzamento dell'imposta, è stato abrogato dal comma 1 dell'art. 13 d.l. n. 98 del 2018, conv. in l. n. 96 del 2018, ma la sua abrogazione ha effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso). Era menzionata la sola I.R.E.S., per cui restava il dubbio circa gli effettivi vantaggi fiscali inerenti alle S.n.c. e S.a.s. sportive dilettantistiche, con finalità lucrativa

Quanto alle imposte indirette, le S.s.d.l. non potevano determinare l'I.V.A. in maniera forfettaria, secondo i canoni dell'art. 74, comma 6, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (sulla base del quale l'I.V.A. è applicata con una detrazione accordata pari al 50%, ex art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972, a titolo di riduzione forfettaria per il versamento all'Erario).

Sembra che tale agevolazione, prevista per gli enti non *profit* del dilettantismo sportivo in regime ex l. n. 398 del 1991, resti fruibile solo per quest'ultimi.

Per i "servizi di carattere sportivo" resi dalle S.s.d.l. riconosciute dal C.O.N.I. nei confronti di chi praticasse l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società, l'I.V.A. era stabilita con aliquota ridotta (comma 357 dell'art.1 l. n. 205 del 2017).

Vi erano, però, incertezze circa l'esatto perimetro applicativo della norma. Non era chiaro, infatti, cosa esattamente dovesse intendersi per «servizi di carattere sportivo». La stessa norma, ad esempio, si riferiva solo ad attività realizzate in ambito di impianti gestiti dalle S.s.d.l.: se fossero state svolte al di fuori dell'impianto sportivo gestito dalle S.s.d.l., tali attività sarebbero state soggette ad aliquota I.V.A. ordinaria; il che appariva in disaccordo con il fine istitutivo della legge.

non possono essere gestiti con la semplice organizzazione di un'associazione: vi è l'esigenza di ottenere disponibilità finanziarie di una certa consistenza per l'adeguamento degli impianti sportivi e la realizzazione di nuovi, oltre a dover affrontare i rischi connessi a responsabilità civili in caso di eventi che possono procurare danni, come nel caso di organizzazione di eventi sportivi. E l'alternativa di società di capitali senza scopo di lucro non appare appetibile⁵⁰.

5. - I diversi ambiti normativi delle imprese sportive: nuove prospettive di riforma.

Chiarite le forme vigenti di organizzazione per gestire attività sportive dilettantistiche, gli ambiti normativi possono essere così distinti: imprese del terzo settore; imprese sociali; associazioni (con o senza personalità giuridica); società sportive dilettantistiche, senza scopo di lucro (una volta abrogate le S.s.d.l.; e ciò per ottenere i vantaggi, derivanti dal riconoscimento (ai sensi dell'art. 5, comma 2, lett. c), d.lgs. 23 luglio 1999, n. 242) da parte del C.O.N.I., dipendenti dall'iscrizione nel nuovo *Registro nazionale*

⁵⁰ La scelta dell'attuale legislatore, con il d.l. n. 87 del 2018 conv. in l. n. 96 del 2018, è stata quella di fornire fondi pubblici alle imprese sportive dilettantistiche: l'art. 13 del d.l. n. 87 del 2018, conv. in l. n. 96 del 2018, stabilisce, nello stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze, l'istituzione di un «fondo da destinare a interventi in favore delle società sportive dilettantistiche», con una dotazione di 3,4 milioni di euro prevista già per l'anno 2018 e stabilita in somme crescenti per gli anni successivi, fino a giungere a 10,3 milioni di euro nell'anno 2022, e a decrescere per gli anni successivi fino a 5,2 milioni di euro dall'anno 2024. Ai relativi oneri si provvede, secondo il testo legislativo, proprio «mediante le maggiori entrate e le minori spese» derivanti dall'abrogazione dei vantaggi fiscali previsti per le «eliminate» S.s.d.l. Tuttavia, queste ultime non hanno avuto neppure il tempo di venire alla luce; né lo hanno avuto le associazioni e società preesistenti nel trasformarsi; o le società nel modificare lo statuto, diventando S.s.d.l., che, come esposto, dovevano anche far emergere utili (diversamente «sommersi»), garantendo, dunque, un nuovo gettito fiscale. La l. n. 205 del 2017, infatti, nell'introdurre le S.s.d.l., aveva modificato la Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, relativa a beni e servizi con aliquota I.V.A. agevolata: dopo il numero 123), era stato inserito il seguente «123-*quater*) servizi di carattere sportivo resi dalle società sportive dilettantistiche lucrative riconosciute dal C.O.N.I. nei confronti di chi pratica l'attività sportiva a titolo occasionale o continuativo in impianti gestiti da tali società». Il d.l. n. 87 del 2018 stabilisce (all'art. 13, ultimo comma, ultima parte) che agli oneri relativi alle risorse assegnate all'ufficio per lo sport «si provvede mediante le maggiori entrate e le minori spese derivanti dalle disposizioni di cui ai commi 1 e 3»; commi, questi, che prevedono rispettivamente l'abrogazione delle norme sulle S.s.d.l. e la soppressione dell'agevolazione dell'aliquota I.V.A. per le prestazioni di queste ultime.

delle associazioni e società sportive dilettantistiche (operativo dal 2018, con sostituzione di quello precedente) ⁵¹.

Da un punto di vista fiscale, recentemente l'Agenzia delle Entrate, con circolare del 1° agosto 2018, n. 18/E, ha affermato che nel caso in cui le associazioni e le società sportive dilettantistiche decidano di iscriversi al registro del terzo settore, assumendo la qualifica di E.T.S., non potranno più usufruire della “decommercializzazione” prevista dall'art. 148, comma 3, T.U.I.R. (d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917): rimarranno esclusivamente i benefici della c.d. “decommercializzazione generica” prevista dall'art. 148, commi 1 e 2, T.U.I.R. (art. 79 d.lgs. n. 117 del 2017). In sostanza, è ridimensionato l'interesse ad iscriversi nel Registro del terzo settore ⁵².

In sintesi, le associazioni sportive dilettantistiche possono essere enti del terzo settore (si pensi anche ad associazioni di promozione sociale che svolgano attività sportiva) ⁵³; vi possono essere imprese sociali che svolgono attività di organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche (per lo scopo di lucro, si veda quanto dispone l'art. 3, d.lgs. n. 112 del 2017); vi possono essere società che svolgono analoghe attività, senza scopo di lucro; quelle con scopo di lucro non necessariamente devono svolgere attività sportiva in modo prevalente, ma per ottenere i vantaggi previsti dalla legge ed iscriversi nel Registro tenuto dal C.O.N.I. devono “rinunciare” allo scopo di lucro.

Da un punto di vista sistematico, resta fermo che le società senza scopo di lucro rappresentano l'eccezione prevista da norme speciali rispetto al principio generale secondo cui le società sono strutture associative fruibili

⁵¹ Il regolamento sul funzionamento del Registro è stato approvato con delibera del C.O.N.I. del 18 luglio 2017, n. 1574, dunque, prima dell'introduzione delle S.s.d.l. con l. n. 205 del 2017. Ogni singola associazione/società sportiva deve provvedere ad accreditarsi alla nuova piattaforma, per poter accedere alla propria scheda ed usufruire degli ulteriori servizi messi a disposizione dal Registro.

⁵² In forza dell'art. 148, comma 2, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.U.I.R.), si considerano eseguite nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agli associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. Tali corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo, come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi, a seconda che le relative operazioni abbiano carattere di abitudine o di occasionalità.

⁵³ Sulla disciplina dei singoli enti del terzo settore, M. TAGLIABUE, *Le diverse tipologie degli enti del terzo settore*, in *Non profit*, 2017, 219 ss.

solo per il perseguimento di uno scopo di lucro. Non pare che vi siano ostacoli nel consentire (nuovamente e definitivamente) alle società sportive dilettantistiche di poter perseguire legittimamente una finalità di lucro, con una riforma che arrivi ad equipararle a quelle professionistiche, per le quali il divieto di distribuire utili è stato rimosso con la l. n. 586 del 1996, che ha così eliminato l'anomalia fra la veste societaria ed il divieto di lucro. Il problema sta nel ben regolamentare la disciplina fiscale, da applicare alle società lucrative dilettantistiche a seguito del riconoscimento da parte del C.O.N.I., tenendo conto che altri soggetti (quali le associazioni) operano nel medesimo settore, però, senza finalità lucrative, dato che i vantaggi fiscali non possono essere gli stessi.

Il problema da risolvere è in fondo un altro e proviene da un insoddisfacente sistema per la costituzione e il funzionamento delle associazioni con personalità giuridica, malgrado il dettato dell'art. 18 Cost. sia ispirato da un chiaro *favor* per lo sviluppo di gruppi associativi intermedi che abbiano anche scopi ideali. Ciò sicuramente implica precise peculiarità per gli enti del terzo settore, previste dall'attuale disciplina, che vanno da un nuovo, articolato e vantaggioso regime tributario — che tiene conto delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (tra cui l'istituzione del *social bonus*, ossia un credito di imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore di enti del terzo settore che abbiano presentato un progetto per sostenere il recupero di immobili pubblici inutilizzati e di beni confiscati alla criminalità organizzata) — alla nuova disciplina in materia di finanza sociale concernente i titoli di solidarietà, come definiti dall'art. 77, comma 2, d.lgs. n. 117 del 2017⁵⁴.

L'originaria riforma del terzo settore, però, non si completa qui. La l. n.

⁵⁴ L'art. 77, comma 2, d.lgs. n. 117 del 2017, definisce così i titoli di solidarietà: «i titoli sono obbligazioni ed altri titoli di debito, non subordinati, non convertibili e non scambiabili, e non conferiscono il diritto di sottoscrivere o acquisire altri tipi di strumenti finanziari e non sono collegati ad uno strumento derivato, nonché certificati di deposito consistenti in titoli individuali non negoziati nel mercato monetario». Gli enti del terzo settore possono realizzare attività di raccolta di fondi anche in forma organizzata e continuativa, anche mediante sollecitazione al pubblico o attraverso la cessione o erogazione di beni e servizi di modico valore, impiegando risorse proprie e di terzi, inclusi volontari e dipendenti, nel rispetto dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con i sostenitori ed il pubblico, in conformità alle linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

106 del 2016 di delega al Governo per la riforma del terzo settore richiede l'adozione di decreti delegati finalizzati anche alla revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro; delega ad oggi non adempiuta ⁵⁵.

Il tema non è secondario, in quanto la mancanza di questo tassello crea incongruenze complessive nel sistema che esce dalla delega ⁵⁶.

6. - Il valore di una disciplina ponderata: proposta di un testo unico dello sport.

Dall'esame delle recenti novità legislative ed in considerazione delle riforme che ancora vanno attuate, non vi è dubbio che, sia nel settore dilettantistico che in quello professionistico, sia comunque necessario un riordino anche dell'intera disciplina in materia di sport. Sembra, allora, quanto meno opportuno un testo unico in cui includere in modo sistematico tanti dati normativi atti a disciplinare l'attività sportiva nei vari aspetti in cui si esplica (T.U.S.: testo unico dello sport) ⁵⁷. Proprio da quanto

⁵⁵ L'art. 3 della l. n. 106 del 2016 stabilisce, infatti, che il decreto legislativo per la «revisione della disciplina del titolo II del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro, riconosciute come persone giuridiche o non riconosciute» venga adottato nel rispetto dei principi e criteri direttivi, che possono essere così sinteticamente definiti: semplificazione del procedimento per riconoscere la personalità giuridica; definizione delle informazioni obbligatorie da inserire negli statuti e negli atti costitutivi; previsione di obblighi di trasparenza e di informazione, anche verso i terzi, attraverso forme di pubblicità dei bilanci e degli altri atti fondamentali dell'ente (anche mediante la pubblicazione nel sito internet istituzionale); previsione di una disciplina per la conservazione del patrimonio degli enti e del regime di responsabilità degli amministratori; rispetto dei diritti degli associati, con particolare riguardo ai diritti di informazione, partecipazione ed impugnazione degli atti deliberativi. Si precisa, infine, che alle associazioni e alle fondazioni, che esercitano stabilmente e prevalentemente attività d'impresa, si applichino le norme previste dai titoli V e VI del libro quinto del codice civile, in quanto compatibili, ed in coerenza con quanto disposto all'art. 9, comma 1, lett. e) della stessa l. n. 106 del 2016.

⁵⁶ Oggetto di delega è la disciplina del procedimento per ottenere la trasformazione diretta e la fusione tra associazioni e fondazioni, nel rispetto del principio generale della trasformabilità tra enti collettivi diversi, introdotto dalla riforma del diritto societario di cui al d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6. L'art. 98, d.lgs. n. 117 del 2017, introduce nel codice civile l'art. 42-bis, che consente «reciproche trasformazioni, fusioni e scissioni» alle associazioni riconosciute e non riconosciute ed alle fondazioni, mentre l'art. 2500-octies c.c. prevede la trasformazione in società di capitali delle associazioni riconosciute e non anche di quelle non riconosciute.

⁵⁷ È quanto era previsto già nella proposta di legge n. 1680 del 10 ottobre 2013, su cui *supra* par. 1.

brevemente qui esposto e dalle numerose e non coordinate fonti di legge, cui si è fatto riferimento in materia di organizzazione e gestione dello sport, emerge, infatti, l'attuale caos in cui l'operatore di diritto deve districarsi, con difficoltà nel comprendere i reali vantaggi — sia civilistici che fiscali — che si vorrebbero attuare con le riforme.

In tal senso, il testo unico dello sport dovrebbe contenere una serie di discipline⁵⁸: l'organizzazione del C.O.N.I. e delle federazioni; la responsabilità civile e penale e le norme anti drogaggio (*doping*); l'intera disciplina relativa ai soggetti coinvolti nell'attività sportiva e, dunque, le regole di organizzazione e gestione di imprese sportive; le norme in tema di rapporti di lavoro (prendendo in considerazione anche il c.d. professionismo di fatto); le regole in tema di sfruttamento economico delle manifestazioni sportive, con particolare riguardo ai diritti audiovisivi (e più in generale di immagine); infine, tutte le norme relative agli aspetti fiscali inerenti allo svolgimento di attività sportive.

Non si può, peraltro, nascondere l'interesse del giurista anche ad altre specifiche tematiche da prendere in considerazione a livello comunitario, come la disciplina della concorrenza, ed in particolare quella *antitrust*, nonché la tutela dei diritti umani⁵⁹, con particolare attenzione alle attività paraolimpiche⁶⁰ e quelle dei rifugiati politici⁶¹.

⁵⁸ Un problema a monte consisterebbe anche nel definire legislativamente lo sport (in proposito, C. BARBARITO MARANI TORO, *Sport*, cit., 42 ss.), considerate le istanze di molte associazioni a farvi rientrare attività che non comportano propriamente un'abilità anche fisica (come avviene per giochi tradizionali, come la lippa, la morra e la rebatta, rientranti tra le attività indicate nel Registro del C.O.N.I.), ma solo mentale: è il caso degli scacchi, del gioco delle carte (in particolare il *bridge*) e dei videogiochi. La definizione è rilevante anche i fini dell'applicazione di una serie di norme (ad esempio, quella della disciplina del *doping*, sia farmacologico che tecnologico). Infatti, solo tradizionalmente lo sport implica un impegno fisico (ed anche intellettuale o comunque connesso ad attività volitive), cui si aggiunge l'applicazione di regole, attraverso un'organizzazione che le faccia rispettare e l'esistenza di una competizione per raggiungere un risultato. Nell'automobilismo, ad esempio, l'impegno fisico è ridotto al minimo, al pari dei videogiochi: di conseguenza il gesto fisico, nello sport, può non essere significativo, per dare maggior valore allo sforzo mentale. In altri settori, invece, lo sport sembra avvicinarsi a forme artistiche (è il caso della danza sportiva).

⁵⁹ In proposito, A. PAPISCA, *Diritti umani e sport nell'anno europeo del dialogo interculturale*, in *Diritto comunitario dello sport*, cit., 63 ss.

⁶⁰ Cfr. N.A. MACLEOD, *I principi di giustizia del Comitato Paralimpico Italiano*, in M. COLUCCI-S. CIVALE (a cura di), *La giustizia sportiva nazionale*, II, Nocera Inferiore, 2015, 83 ss.

⁶¹ Si pensi alla squadra di "Atleti Olimpici Rifugiati" (*team of Refugee Olympic Athletes: ROA*), che ha partecipato per la prima volta ai giochi olimpici di Rio de Janeiro nel 2016 e che è stata trattata al pari di una vera e propria squadra nazionale.