

## **SPORT, FISCO E AIUTI DI STATO: SUSSIDIARIETÀ E FEDERALISMO FISCALE, UNA SOLUZIONE PERCORRIBILE?**

di *Vincenzo Bassi\**

SOMMARIO: 1. Fisco ed efficienza economica/gestionale – 2. Sussidiarietà e federalismo fiscale – 3. Conclusioni

### *1. Fisco ed efficienza economica/gestionale*

In via preliminare occorre da subito operare un distinguo tra lo sport professionistico e quello dilettantistico.

Quest'ultimo beneficia già di agevolazioni nei diversi settori tributari (imposte dirette e IVA) mentre lo sport professionistico è trattato come un qualsiasi ente commerciale.<sup>1</sup>

Tuttavia partendo proprio dall'esperienza dello sport dilettantistico, è possibile sin d'ora fare alcune considerazioni: le agevolazioni fiscali devono essere studiate guardando ai bisogni ed alle caratteristiche del sistema in cui devono operare. Gli enti sportivi infatti non producono (quasi mai) utili e quindi di per sé non sono le agevolazioni sulle imposte dirette che potrebbero aiutare<sup>2</sup>.

È perciò ovvio che politiche fiscali a favore dello sport devono considerare innanzitutto la specificità del sistema sport e quindi prendere atto della difficoltà degli enti sportivi (dilettanti e professionisti) di produrre ricavi sufficienti per una gestione economica efficiente.

Riguardo proprio alla specificità del sistema sport, va segnalato che solo

---

\* Avvocato tributarista – Studio legale Monaco e Associati.

Il presente contributo è il frutto dell'intervento dell'autore in occasione del convegno del 21 settembre 2007 a Roma su «Sport: Diritto, Fisco e Concorrenza».

<sup>1</sup> Sul punto PERSICO-BASSI, *Sport e Profili Fiscali* in M. COLUCCI (a cura di), *Lo Sport e il Diritto*, Jovene, Napoli 2004.

<sup>2</sup> Diverso è invece il discorso per le imposte dirette e indirette, in cui effettivamente le agevolazioni fiscali hanno un impatto economico concreto.

negli ultimi anni si è posto il problema dell'efficienza economica degli enti sportivi. La cosa più importante infatti non era, come nelle altre imprese, il risultato economico ma quello sportivo.

A tal proposito non è un caso che, ancora oggi, nonostante l'attività sportiva professionista e dilettantistica non costituisca in sé un'attività redditizia, essa continua ad essere praticata a tutti i livelli; ciò a differenza di altre attività imprenditoriali le quali, se non realizzano risultati economici, prima o poi sono destinate a scomparire.

La ragione di tutto questo è semplice: lo sport, a differenza di altri settori, è sostenuto da una incredibile passione popolare.

E allora? Cosa è consigliabile fare?

Certo, il legislatore, è bene dirlo da subito, non deve preoccuparsi dei risultati sportivi, ma potrebbe pensare a misure che abbiano obiettivi precisi: efficienza economica, continuità e trasparenza gestionale che esaltino la specificità del mondo dello sport e la passione popolare che lo sostiene.

## 2. *Sussidiarietà e federalismo fiscale*

Tuttavia questo sostegno popolare non deve essere *patrimonializzato* solo attraverso ordinarie operazioni commerciali (p.es. al merchandising), normalmente proficue esclusivamente per certe realtà e non per tutto il sistema sport.

Diverso sarebbe invece lo scenario immaginabile se il sistema sport svolgesse con più forza e convinzione un ruolo economico/sociale nel territorio in cui opera. Per rendere tutto questo possibile sono auspicabili politiche dello sport pensate alla luce del titolo V della costituzione, (117, 118 e 119), secondo le logiche di uno Stato federale basato sul principio di sussidiarietà (verticale e orizzontale).

Con particolare riferimento alla sussidiarietà orizzontale, è opportuno ricordare che ai sensi dell'art. 118 ult. comma Cost. le associazioni, le parrocchie, le cooperative e le formazioni sociali in generale devono poter programmare gli interventi e le scelte strategiche che li riguardano direttamente, di concerto con le istituzioni, che mantengono una funzione di garanzia.<sup>3</sup>

Ora cosa c'entra la sussidiarietà ed il federalismo con lo sport?

Ecco spiegato: attuare il principio di sussidiarietà orizzontale significa proporre un modello sociale non assistenziale, fondato sulla responsabilità di ognuno a perseguire il bene comune.

È per questo che le società sportive (comprese quelle professionistiche) non dovranno offrire solo divertimento, spettacolo e passatempo, ma anche operare nel territorio come cassa di risonanza di valori condivisi, agevolando così la formazione del senso di appartenenza e di identità della comunità locale o, come dicono economisti e sociologi, della società civile.

È per questo che, in ossequio al principio di sussidiarietà, la normativa

---

<sup>3</sup> Sull'argomento L. ANTONINI in "Sussidiarietà fiscale. La frontiera della democrazia". Guerrini e Associati, 2005.

fiscale deve tener conto di questo impegno socio/economico del sistema sport inteso come una sorta di contribuzione alle “spese pubbliche”.<sup>4</sup>

Infatti, l’art. 53 della Costituzione, che costituisce la base del sistema fiscale italiano, sancisce l’obbligo di tutti i cittadini, indistintamente, di concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Sulle modalità di adempimento dell’obbligo tributario da parte dei cittadini nulla è specificato. Ne deriva evidentemente che il dovere alla contribuzione non si adempie solo pagando tributi erariali, ma anche partecipando più generalmente alla crescita ed al benessere della comunità.

È facile a questo punto comprendere che la sussidiarietà (con particolare riguardo a quella fiscale) potrà compiutamente attuarsi se, conformemente al disposto costituzionale agli enti territoriali, sarà riconosciuto il potere di istituire tributi propri. La fiscalità non sarà quindi solo erariale ma anche territoriale, regionale e locale.

A questo punto, i rapporti tra fisco e concorrenza dovranno essere visti nell’ottica di un sistema fiscale federale.

#### *a. Federalismo fiscale e aiuti di Stato*

A tal proposito è utile ricordare che anche le misure di finanza locale (così come quelle di finanza statale) possono rientrare nella categoria degli aiuti di Stato e perciò essere incompatibili con il diritto europeo.<sup>5</sup>

In particolare, costituiscono aiuti di Stato anche le risorse di cui il soggetto pubblico si priva concedendo misure fiscali agevolative o di esclusione dalla base imponibile. Un aiuto incompatibile può assumere inoltre la forma di una sovvenzione, di un’erogazione o di altro vantaggio finanziario, così come quella di una riduzione di base imponibile, di un’esenzione totale o parziale dall’imposta, di un differimento o annullamento del debito.<sup>6</sup> Le misure fiscali costituenti aiuti di Stato devono però essere *selettive* (selettività territoriale e materiale) e costituire

<sup>4</sup> Si parlerà in questo caso di norme di sussidiarietà fiscale.

<sup>5</sup> A partire dall’Atto Unico Europeo (AUE), firmato a Lussemburgo il 17 febbraio 1986, le azioni finalizzate a promuovere il mercato comune hanno riguardato anche la finanza regionale o locale. A tal proposito è utile ricordare che proprio al fine di evitare una concorrenza fiscale dannosa, gli stati membri si sono dotati di una Codice di Condotta, adottato il 1° dicembre 1997, secondo cui sono dannose tutte quelle misure fiscali che: 1) determinano un livello di imposizione effettivo nettamente inferiore ai livelli generalmente praticati nello Stato membro interessato, ivi compresa l’assenza di imposizione; 2) discriminano i residenti dai non residenti; 3) vengono concesse anche in assenza di qualsiasi attività economica svolta all’interno del Paese; 4) mancano di trasparenza; 5) divergono dalle regole fissate dall’OCSE. Un simile codice di condotta per le stesse ragioni si vedranno a proposito degli aiuti di Stato non possono non applicarsi anche in riferimento alle misure fiscali regionali.

<sup>6</sup> Corte di Giustizia, sentenza 15 marzo 1994, causa C-387/92, *Banco Exterior de Espana*; sentenza 19 settembre 2000, causa C-156/98, *Germania c. Commissione*; FICHERA, *Gli aiuti fiscali nell’ordinamento comunitario*, cit., 88; LÓPEZ, *Aiuti di Stato, agevolazioni fiscali territoriali e potere tributario forale spagnolo*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 2003, 1371.

un'eccezione rispetto all'ordinamento generale (Atto Unico Europeo (AUE), firmato a Lussemburgo il 17 febbraio 1986).

Dovendo spiegare meglio questo rapporto tra norma generale e particolare, si precisa che in un sistema di autonomia finanziaria, l'ordinamento tributario generale non è una *monade assoluta* ma è costituito da una pluralità di ordinamenti tributari statali e sub-statali, ognuno dei quali ha una sua tipicità distinta dagli altri.<sup>7</sup> È perciò evidente che il rapporto tra regola generale ed eccezione deve essere verificato all'interno di ciascuno degli ordinamenti tributari.<sup>8</sup>

Riguardo ai tributi regionali, è interessante ricordare che le entrate tributarie si suddividono in tributi propri in senso stretto e tributi propri in senso lato.<sup>9</sup> Questi ultimi, pur facendo parte dell'ordinamento tributario statale, generalmente eleggono gli Enti territoriali sub-statali come beneficiari del gettito a loro collegato.

#### b. *Tributi propri in senso stretto*

I tributi regionali propri in senso stretto fanno invece parte dell'ordinamento tributario regionale generale, e non di quello statale. Come già precisato, l'ordinamento tributario regionale ha una sua tipicità, distinta da quello statale, con cui l'ordinamento regionale non ha alcun rapporto di genere a specie e quindi l'ordinamento tributario statale non costituisce direttamente, per l'ordinamento regionale, un parametro di raffronto.<sup>10</sup>

In un sistema di autonomie locali le asimmetrie tra i regimi fiscali (che comportano anche asimmetrie nel prelievo) sono perciò fisiologiche.

Si tratta di considerazioni che sono state condivise dalla stessa Commissione quando ha censurato il regime di tassazione delle imprese nella Regione delle Azzorre (Decisione 2003/442/CE, dell'11 dicembre 2002 paragrafo 31). Infatti secondo la Commissione non è criticabile in sé un sistema a bassa fiscalità se è istituito da collettività locali (regioni, comuni e altre) con tributi propri, senza alcun rapporto con il regime fiscale nazionale. È ovvio quindi che se il sistema di tassazione delle imprese nelle Azzorre fosse stato parte di un autonomo sistema tributario regionale, segnatamente distinto da quello statale e dagli altri regionali, non si sarebbe potuto parlare di *aiuti di Stato a selettività regionale*.

Pertanto tornando nello specifico al nostro tema, ritengo legittima (e auspicabile) una fiscalità che contribuisca a fare sistema, convogliando le positività interne alla società civile a favore di uno sviluppo economico del territorio equilibrato e non disgiunto dalla solidarietà e dal bene comune.

In questa prospettiva il sistema sport non può non svolgere un ruolo centrale indispensabile.

<sup>7</sup> FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 202.

<sup>8</sup> Corte di Giustizia, sentenza del 6 settembre 2006, causa 88/03, Portogallo c. Commissione.

<sup>9</sup> CARINCI, *Regioni tra autonomia tributaria e vicoli UE*, in *Rass. Trib.* 4/2004, 1217-1218.

<sup>10</sup> Sull'opportunità di una simile ripartizione, CARINCI, *Regioni tra autonomia tributaria e vicoli UE*, cit., 1217.

Ed allora ben vengano progetti cui partecipano società sportive, che, facendo economia per sé, creano valore aggiunto nel proprio territorio. In un simile contesto sono auspicabili impianti sportivi e stadi di proprietà delle società sportive, costruiti in periferia, non soggetti a tributi locali patrimoniali o reali o personali. Allo stesso modo, si possono immaginare agevolazioni per *public company* che accanto allo sport professionistico si impegnano in iniziative a favore della comunità locale, e si potrebbe continuare fino a prospettare società sportive che gestiscono a lungo termine impianti sportivi di proprietà di fondi immobiliari o di trustee oppure di enti pubblici locali, finanziati p.es. con i c.d. tributi di scopo,<sup>11</sup> con l'obbligo di destinare da parte dei gestori una parte dei proventi degli impianti a favore del territorio.<sup>12</sup>

### 3. *Conclusioni*

In conclusione si può affermare che lo strumento fiscale deve essere inteso non come strumento, freddo distaccato, di semplice reperimento di risorse economiche pubbliche, ma come un'opportunità di sviluppo e stimolo per la società civile di cui lo sport non solo è parte integrante ma addirittura modello di bellezza, di lealtà e di rispetto delle regole.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Per tributi di scopo si intendono quei tributi locali o regionali in senso stretto, istituiti con normative locali (p.es. regolamenti comunali) o regionali (p. es. leggi regionali), i cui proventi sono destinati dagli enti territoriali (regionali e locali) stessi per la realizzazione di opere pubbliche come p. es. impianti sportivi.

<sup>12</sup> Tuttavia, simili misure, anche se di carattere regionale, sono considerate ugualmente aiuto di stato, se sono finanziate da un trasferimento a carico del bilancio statale. Ciò sebbene il suddetto trasferimento sia giustificato dal rispetto del principio di solidarietà presente nella costituzione dello Stato membro. In buona sostanza il principio di solidarietà nazionale soccombe dinanzi al divieto di aiuto di Stato. Infine non potrebbero essere ammesse misure fiscali a vantaggio di alcune porzioni del proprio territorio (selettività territoriale) oppure a vantaggio solo del mondo dello sport (selettività materiale). In entrambi i casi si tratterebbe infatti di una deroga alla normativa regionale generale.

<sup>13</sup> Sul punto interessanti sono le parole di papa BENEDETTO XVI, secondo cui lo sport deve essere caratterizzato da virtù come «tenacia, spirito di sacrificio, disciplina interiore ed esteriore e, ancora, senso di giustizia, consapevolezza dei propri limiti, rispetto dell'altro»; si tratta di virtù «su cui bisogna allenarsi nella vita quotidiana», poiché aiutano lo sviluppo della persona e della società civile (*Vatican Information service* del 8 ottobre 2007).