



**UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA**

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI  
"M.FANNO"**

**CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA E MANAGEMENT**

**PROVA FINALE**

*"I DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI:  
IL TRATTAMENTO FISCALE AI FINI IRAP DELLE PLUSVALENZE DERIVANTI DAL  
TRASFERIMENTO DEI CALCIATORI"*

**RELATORE:  
CH.MO PROF. BEGHIN MAURO**

**LAUREANDO: MASELLA ANTHONY  
MATRICOLA N. 1068653**

**ANNO ACCADEMICO 2015 – 2016**



Ai miei genitori  
e a mia sorella.

# INDICE

<b>INTRODUZIONE .....</b>	<b>p.6</b>
<b>1. I DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI SPORTIVE DEI CALCIATORI.....</b>	<b>p.8</b>
1.1 Normativa di riferimento.....	p.8
1.2 La rilevazione contabile dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori.....	p.11
1.3 Ammortamento del costo dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori...	p.17
<b>2. LE PLUSVALENZE E MINUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DEI DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI.....</b>	<b>p.19</b>
2.1 Definizione di Plusvalenze e Minusvalenze e concetti generali.....	p.19
2.2 La rappresentazione nel bilancio di esercizio delle operazioni di compravendita del contratto relativo ai calciatori professionisti.....	p.22
<b>3. IMPONIBILITA' DELLE PLUSVALENZE DERIVANTE DALLA CESSIONE DEI DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI AI FINI IRAP.....</b>	<b>p.25</b>
3.1 L'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).....	p.25
3.2 Le regole di determinazione della base imponibile IRAP .....	p.27
3.3 Configurazione giuridica del rapporto di lavoro sportivo nel settore del calcio..	p.30
3.4 Trattamento fiscale ai fini IRAP delle plusvalenze nell'ambito delle società di Calcio.....	p.32
<b>CONCLUSIONE.....</b>	<b>p.35</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>p.37</b>
<b>SITOGRAFIA.....</b>	<b>p.39</b>



## INTRODUZIONE

Il gioco del calcio, uno degli sport, se non lo sport più importante e più bello del mondo, racchiude in sé “*tutti gli aspetti del reale: l'estetica(poiché lo sport si osserva), la tecnica (poiché lo sport si apprende), il commercio (poiché lo sport si vende bene e fa vendere altrettanto bene), la politica (lo sport è l'esaltazione del luogo, della città, e nello stesso tempo è anche il superamento delle frontiere), la medicina (lo sport implica l'esercizio del corpo), il diritto (senza l'universalità delle regole la competizione non è più possibile), la religione (lo sport vi trova le sue origini, ma si presenta anche -almeno si dice- come una religione dei tempi moderni)*” (Bernard Jeu, 1972)<sup>1</sup>. Io aggiungerei un ulteriore aspetto, la “passione”, poiché lo sport è *feeling*, è *odi et amo*. Dopo anni gloriosi, trascorsi ai massimi livelli, caratterizzati da una fortissima crescita, il calcio professionistico italiano sta attraversando ultimamente dei periodi bui, sfociati in una profonda crisi di natura economico – finanziaria, la quale ha portato alcune società calcistiche sull'orlo del fallimento ed altre, addirittura, anche al fallimento totale. Ne è un esempio, molto recente, la Società Sportiva Dilettantistica Parma Calcio 1913 S.r.l., meglio conosciuta come Parma, che dopo una serie di gravi problemi finanziari, viene definitivamente dichiarata fallita il 19 marzo 2015. Dal momento in cui le associazioni calcistiche hanno assunto i connotati di imprese a tutti gli effetti (cfr. D. L. 20 settembre 1996, n. 485)<sup>2</sup>, il calcio, sostanzialmente, è divenuto un *business*, un settore con volumi di affari paragonabili a quello di altri rilevanti settori dell'economia e che, inoltre, influenza altre attività nei settori dello sport, del *free time*, della televisione e dell'edilizia, anche se, come detto in precedenza, negli ultimi tempi risulta essere un malato che mostra segni di peggioramento. Il calcio ha cambiato, sta cambiando e cambierà il proprio volto. Un quadro ambientale soggetto a una serie di trasformazioni, che possono essere ricondotte a quattro fenomeni, i quali si influenzano reciprocamente. Tali fenomeni sono: l'introduzione di un nuovo quadro giuridico; l'evoluzione nella struttura e nell'entità dei costi e dei ricavi; l'internazionalizzazione del settore; l'apertura ai mercati finanziari (Lago, Baroncelli, Szymanski, 2004)<sup>3</sup>. Per quanto concerne il primo fenomeno, si fa riferimento alla sentenza del 15 dicembre 1995 della Corte di Giustizia Europea, meglio conosciuta come “*sentenza Bosman*”, una decisione che consente ai giocatori comunitari di trasferirsi liberamente, alla

---

<sup>1</sup> Bernard Jeu, *Le Sport, la mort, la violence*, 1972

<sup>2</sup> D. L. 20 settembre 1996, n. 485 (Disposizioni urgenti per le società sportive professionistiche).

<sup>3</sup> U. Lago - A. Baroncelli - S. Szymanski, *Il Business del Calcio*, pag. 11 (Milano, 2004).

scadenza del contratto con l'attuale squadra, dal campionato di un paese a quello di un altro, sempre però all'interno della comunità europea. Tale sentenza ha suscitato oltre a pareri positivi da parte dei calciatori, che in questo modo si trovavano liberi, alla scadenza del contratto, di andare in un'altra squadra europea senza dover discutere con la propria società e senza dover pagare il proprio cartellino, anche perplessità da parte di tutto il mondo del calcio per aver determinato una "diaspora" di calciatori, portando le società calcistiche, le quali investono tempo, risorse e strutture per fa crescere tali giocatori, a ritrovarsi "un pugno di mosche", in quanto non ci sarebbero più premi di valorizzazione per le società. Per quanto concerne, invece, i costi e i ricavi, all'aumento dei costi di gestione determinati in particolar modo dagli stipendi percepiti dai calciatori, non si è verificato un proporzionale incremento del volume dei ricavi. Dunque, si è registrata una ragguardevole flessione degli incassi, derivanti dalla vendita degli abbonamenti e dei biglietti e le aspettative economiche circa i proventi derivanti dalla cessione dei diritti televisivi non sono state del tutto attese (Bianchi, Corrado, 2005). In sostanza le società di calcio hanno speso più di quanto hanno incassato. Ciò ha portato a quanto detto prima, ovvero al fallimento parziale o totale di alcune società sportive e all'inizio dei momenti bui del mondo del calcio, sopra ogni cosa del calcio italiano. Tali difficoltà che stanno affliggendo le società di calcio italiane, hanno messo in luce il fatto che il management deve porre maggiore attenzione su quello che è l'andamento divergente - convergente dei costi e dei ricavi (Lago, Baroncelli, Szymanski, 2004).<sup>4</sup> Ed è proprio su questo aspetto che si sviluppa il presente lavoro, con il quale si analizza una delle voci, del bilancio delle società calcistiche, peculiari in termini di valorizzazione contabile delle immobilizzazioni immateriali: i "diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori". Questo poiché i principali "asset" operativi di tali società sono, perlopiù, i calciatori stessi, che permettono ad esse di svolgere il loro *business* caratteristico, legato all'organizzazione dello spettacolo sportivo. La risorsa derivante dall'"acquisto" di un calciatore non può essere iscritta tra le attività materiali, ma tra quelle immateriali, perché l'oggetto della compravendita non è l'entità fisica del calciatore, bensì il diritto ad usufruire delle sue prestazioni calcistiche. Ma di questo avremo modo di parlarne più avanti. Il presente lavoro, si pone l'obiettivo di approfondire il tema della dimensione economico-finanziaria del business del calcio, settore oggetto di svariati e molteplici studi in continua evoluzione, andando ad analizzare una delle voci principali presenti nel bilancio delle società di calcio, *Diritti pluriennali alla prestazione dei calciatori*, e le relative plusvalenze derivanti dalla cessione di tali, e si

---

<sup>4</sup> U. Lago - A. Baroncelli - S. Szymanski, *Il Business del Calcio*, pag. 27 (Milano, 2004).

articola in tre capitoli. Nel primo capitolo viene esaminato l'aspetto normativo e contabile che porta i diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori ad essere iscritti in bilancio. Nel secondo capitolo sono analizzate le voci plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori. Nel terzo ed ultimo capitolo viene, infine, trattato il tema relativo l'imponibilità delle plusvalenze, derivanti dalla cessione di tali diritti, ai fini IRAP, con particolare attenzione alla sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Roma del maggio 2011<sup>5</sup>.

## **1. I DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI**

### **1.1 NORMATIVA DI RIFERIMENTO**

Analizzando le principali voci dei bilanci di esercizio delle società calcistiche, quella peculiare risulta essere senz'altro la voce *“Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori”*. Il diritto di una società di calcio di usufruire delle prestazioni sportive di un calciatore professionista, trova fondamento in un contratto concluso tra lo stesso e la società. Contratto che viene a nascere nel momento in cui è venuto meno il *“vincolo sportivo”* con la legge n. 91 del 1981, vincolo che legava l'atleta alla società sportiva di appartenenza. In sostanza, nella fase antecedente alla legge citata, il giocatore firmava un vincolo a *“vita”* con la società, dal quale egli non poteva recedere se non in casi eccezionali. *“La prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato”*, (art. 3, comma 1, legge n. 91/1981)<sup>6</sup>, ed il contratto *“può contenere l'apposizione di un termine risolutivo, non superiore a cinque anni dalla data di inizio del rapporto”* ( art. 5, par. 1, legge 91/1981)<sup>7</sup>. Questo però non esclude, tuttavia, la possibilità da parte sia della società sia del giocatore di rinnovare il loro rapporto di subordinazione, anche in costanza dello stesso contratto. E' possibile inoltre *“la cessione del contratto prima della scadenza, da una società sportiva ad un'altra, purché vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle federazioni sportive nazionali”*<sup>8</sup>, mentre è

---

<sup>5</sup> A. Ukmar – V. Ukmar – C. Glendi, *Diritto e Pratica Tributaria n. 4/2012, parte seconda* (2012).

<sup>6</sup> Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti, L. 23-3-1981 n. 91, art. 3, comma 1, *Prestazione sportiva dell'atleta*.

<sup>7</sup> ID., art. 5, par. 1, *Cessione del contratto*.

<sup>8</sup> ID., art. 5, par. 2.



assolutamente vietato ad entrambe le parti di recedere dal contratto senza giusta causa. L'art. 95, comma 1, NOIF dispone “*che l'accordo di trasferimento o la cessione del contratto di un calciatore «professionista» devono essere redatti per iscritto, a pena di nullità, mediante utilizzazione di moduli speciali all'uopo predisposti dalle Leghe*»<sup>9</sup>.

I moduli, attualmente risultano essere tre:

1) il primo modulo, c.d. *variazione di tesseramento per calciatori professionisti*, che deve essere sottoscritto dalla società cedente, dalla società cessionaria e dal giocatore ceduto (Maurizio Ragno, 2005);

2) il secondo modulo, c.d. *documento in bollo*, sottoscritto dalla società cedente e dalla società cessionaria. Compilando lo stesso, le parti comprovano il prezzo della cessione, il rispettivo regolamento finanziario e l'assoggettamento del corrispettivo ad IVA ai sensi dell'art. 3, comma 2, n.5 del D.P.R. N. 633/1972 (V. Ukmar, 2016).<sup>10</sup> Inoltre, in esso si trovano la data dell'accordo, il prezzo pattuito per la cessione, nonché eventuali clausole relative alla rateizzazione nel pagamento del prezzo stesso. Per quanto concerne quest'ultimo aspetto va sottolineato il fatto che se la società cedente e la società cessionaria sono «affiliate» alla Figc, il pagamento avviene non direttamente tra le società stesse, ma attraverso una «stanza di compensazione» gestita dalla Lega di appartenenza della società cedente (Maurizio Ragno, 2005);

3) il terzo modulo, c.d. *contratto economico*, è sottoscritto dalla società cessionaria e dal calciatore ceduto. Nello stesso sono preordinate condizioni inderogabili di contratto, le quali hanno lo scopo di regolamentare una serie di rapporti di lavoro subordinato calcistico (V. Ukmar, 2016).<sup>11</sup> Tali moduli, che costituirebbero, nel loro inscindibile insieme, un unico documento, devono essere sottoscritti contestualmente e vanno depositati presso la Lega competente entro cinque giorni dalla loro sottoscrizione e comunque non oltre il termine ultimo stabilito dalla Figc (art. 95, comma 5, NOIF)<sup>12</sup>. La circostanza che tra i moduli da compilare ai fini della cessione del contratto vi sia anche il c.d. *contratto economico* ha indotto a dubitare che l'operazione di trasferimento del diritto alle prestazioni di un giocatore da una società all'altra possa essere considerato una cessione

---

<sup>9</sup> Norme Organizzative Interne – F.I.G.C. (NOIF), art. 95, comma 1, *Norme generali sul trasferimento e sulle cessioni di contratto (Rapporti tra Società e Calciatori)*.

<sup>10</sup> V. Ukmar, *Lo sport e il Fisco (il rapporto di lavoro sportivo nel calcio)*, 2016.

<sup>11</sup> Idem.

<sup>12</sup> Norme Organizzative Interne – F.I.G.C. (NOIF), art. 95, comma 5, *Norme generali sul trasferimento e sulle cessioni di contratto (Rapporti tra Società e Calciatori)*.

del contratto. Infatti si è sostenuto che la cessione dei diritti pluriennali alle prestazioni di un calciatore integri un'operazione complessa caratterizzata da una pluralità di negozi interconnessi tra loro:

- un contratto tra le due società attraverso il quale la società titolare del diritto alle prestazioni del giocatore si obbliga nei confronti dell'altra società a risolvere consensualmente il contratto economico con il giocatore a fronte dell'obbligo della controparte di corrispondere un dato corrispettivo;
- il contratto risolutorio con il quale la società titolare del diritto alle prestazioni del giocatore ed il giocatore stesso decidono di risolvere il contratto da essi stipulato precedentemente;
- il nuovo contratto di lavoro subordinato tra il giocatore e la società cessionaria. (Maurizio Ragno, 2005).

A tale ricostruzione, in contrasto con quanto si evince letteralmente dall'art. 5, comma 2, della L. n. 91/1981<sup>13</sup>, si può affermare che non vi è traccia, nei moduli predisposti dalle Leghe, di alcun accordo con il quale la società cedente ed il giocatore risolvono il contratto che li lega. La prospettata ricostruzione potrebbe, inoltre, porsi come alternativa alla cessione del contratto, ma non è tuttavia idonea a modificare, in via interpretativa, la ricostruzione del trasferimento dei diritti in termini di cessione del contratto, ciò anche in ragione del fatto che l'eventuale modifica del contratto economico oggetto di cessione è da considerare pienamente legittima (Maurizio Ragno, 2005).<sup>14</sup> Dunque, come è possibile osservare, nulla porta le parti di un contratto a esecuzione continuata di modificare, nel corso dell'esecuzione del rapporto, il contenuto del contratto, ovvero di variare ad esempio l'importo del corrispettivo pattuito, di prolungare la durata del contratto. Il trasferimento dei diritti alle prestazioni dei giocatori, così come attualmente disciplinato dall'art. 5, comma 2, della L. n. 91/1981, configura una vera e propria cessione del contratto economico del calciatore. Esaminando le modalità di contabilizzazione del corrispettivo pattuito per la cessione del contratto, va evidenziato il fatto che l'importo corrisposto per l'acquisto dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori va iscritto nell'Attivo dello Stato Patrimoniale della società cessionaria, tra le *Immobilizzazioni immateriali*, in una voce appropriata della classe dell'Attivo B-I Immobilizzazioni immateriali, voce 4

---

<sup>13</sup> Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti, L. 23-3-1981 n. 91, art. 5, comma 2, *Cessione del contratto*.

<sup>14</sup> Il Mulino, *Le "voci caratteristiche" di bilancio delle società di calcio*, Maurizio Ragno, 2005.

(concessioni, licenze, marchi e diritti simili); oppure, se di ammontare rilevante, in una specifica voce.<sup>15</sup>([www.figc.it](http://www.figc.it))

## **1.2 LA RILEVAZIONE CONTABILE DEI DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI**

Il valore associato ai diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori, costituisce sostanzialmente il capitale investito dalle società calcistiche. Questa voce comprende i costi sostenuti dalla Società nelle ipotesi, di *stipulazione diretta e cessione del contratto*. I Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori costituiscono un'*attività di natura immateriale a carattere pluriennale*, poiché il relativo valore corrisponde ad una situazione di vantaggio della Società che detiene il diritto, rispetto alle altre società, destinata a durare nel tempo (Leone Barbieri, 2005). Il beneficio correlato all'acquisizione di ciascun diritto è la prestazione sportiva del calciatore, che risulta essere il presupposto di eventuali incrementi dei ricavi derivanti dalla vendita dei biglietti, dalla cessione dei diritti televisivi e da altre fattispecie, quali ad esempio sponsorizzazioni, merchandising e proventi pubblicitari (Lago, Baroncelli, Szymanski, 2004). Il contratto tra il calciatore e la Società costituisce il titolo giuridico per l'iscrizione in bilancio del relativo diritto alle prestazioni sportive<sup>16</sup>. Il costo sostenuto per l'acquisizione di tale diritto deve essere iscritto nell'attivo di stato patrimoniale fra le immobilizzazioni immateriali utilizzando la seguente denominazione:

B) I (8) *Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori*.

Questa voce specifica si rende necessaria *ai sensi dell'articolo 2423 ter, comma 3 del Codice Civile*.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> Raccomandazione contabile F.I.G.C. n. 1.

<sup>16</sup> Raccomandazioni Contabili n.1

<sup>17</sup> Art. 2423 ter, comma 3, Cod. civ, *Struttura dello Stato patrimoniale e del Conto economico*.

## STATO PATRIMONIALE

B) IMMOB.NI	
I) IMMATER.LI	
8) <i>Diritti Pluriennali</i>	
<i>alle prestazioni dei</i>	
<i>calciatori</i>	

Per quanto concerne la cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori si deve rilevare che tale operazione produce due effetti. Il primo effetto consiste nel diritto della Società cessionaria di assumere la posizione di società cedente nel rapporto con il calciatore e l'obbligo di pagare alla Società cedente il prezzo convenuto. Il secondo consiste, invece, nella modificazione soggettiva del rapporto con il calciatore, modificazione questa, che si realizza con la stipulazione di un nuovo contratto in base al quale il calciatore potrà far valere i propri diritti e dovrà adempiere le proprie obbligazioni solo nei confronti della Società cessionaria, sua nuova contraente (Maurizio Ragno, 2005). È importante evidenziare che il diritto della Società cessionaria di assumere, nel rapporto con il calciatore, la posizione della Società cedente ha una valenza economica, data dal prezzo convenuto fra le Società per la cessione del contratto (NOIF, art. 85). Questo prezzo è correlato alla posizione giuridica che la Società cessionaria assume, a seguito della cessione, per l'intera durata del nuovo contratto.<sup>18</sup>

Il momento temporale di iscrizione in bilancio degli effetti economici e finanziari dei contratti relativi alle prestazioni sportive dei calciatori, e pertanto della rilevazione contabile dei diritti, è quello della data di sottoscrizione dei contratti stessi (Luigi Bianchi e Diego Corrado, 2005). Come evidenziato in precedenza, i contratti stipulati con calciatori già tesserati con altre Società nazionali, sia nel caso di stipulazione diretta, sia in quello di cessione del contratto, sono assoggettati alle norme federali e ad una procedura che prevede il deposito del contratto presso la lega competente, che ricordiamo deve avvenire entro cinque giorni dalla sottoscrizione e, comunque, non oltre il termine previsto per i trasferimenti o le cessioni di contratto ([www.figc.it](http://www.figc.it)). Tali contratti assumono efficacia solo

<sup>18</sup> Raccomandazioni Contabili n. 1

dopo la concessione da parte della Lega competente del visto di esecutività (c.d. *ratifica*). L'effetto del rilascio del visto di esecutività da parte della Lega competente retroagisce alla data di sottoscrizione<sup>19</sup>. Per i contratti stipulati con calciatori già tesserati con Società estere, sia nelle ipotesi di stipulazione diretta sia in quella di cessione del contratto, il momento temporale di iscrizione è costituito sempre dalla data di sottoscrizione del contratto, cui retroagisce l'effetto del rilascio del certificato internazionale di trasferimento (c.d. "*transfert*") da parte della Federazione estera di provenienza del calciatore. I contratti si perfezionano, o meglio si completano nella loro struttura, dopo la sottoscrizione e, fino al momento della concessione del visto di esecutività o del rilascio del "*transfert*", si trovano nella situazione propria dei contratti sospensivamente condizionati.<sup>20</sup>

Le Società calcistiche, come detto precedentemente, possono acquisire il diritto alle prestazioni sportive dei calciatori con le seguenti due modalità:

### ***Stipulazione diretta***

Tale ipotesi si verifica in due diversi casi. Primo, è possibile il tesseramento dei calciatori cosiddetti svincolati, ovvero dopo la scadenza del precedente contratto stipulato tra il calciatore e altre Società; secondo è possibile il tesseramento di calciatori che sottoscrivono il loro primo contratto da professionisti. Tutto ciò avviene mediante stipulazione di un contratto direttamente con il calciatore.

- *Calciatore svincolato, alla scadenza del precedente contratto dello stesso con altra società nazionale; iscrizione degli eventuali oneri accessori di diretta imputazione (il seguente metodo si applica anche per calciatori svincolati provenienti da Società dilettantistiche estere). (www.figc.it)*

---

<sup>19</sup> Ai sensi dell'art. 1360 del Codice Civile.

<sup>20</sup> Disciplinati dagli artt. 1353 e seguenti del Codice Civile.

La Società effettuerà la seguente rilevazione contabile:

VARIAZIONE	CONTO	D/A	IMPORTO DARE (mila)	IMPORTO AVERE (mila)
VEN	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	D	10.000	
VFN	Debiti verso fornitori	A		10.000

- *Calciatore proveniente da società dilettantistica nazionale, in caso di sottoscrizione del primo contratto da professionista; si capitalizzano gli oneri accessori di diretta imputazione e il premio di addestramento e formazione tecnica ex art. 99 N.O.I.F. (Norme Organizzative Interne F.I.G.C. – “Federazione Italiana Giuoco Calcio”) (www.legaseriea.it).*

VARIAZIONE	CONTO	D/A	IMPORTO DARE (mila)	IMPORTO AVERE (mila)
VEN	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	D	10.000	
VFN	Debiti verso Società calcistiche	A		10.000

- *Calciatore svincolato proveniente da altra Società estera*; per calciatore con più di 23 anni di età bisogna capitalizzare i soli oneri accessori di diretta imputazione; per calciatore avente età inferiore ai 23 anni, iscrizione degli oneri accessori di diretta imputazione e del titolo di premio di addestramento e formazione tecnica previsto dal regolamento F.I.F.A. (*Fédération Internationale Football Association*) ([www.legaseriea.it](http://www.legaseriea.it)).<sup>21</sup>

VARIAZIONE	CONTO	D/A	IMPORTO DARE (mila)	IMPORTO AVERE (mila)
VEN	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	D	15.000	
VFN	Debiti verso società calcistiche	A		15.000

### *Cessione del contratto*

Nell'ipotesi di acquisizione dei diritti a seguito di cessione del contratto dei calciatori professionisti da parte di altre società (la cessione del contratto può avvenire a titolo definitivo o a titolo temporaneo). Ossia mediante stipulazione di un contratto con la Società titolare del diritto alle prestazioni sportive del calciatore, sia nazionale che estera, avente come oggetto la cessione del contratto con lo stesso calciatore.

- *Calciatore proveniente da Società nazionale*; il valore di iscrizione comprende il valore del prezzo pattuito, nonché gli oneri accessori, mediante il conto "Lega c/trasferimenti"; dette operazioni sono soggette a IVA. ([www.legaseriea.it](http://www.legaseriea.it))

VARIAZIONE	CONTO	D/A	IMPORTO DARE (mila)	IMPORTO AVERE (mila)
VEN	Diversi Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	D	10.000	

<sup>21</sup> Regolamento F.I.F.A. sullo status ed i trasferimenti internazionali dei calciatori, consultabile presso il sito internet [www.legaseriea.it](http://www.legaseriea.it)

<b>VFP</b>	<b>Iva a credito</b>	<b>D</b>	<b>2.200</b>	
<b>VFN</b>	<b>Legg a/trasferimenti</b>	<b>A</b>		<b>12.200</b>

- *Calciatore proveniente da società estera*; la Società dovrà contabilizzare nella apposita voce dello Stato Patrimoniale: il prezzo di cessione; gli oneri accessori; l'indennità di formazione (per giocatori con meno di 23 anni) dovuta secondo quanto previsto dal Regolamento F.I.F.A. sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori<sup>22</sup>; premi di solidarietà dovuti secondo quanto previsto dal Regolamento F.I.F.A. sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.<sup>23</sup> (www.figc.it)

<b>VARIAZIONE</b>	<b>CONTO</b>	<b>D/A</b>	<b>IMPORTO DARE (mila)</b>	<b>IMPORTO AVERE (mila)</b>
<b>VEN</b>	<b>Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori</b>	<b>D</b>	<b>21.990</b>	
<b>VFN</b>	<b>Debiti verso società calcistiche (indicare la società creditrice del prezzo di cessione)</b>	<b>A</b>		<b>20.000</b>
<b>VFN</b>	<b>Debiti verso società calcistiche (indicare le società creditrici del contributo di solidarietà)<sup>24</sup></b>	<b>A</b>		<b>(5% * 20.000) =1.000</b>
<b>VFN</b>	<b>Debiti verso società calcistiche (indicare la società creditrice dell'indennità di formazione)<sup>25</sup></b>	<b>A</b>		<b>990</b>

<sup>22</sup> Regolamento F.I.F.A. sullo status ed i trasferimenti internazionali dei calciatori, art. 6, comma 1, *Indennità di formazione*.

<sup>23</sup> Id., art. 96, comma 1, *Premio di preparazione*.

<sup>24</sup> Il contributo di solidarietà si avvia ogni qualvolta un calciatore professionista viene trasferito nel corso di un contratto da una Federazione ad un'altra. Ciò comporta al fatto che la società o le società che hanno contribuito a formare calcisticamente il giocatore dovranno ricevere il 5% di qualsiasi compenso, il quale sarà corrisposto alla società di provenienza.

<sup>25</sup> Secondo il regolamento FIFA sui trasferimenti internazionali, la formazione e l'istruzione di un'atleta si svolge tra i 12 e i 23 anni. L'indennità di formazione dovrà essere corrisposta a chi ha formato il calciatore fino ai 23 anni di età. Per calcolare l'indennità di formazione è necessario considerare i costi che sarebbero stati sostenuti dalla società di destinazione nel caso in cui questa avesse contribuito da sola alla formazione del giocatore. Di conseguenza, l'indennità si calcola moltiplicando il costo sostenuto per la formazione e gli anni di formazione intercorsi (*Codice di diritto calcistico in ambito FIFA*, F. CASAROLA, 2012, p.100).



### 1.3 AMMORTAMENTO DEL COSTO DEI DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI

L'ammortamento del costo dei diritti pluriennali alle prestazioni dei giocatori rappresenta la quota parte del costo di acquisizione del diritto a usufruire delle prestazioni dei calciatori di competenza dell'esercizio (Maurizio Ragno, 2005). La quota di ammortamento da imputare ad un determinato esercizio viene determinata mediante la predisposizione di un piano composto dal valore ammortizzato, dalla vita utile e dal metodo di determinazione delle quote (A. Parbonetti, 2013). Il costo dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori, in quanto immobilizzazioni immateriali a carattere pluriennale, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, va sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione, come stabilito dall'*art. 2426 del Codice Civile*.<sup>26</sup>

L'esercizio di decorrenza dell'ammortamento è quello in cui avviene il tesseramento dei giocatori.

Rispettando il *principio di prudenza*<sup>27</sup>, è necessario ripartire il costo diretto, in quote costanti o decrescenti, per l'intera durata del contratto (A. Parbonetti, 2013), che lega il calciatore alla Società.

Dal punto di vista tributario, si rammenta che i diritti pluriennali alle prestazioni sportive dei calciatori sono ammortizzati ai sensi dell'art. 103, comma 2, t.u.i.r. e cioè, “[...] *in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto*”; tale ammortamento è deducibile anche ai fini dell'IRAP.<sup>28</sup>

La F.I.G.C. (Federazione Italiana Giuoco Calcio), infatti, ha stabilito in modo univoco il criterio di ammortamento da seguire, ciò per evitare che i redattori del bilancio assumano

---

Supponiamo che il costo sostenuto annualmente per la formazione sia pari a 90.000 euro (prendiamo in considerazione il costo sostenuto annualmente dalla A.C. MILAN) e che gli anni intercorsi siano 11 (da 12° al 23° anno di età secondo il regolamento FIFA). Dunque l'indennità sarà pari a 990.000 euro.

<sup>26</sup> Ai sensi dell'art. 2426, n. 2, c.c., il costo delle immobilizzazioni immateriali deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio, ma non è imposto un criterio a quote costanti.

<sup>27</sup> ANTONIO PARBONETTI, *I principi contabili internazionali, immobilizzazioni e strumenti finanziari* (Carocci editore, 2013) pag. 15. Il “principio della prudenza” consiste nel valutare le voci di bilancio in modo da imputare al conto economico le “perdite presunte”, ma non gli “utili sperati”. Nel reddito di esercizio, che risulta dal bilancio, sono inclusi solamente gli “utili realizzati”, ossia gli utili derivanti da “operazioni concluse”, come la cessione di beni e la prestazione di servizi, e non anche gli “utili sperati” (o “potenziali”), cioè gli utili che sono il frutto di “operazioni in corso” alla data del bilancio (cioè “operazioni iniziate” e non ancora “concluse”).

<sup>28</sup> A. Ukmar – V. Ukmar – C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria*, CEDAM 2012.

comportamenti discrezionali: il *pro-rata temporis*, perciò il costo iscritto in bilancio deve essere ripartito in quote costanti per l'intera durata del contratto stipulato tra la società e il calciatore.<sup>29</sup> Inoltre, deve essere adottato un unico criterio di ammortamento, e non sono concesse altre modalità di ammortamento da quelle sopra citate ([www.figc.it](http://www.figc.it) – NORME).

Vi sono casi, però, in cui la società calcistica deve modificare il piano di ammortamento. Ad esempio, in una situazione in cui società e giocatore rinnovano anticipatamente il contratto che li lega, la quota non ancora ammortizzata è ripartita in quote costanti sulla nuova durata del contratto. L'effetto consisterà in una più ampia attenuazione del costo residuo in quanto distribuito fino alla nuova scadenza che è dilazionata. Si ha così un miglioramento del risultato economico della società calcistica che redige il bilancio per il periodo intercorrente tra il rinnovo e l'originaria scadenza.<sup>30</sup> Nel caso di risoluzione anticipata del contratto per cessione del giocatore ad altra società, la quota non ancora ammortizzata graverà sull'esercizio in cui si è verificata la risoluzione stessa, ma, allo stesso tempo, il ricavo che si manifesta dalla cessione permetterà di controbilanciarla ([www.mondopallone.it](http://www.mondopallone.it)). Nonostante tutto, gli amministratori sono "obbligati" ad abbandonare il piano di ammortamento previsto ed effettuare una giusta e corretta svalutazione ogni qualvolta i calciatori di cui sono capitalizzati i diritti pluriennali alle prestazioni non sono più idonei a svolgere le proprie prestazioni (P. Busardò, 2004)<sup>31</sup>. Un esempio può essere il caso in cui un giocatore si infortuna gravemente.

---

<sup>29</sup> Raccomandazione Contabile n.1

<sup>30</sup> Questo è un esempio di circostanza (cambio di vita utile) per cui si rende necessario effettuare un cambiamento nel piano di ammortamento. Ogni qualvolta vi sia una modifica concernente le ipotesi di base sulle quali è definito il piano di ammortamento originario, è necessario modificare il piano e le determinanti di tali modifiche devono essere illustrate nella nota integrativa.

<sup>31</sup> P. Busardò, *Il bilancio delle società di calcio professionistiche: trattamento contabile del «parco giocatori»*, 2004.

## 2. LE PLUSVALENZE E MINUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DEI DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI

Se i diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori sono oggetto di cessione a titolo definitivo, la società cedente non imputa a conto economico la quota di ammortamento del periodo di esercizio nel quale è avvenuta la cessione, ma determina l'eventuale plusvalenza o minusvalenza derivante dall'operazione, la quale sarà pari alla differenza tra il corrispettivo previsto per la cessione ed il costo residuo da ammortizzare. (Maurizio Ragno, 2005).

### 2.1 DEFINIZIONE DI PLUSVALENZE E MINUSVALENZE E CONCETTI GENERALI

Le plusvalenze consistono, tecnicamente, in ricavi derivati dalla differenza fra il valore di vendita di un calciatore e il valore contabile netto, dopo aver scontato gli ammortamenti del periodo in cui è stato di proprietà di una squadra; ad essa si contrappone la minusvalenza, che invece risulta essere un decremento (Falsitta, 1986)<sup>32</sup>.

Quindi:

Valore di realizzo > Valore contabile	PLUSVALENZA = valore di realizzo - valore contabile
Valore di realizzo < Valore contabile	MINUSVALENZA = valore contabile - valore di realizzo

Diversamente dai ricavi, le plusvalenze interessano la categoria dei beni, individuata in via negativa e residuale, comprendente tutti i beni relativi all'impresa diversi dai beni merce. Inoltre derivano solo dalla cessione di beni e non dalla prestazione di servizi (G. Gravina, 2011).<sup>33</sup> Per il loro calcolo, come riportato nella tabella precedente, è necessario porre a

<sup>32</sup> Falsitta, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sul reddito*, Milano, 1986, pag.6.

<sup>33</sup> G. Gravina, *Il bilancio d'esercizio e l'analisi delle performance nelle società di calcio professionistiche*, FrancoAngeli, 2011, pag. 52.

confronto due valori: il valore di cessione ed il valore di acquisizione. Il primo coincide con il corrispettivo pagato dalla società cessionaria, nel caso di cessione a titolo oneroso, oppure con il valore normale, ovvero un valore convenzionale che si prende in considerazione nel caso in cui non sussista un corrispettivo ([www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)).

Secondo l'art. 9, comma 3, t.u.i.r., il valore normale consiste nel “*prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza ed al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquistati o prestati, ed in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi*”. Con ciò si vuole dire che il valore normale deve essere prossimo al prezzo teorico del bene nelle condizioni in cui si trova nel momento in cui deve essere sottoposto a valutazione. Le plusvalenze concorrono alla formazione del reddito fiscale soltanto nel periodo d'imposta in cui si manifestano determinati eventi individuati dalla normativa. Questi eventi si manifestano per volontà dell'imprenditore o per cause che non dipendono dal suo agire discrezionale e, nel primo caso, possono essere ricondotti nell'ambito di un preordinato disegno lucrativo, dal quale può dipendere una differente modalità di applicazione delle imposte (Barbieri, 2008)<sup>34</sup>.

Il t.u.i.r. del 1877 riteneva opportuno il verificarsi di uno scambio tra una ricchezza (il corrispettivo di natura patrimoniale) ed un'altra (consistente nel bene plusvalente o minusvalente) al fine della tassazione delle plusvalenze. Presupposto per l'imponibilità del bene che comporta una plusvalenza, non a caso, era la “percezione” dell'incremento di ricchezza tramite un contratto di scambio o un atto a titolo oneroso. Successivamente, però, tale teoria entra in crisi a seguito dell'introduzione delle leggi di rivalutazione per conguaglio monetario del 1951 e delle leggi di perequazione tributaria del 1956, le quali prevedono la tassazione delle plusvalenze derivante dalla distribuzione ai soci e dall'iscrizione in bilancio. Si verifica, dunque, un totale allontanamento dal considerare la “percezione” quale presupposto di tassabilità delle plusvalenze e all'accoglimento, da parte del t.u.i.r. nel 1986, del presupposto di “realizzo”, facendolo coincidere con la “definitiva produzione” dell'incremento di valore (Falsitta, 1986)<sup>35</sup>. E' importante sottolineare come il legislatore abbia, in questo modo, accolto un concetto ampio di realizzo, “realizzo in senso stretto”, derivante da cessione a titolo oneroso e da risarcimento per perdita o danneggiamento di beni, e “realizzo per estensione”, derivante dalla destinazione dei beni

---

<sup>34</sup> Barbieri, *Bilancio d'esercizio e reddito d'impresa*, Il Sole 24 Ore, Milano, 2008, pag. 52.

<sup>35</sup> Falsitta, *La tassazione delle plusvalenze e delle sopravvenienze nelle imposte sul reddito*, Milano, 1986, pag. 469 e ss.

al consumo personale o familiare dell'imprenditore, l'assegnazione ai soci e la destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (Falsitta, 1991)<sup>36</sup>.

Le fattispecie idonee a generare plusvalenze o minusvalenze, a seconda del risultato, positivo o negativo, ottenuto dalla dismissione di un bene dal circuito produttivo, sono espressamente indicate dall'art. 86 del t.u.i.r.

Le plusvalenze concorrono a formare il reddito:

- a) Se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
- b) Se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
- c) Se i beni vengono assegnati ai soci o destinate a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) del comma 1 la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato. Concorrono alla formazione del reddito anche le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso. Se il corrispettivo della cessione è costituito esclusivamente da beni ammortizzabili, anche se costituenti un complesso o ramo aziendale, e questi vengono complessivamente iscritti in bilancio allo stesso valore al quale vi erano iscritti i beni ceduti, si considera plusvalenza soltanto il conguaglio in denaro eventualmente pattuito. Nell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 1, la plusvalenza è costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni. (art. 86, comma 2 e 3, t.u.ir.).

Dopo aver trattato quelli che sono i concetti generali e i caratteri normativi circa le plus/minusvalenze che partecipano alla formazione del reddito d'impresa, si vuole, adesso, trattare tale tema, con riguardo a quelli che sono gli incrementi/decrementi di reddito derivanti dalla cessione dei calciatori, meglio dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti, comunemente chiamati, nel mondo del calcio, "cartellini", attraverso un semplice esempio. E', però, importante, in primis, identificare cosa rappresenta effettivamente per la società acquirente un "cartellino". Come detto, quest'ultimo è il diritto a godere delle prestazioni

---

<sup>36</sup> Falsitta, *Studi sulla tassazione delle plusvalenze*, Milano, 1991, pag. 162 e ss.

di un calciatore per la durata del contratto sottoscritto dalla società, detentrici del cartellino e il giocatore stesso.

### ESEMPIO

*Ipotizziamo che un calciatore, e dunque il suo cartellino, sia stato acquistato ad un prezzo pari a 20 milioni di euro, e che questi abbia sottoscritto un contratto, con la società acquirente di 4 anni. Risulta evidente la società che ha acquistato il calciatore e il suo cartellino, godrà delle prestazioni sportive offerte dall'atleta per 4 anni, e il suo costo dovrà essere distribuito uniformemente nei conti economici relativi ad ognuna delle quattro stagioni. L'ammortamento, consente pertanto di distribuire il costo complessivo correlandolo all'arco temporale lungo il quale il cartellino fornirà la propria utilità.*

*Man mano che si avvicineranno la scadenza del contratto e il momento in cui la società perderà i propri diritti allo sfruttamento, economico e sportivo, del calciatore, il valore del cartellino diminuirà progressivamente di un quarto al termine di ogni stagione. Al termine del primo anno, il valore residuo del cartellino sarà di 15 milioni ( $20\text{mln}/4\text{anni} = 5\text{mln}$  all'anno; valore residuo 1°anno =  $20\text{mln} - 5\text{mln}$ , ovvero  $15\text{mln}$ ), al termine del secondo sarà di 10 milioni e così procedendo. Se il calciatore viene ceduto al termine del terzo anno ad un prezzo pari a 6 milioni, il valore residuo, secondo il procedimento sopra esplicitato, sarà di 5 milioni (i 20 milioni iniziali rettificati degli ammortamenti di 5 milioni l'anno per 4 anni), dunque la società cedente riporterà una plusvalenza pari a ( $6\text{mln} - 5\text{mln}$ ) 1 milione, pur avendo ceduto per 6 milioni un cartellino pagato, originariamente, 20 milioni.*

## **2.2 LA RAPPRESENTAZIONE NEL BILANCIO DI ESERCIZIO DELLE OPERAZIONI DI COMPRAVENDITA DEL CONTRATTO RELATIVO AI CALCIATORI PROFESSIONISTI**

Secondo le norme emanate dalla F.I.G.C. (Federazione Italiana Giuoco Calcio), il diritto alle prestazioni di un calciatore professionista rappresenta, per la società che lo acquista, un costo patrimoniale attivo a carattere pluriennale e di natura immateriale<sup>37</sup>. Pertanto, il prezzo corrisposto alla società alla società cedente deve essere imputato in Stato patrimoniale, tra le Immobilizzazioni immateriali, nella voce *Diritti pluriennali alle*

---

<sup>37</sup> Raccomandazione Contabile n.1, relativa ai "Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori"

*prestazioni sportive dei calciatori*.<sup>38</sup> Come afferma V. Ukmar (2012, pag.651), tale voce è destinata ad accogliere sia il corrispettivo dovuto alla società cedente sia gli eventuali oneri accessori di diretta imputazione. Si fa riferimento, infatti, al diritto di sfruttamento delle prestazioni calcistiche di cui è titolare la società di calcio nei confronti del giocatore che non può essere ricondotto alle tipologie dei beni immateriali, come ad esempio brevetti e marchi, o ai diritti di esclusiva, come concessioni e licenze.<sup>39</sup> Nel momento in cui il calciatore viene ceduto, la società cedente deve porre a confronto il prezzo di cessione con il costo non ammortizzato del diritto: se il primo è superiore al secondo, allora ci troviamo in una situazione di plusvalenza, al contrario si rivelerà una minusvalenza.<sup>40</sup>

La cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori produce due effetti:

1. Il primo consiste nel diritto della società cessionaria di assumere la posizione della società cedente nel rapporto con il giocatore e nel corrispondente obbligo di corrispondere alla società cedente il prezzo convenuto;
2. Il secondo consiste nella modificazione soggettiva del rapporto con il calciatore. Tale modificazione viene a verificarsi con la stipulazione di un nuovo contratto, in base al quale l'atleta potrà far valere i propri diritti e dovrà adempiere le proprie obbligazioni solo ed esclusivamente nei confronti della società cessionaria, che ne ha acquistato il cartellino e che è sua nuova contraente.<sup>41</sup>

Il diritto della società cessionaria di assumere, nel rapporto con il calciatore, la posizione della società cedente ha una sua valenza economica determinata dal corrispettivo convenuto tra le società per la cessione del contratto<sup>42</sup>. Questo prezzo è correlato alla posizione giuridica che la società cessionaria assume, dopo la cessione, per l'intera durata del nuovo contratto. Quindi, senza dubbio, il diritto acquisito deve essere iscritto fra le immobilizzazioni immateriali. Per quanto concerne il momento rilevante ai fini della rilevazione contabile del diritto è quello della data di sottoscrizione dei contratti stessi ([www.fiscooggi.it](http://www.fiscooggi.it)).

---

<sup>38</sup> In base all'adattamento dello schema di Stato patrimoniale del bilancio delle società di calcio di cui all'art. 2424 cod. civ. previsto dalla F.I.G.C.

<sup>39</sup> A. Ukmar – V. Ukmar - C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria* (CEDAM, 2012)

<sup>40</sup> Cfr. Miccinesi, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993, pag. 51.

<sup>41</sup> Cfr. Raccomandazione Contabile n.1 della F.I.G.C. (2008)

<sup>42</sup> A. Ukmar – V. Ukmar - C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria*, pag.652 (CEDAM, 2012)

Le plusvalenze e minusvalenze, che si manifestano nel momento seguente la cessione dell'atleta, rappresentano "componenti reddituali" che potrebbero trovare collocazione alternativa <sup>43</sup> tra le *componenti ordinarie* (voci A.5. o B.14 del Conto Economico, rispettivamente per le plusvalenze e minusvalenze) o tra le *componenti straordinarie* (voci E.20 O E.21) ([www.studiorighetti.it](http://www.studiorighetti.it)). La F.I.G.C., nelle Raccomandazioni contabili, sostiene che "*le plusvalenze e le minusvalenze connesse alla cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori non possono essere considerate derivanti da fatti estranei all'attività ordinaria delle società di calcio, in quanto la cessione dei diritti è evento collegato profondamente all'attività caratteristica delle società stesse [...]*". ([www.figc.it](http://www.figc.it) – NORME, REGOLAMENTO LNP)<sup>44</sup>. Quindi, da ciò si evince come, secondo le norme della Federazione Italiana, le plusvalenze e le minusvalenze trovano collocazione nel Conto Economico fra le due componenti ordinarie.

La plusvalenza che deriva da un maggior valore tra il prezzo di cessione del diritto rispetto al valore contabile netto va iscritta in Conto Economico alla voce A) 5) *Altri ricavi e proventi*. Invece, la minusvalenza derivante da un minor valore tra il prezzo di cessione del diritto rispetto al relativo valore contabile netto deve essere collocata nella voce B) 14) *Oneri diversi di gestione*.<sup>45</sup>

Il principio contabile nazionale OIC 12 prevede che tra i *proventi e oneri straordinari* devono essere collocati le plusvalenze e le minusvalenze le quali derivano da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea alla gestione ordinaria.<sup>46</sup>

A tal proposito, sono da considerarsi straordinari, secondo il principio contabile nazionale OIC 29, gli eventi e/o le operazioni quando ricorrono le condizioni qui di seguito riportate:

- a) Gli eventi sono casuali e accidentali e le operazioni sono estranee all'attività ordinaria dell'impresa;
- b) Gli eventi e/o le operazioni sono infrequenti.<sup>47</sup>

---

<sup>43</sup> Facendo riferimento allo schema di Conto Economico attualmente previsto dall'art. 2425 cod. civ.

<sup>44</sup> NOIF (Norme Organizzative Interne della FIGC) art. 85

<sup>45</sup> Miccinesi, *Le plusvalenze d'impresa. Inquadramento teorico e profili ricostruttivi*, Milano, 1993

<sup>46</sup> La Relazione Ministeriale di accompagnamento al d.lgs. n. 127 del 1991 precisa che "[...] *l'aggettivo straordinario, riferito a proventi ed oneri, non allude all'eccezionalità dell'evento, bensì all'estraneità, della fonte del provento o dell'onere, all'attività ordinaria*". (A. Ukmar – V. Ukmar – C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria*, CEDAM 2012).

<sup>47</sup> Si precisa che "[...] *non si deve confondere l'attività ordinaria dell'impresa con l'attività caratteristica della stessa. Infatti possono spesso configurarsi attività accessorie svolte ordinariamente dall'impresa per integrarne i redditi o perché connesse a vario titolo all'attività principale dell'impresa stessa e viene, altresì,*



Uno delle questioni, particolarmente dibattute negli ultimi anni, riguarda la problematica circa l'individuazione della voce di Conto economico nella quale annotare le plus/minusvalenze realizzate a seguito della cessione e le relative implicazioni in termini di assoggettamento ad Irap delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei diritti (Maurizio Ragno, 2005). Le tesi contrapposte secondo i giudici amministrativi sono due. La prima prevede che il trasferimento dell'atleta va inquadrato nell'ambito della figura tipica della cessione del contratto; la seconda, invece, sostiene che il trasferimento rappresenta un'estinzione del contratto originario con contestuale costituzione di un nuovo rapporto ([www.ilsole24ore.com](http://www.ilsole24ore.com)).

### **3. IMPONIBILITA' DELLE PLUSVALENZE DERIVANTE DALLA CESSIONE DEI DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI AI FINI IRAP**

#### **3.1 L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE (IRAP)**

L'imposta regionale sulle attività produttive, IRAP, istituita con d.lgs. n. 446/97 , è stata introdotta nel nostro ordinamento tributario sul finire degli anni Novanta con obiettivi diversi da quello della ricerca di maggior gettito, che usualmente accompagna i nuovi prelievi (R. Bardazzi, A. Di Majo, M. G. Pazienza, 2006)<sup>48</sup>. E' stata introdotta in vista della semplificazione del sistema fiscale. Il suo arrivo ha cancellato un certo numero di tributi che davano un gettino più o meno equivalente, quali l'imposta locale sui redditi, ILOR, l'imposta comunale sulle imprese arti e professioni, ICIAP, la tassa annuale sulla partita IVA e il contributo per il servizio sanitario nazionale, SSN (La Stampa, 2012). L'IRAP fu istituita dall'allora governo Prodi, e con la Legge Finanziaria del 2008 assume la natura di imposta propria della Regione e, nella sua applicazione più comune, colpisce il valore della produzione netta delle imprese, ossia, il reddito prodotto al lordo dei costi per il personale e degli oneri e dei proventi di natura finanziaria. È l'unica imposta a carico

---

*espressamente statuito che gli effetti economici delle attività accessorie e non caratteristiche vanno rilevati, a seconda della loro natura, tra il valore ed i costi della produzione ovvero tra i proventi ed oneri finanziari". (OIC 29 - CAMBIAMENTI DI PRINCIPI CONTABILI, CAMBIAMENTI DI STIME CONTABILI, CORREZIONE DI ERRORI, EVENTI E OPERAZIONI STRAORDINARIE, FATTI INTERVENUTI DOPO LA CHIUSURA DELL'ESERCIZIO)*

<sup>48</sup> R. Bardazzi, A. Di MaJo, M. G. Pazienza, *L'IRAP: un'imposta ancora virtuosa?*, Studi di Economia 1/2006

delle imprese che è proporzionale al fatturato e non applicata all'utile di esercizio. La legge che la ha istituita prevede che il 90% del gettito ottenuto sia attribuito alle regioni con l'obiettivo di finanziare il Fondo sanitario nazionale, come quota parte della spesa pubblica ([www.pmi.it](http://www.pmi.it)). L'IRAP è un tributo locale derivato. "Locale" perché il gettito è destinato alle Regioni e non allo Stato; "derivato" poiché, come detto in precedenza, istituita con legge statale, ed è accertato e riscosso secondo le regole nazionali e non regionali. L'imposta ha, inoltre, carattere "reale", in quanto non considera se il soggetto passivo vive da solo o in famiglia; se svolga una sola attività economica o più di una attività; se abbia figli, coniuge o altri familiari a carico; non tiene conto, cioè, delle caratteristiche del soggetto passivo, ma guarda soltanto all'esistenza o all'inesistenza della ricchezza la quale, tramite quella disciplina, si intende sottoporre a tassazione (Mauro Beghin, 2015)<sup>49</sup>. Presupposto dell'imposta è *"l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"*, ex art. 2, D.lgs. 446/1997. Si tratta di condizioni soggettive ed oggettive tra di loro inscindibilmente collegate. Cioché dunque, se manca l'autonoma organizzazione ritenuta tale a generare il presupposto dell'Irap, non può parlarsi di presupposto imponibile<sup>50</sup>. Possono quindi qualificarsi come soggetto passivo dell'IRAP (a) gli imprenditori, sia costituiti in forma societaria sia individuale, (b) i lavoratori autonomi e (c) gli enti e le pubbliche amministrazioni. Sono esclusi dal campo di applicazione del tributo coloro i quali esercitino un'attività "non autonomamente organizzata", oppure si avvalgano di un'organizzazione altrui. Con la risoluzione n. 32/E del 31 gennaio 2002, l'Agenzia delle Entrate, ha stabilito che, nel caso esista un'attività di lavoro autonomo svolta abitualmente, è difficile non ravvisare una sia pur minima organizzazione, dunque, si realizza il presupposto per l'applicazione dell'IRAP. Però, nel testo legislativo circa l'istituzione del tributo è stato inserito un ulteriore requisito il quale qualifica tale organizzazione. Tale requisito è quello dell'autonomia quale qualità intrinseca dell'organizzazione idonea a produrre un reddito tassabile di per sé senza che a ciò contribuisca, se non in misura irrilevante, il soggetto che materialmente ha assemblato l'attività ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)). Se, quindi, l'apporto del professionista non è rilevante, l'imposta non si paga; nel caso contrario sì. Secondo la teoria di matrice economica potrebbe assumere rilevanza ai fini tributari non soltanto la ricchezza che s'incorpora in un reddito, in un patrimonio o in consumo, ma anche quella che misura la differenza tra

---

<sup>49</sup> M. Beghin, *Diritto Tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economiche-giuridiche*, p.707

<sup>50</sup> Corte di Cassazione, Sez. V, 16 febbraio 2007 n. 3676

quanto prodotto dall'impresa e quanto sia stato prodotto da altre imprese e utilizzato nel circuito produttivo dell'impresa di riferimento, l'importante è ovviamente che tale ricchezza sia generata attraverso l'organizzazione. L'IRAP è dunque un'imposta che grava sul valore aggiunto, al quale si guarda dal punto di vista del reddito e non del consumo, infatti non va confusa con l'IVA. L'IRAP è dunque da non considerarsi come una duplicazione dell'IVA (Mauro Beghin, 2015)<sup>51</sup>. Ultima considerazione da fare riguarda la rivalsa. Nella disciplina riguardante l'IRAP non è previsto l'obbligo di rivalsa giuridica, in quanto tale l'imposta incide sui singoli produttori della ricchezza nazionale. Non è contemplato alcun automatico trasferimento dell'imposta sui soggetti remunerati, anche se a riguardo non sono vietate rivalse economiche, vale a dire incapsulate nei contratti di finanziamento o di lavoro subordinato (Mauro Beghin, 2015)<sup>52</sup>.

### **3.2 LE REGOLE DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP**

Le regole di determinazione della base imponibile e le aliquote dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive sono state differenziate in ragione delle caratteristiche del soggetto passivo. Tali regole, però, saranno soggette a modifiche in considerazione dell'oggetto delle attività ascrivibile al soggetto, dal momento che l'IRAP colpisce la ricchezza realizzata dallo svolgimento abituale di un'attività autonomamente organizzata. Per tale ragione, il decreto istitutivo dell'IRAP (d.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446) contiene disposizioni applicabili ora alle società e agli enti commerciali (art.5), ora alle società di persone e alle imprese individuali (art.5 bis), ora alle banche e agli enti e società finanziari (art.6), ora alle imprese di assicurazione (art.7), ora agli esercenti arti e professioni (art.8) e così via (Mauro Beghin, 2015)<sup>53</sup>. Le società di capitali e gli enti commerciali, residenti nel territorio dello Stato, che pagano l'IRES, determinano la base imponibile come differenza tra il valore della produzione (indicato alla lettera A del Conto Economico) e i costi della produzione (indicati alla lettera B del Conto Economico). Dal costo della produzione occorre escludere i costi per il personale dipendente, le svalutazioni delle immobilizzazioni, le svalutazioni di crediti compresi nell'attivo circolante e nelle disponibilità liquide, gli accantonamenti per rischi e altri accantonamenti. Risultano avere un trattamento analogo alle spese per il personale anche eventuali spese della stessa natura

---

<sup>51</sup> M. Beghin, *Diritto Tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economiche-giuridiche*, p.708

<sup>52</sup> ID., p.712

<sup>53</sup> ID., p.714

che sono classificate in voci del Conto Economico diverse dalla B-9. Non sono deducibili i costi per lavoro occasionale, i compensi per contratti collaborazione coordinata collaborativa e a progetto e per associazione in partecipazione di solo lavoro, la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, che è desunta dal contratto, e la perdita su crediti ([www.marcegionline.net](http://www.marcegionline.net)). Per quanto concerne le società di persona e le imprese individuali, la base imponibile viene determinata come differenza tra i ricavi (+ variazioni delle rimanenze finali) e i costi delle materie prime, sussidiarie e di consumo, delle merci, dei servizi, l'ammortamento dei beni strumentali materiali e immateriali, e i canoni di locazione anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali. Come per i soggetti IRES, anche per i soggetti IRPEF non sono deducibili le spese per il personale dipendente, la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, le perdite su crediti. Però, mentre per i soggetti IRES la base imponibile deve essere determinata tenendo in considerazione dei valori iscritti in bilancio, senza nessun collegamento con le regole di quantificazione dei componenti di reddito previste in materia di IRES, per i soggetti IRPEF devono essere prese in considerazione le regole di qualificazione, imputazione temporale e classificazione vevoli per la determinazione dell'IRPEF. I lavoratori autonomi, invece, determinano la base imponibile come differenza tra i compensi percepiti, i costi inerenti l'attività, e l'ammortamento dei beni materiali e immateriali. In tal caso, risultano essere non deducibili le spese per il personale dipendente e gli interessi passivi ([www.marcegionline.net](http://www.marcegionline.net)). Una volta definita la base imponibile (c.d. "valore della produzione netta"), a seconda del soggetto passivo di riferimento, ad essa si deve applicare un'aliquota secondo quanto prevede l'art. 16 del d.lgs. 446/97. Tale articolo afferma che *l'imposta è determinata applicando al valore della produzione netta l'aliquota del 3,9 per cento, salvo quanto previsto dal comma 2, nonché nei commi 1 e 2 dell'articolo 45*, precedentemente al 2008, l'aliquota era del 4,25 %. Però le Regioni, con apposita delibera, hanno la facoltà di gestirla autonomamente, incrementandola o riducendola, a seconda delle caratteristiche del soggetto passivo. Siamo, dunque, di fronte ad una pluralità di aliquote territoriali, le quali sono differenziate in base all'attività esercitata o alla struttura giuridica del soggetto passivo (Mauro Beghin, 2015)<sup>54</sup>. Ultimamente sono state introdotte alcune forme di abbattimento della base imponibile per le imprese di piccole dimensioni, per l'inserimento nel mercato del lavoro e per la ricerca sotto forma di deduzione. La legge Finanziaria del 2007, con riferimento agli interventi

---

<sup>54</sup> M. Beghin, *Diritto Tributario per l'Università e per la preparazione alle professioni economiche-giuridiche*, p.715

noti come *riduzione del cuneo fiscale*, ha reso possibile la deduzione dall'imponibile dell'intero costo dei contributi assistenziali e previdenziali versati per i lavoratori dipendenti a tempo indeterminato ed una deduzione di 5.000 euro, rapportata ad anno, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta. Quest'ultimo è determinato in maniera equivalente alle imposte sul reddito. Anche per le regole di dichiarazione e di versamento si seguono le stesse regole di IRPEF e IRES ([www.professionisti.it](http://www.professionisti.it)). L'Irap, inoltre, non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi<sup>55</sup>, pur rappresentando un costo puramente collegato all'esercizio di un'attività imprenditoriale o allo svolgimento di una libera professione (Mauro Beghin, 2015).

Diversi sono stati i contribuenti che avevano proposto ricorso contro i provvedimenti di rifiuto, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dei rimborsi richiesti per le imposte dirette pagate successivamente l'indeducibilità dell'Irap. Alcune Commissioni Tributarie avevano ritenuto che la norma in questione (art.1 d.lgs. 446/1997) poteva essere illegittima per violazione del principio di capacità contributiva e rimesso gli atti alla Corte Costituzionale ([www.professionisti.it](http://www.professionisti.it)). In attesa del giudizio, è stato emanato il d.l. n.185/2008<sup>56</sup>, il quale dispone che *a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 12 dicembre 1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati ovvero delle spese per il personale dipendente e assimilato al netto delle deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), 1-bis, 4-bis, 4-bis.1 del medesimo decreto*. La norma ha forza retroattiva, ovvero, è possibile presentare istanza di rimborso per la parte di imposta sul reddito pagata in eccesso, purché alla data del 29 novembre 2008 non fossero trascorsi 48 mesi dal versamento ([www.professionisti.it](http://www.professionisti.it)).

---

<sup>55</sup> Cfr. art.1 del decreto istitutivo

<sup>56</sup> Art.6, comma 1, d.l. n.185/2008

### 3.3 CONFIGURAZIONE GIURIDICA DEL RAPPORTO DI LAVORO SPORTIVO NEL SETTORE DEL CALCIO

Come accennato nei primi due capitoli, affinché un calciatore possa svolgere la propria attività agonistica alle dipendenze di una società calcistica associata nelle due leghe professionistiche, è necessario che questi abbia ottenuto preliminarmente dalla F.I.G.C. la qualificazione formale, la quale è rappresentata dal tesseramento (Uckmar, 2012)<sup>57</sup>. Il tesseramento è l'atto formale obbligatorio per tutti i soggetti che agiscono all'interno dell'organizzazione sportiva federale, compresi i calciatori. Il giocatore con ciò decide di assoggettarsi alle regole dell'ordinamento sportivo diventando così titolare di rapporti giuridici che creano reciproci diritti e obblighi nei confronti di altri calciatori, della società, della Federazione e di tutti i soggetti appartenenti all'ordinamento sportivo (Tortora, Izzo, Ghia, 1998)<sup>58</sup>. La normativa internazionale che disciplina il tesseramento dei calciatori è contenuta nel Regolamento FIFA, Status e trasferimento dei calciatori, precisamente nel Capo III, articoli da 6 a 9. Gli articoli 6 e 8 dettano regole generiche, gli articoli 7 e 9 prendono, invece, in considerazione aspetti specifici quali il "passaporto del calciatore" e il "certificato di trasferimento internazionale", c.d. C.T.I. Il primo rappresenta il documento, obbligatorio nei confronti della società calcistica che intende godere delle prestazioni sportive degli atleti, attraverso il quale la Federazione nazionale provvede al tesseramento dei calciatori. Esso deve contenere tutte le informazioni sul giocatore tesserato dalla società e, soprattutto, deve indicare le società che hanno goduto delle prestazioni dei calciatori a partire dal campionato durante il quale il tesserato ha compiuto il dodicesimo anno di età. Il passaporto del calciatore ha, dunque, la funzione di ricostruire la carriera del calciatore, anche al fine della corretta determinazione dell'indennità di formazione, per tutte le società che hanno contribuito alla maturazione psico-fisica dell'atleta<sup>59</sup>. Il C.T.I. rappresenta, invece, un certificato rilasciato da una Federazione nazionale ad un'altra, per consentire a quest'ultima di tesserare un giocatore che vuole giocare per una società affiliata ad questa<sup>60</sup>. Tale certificato indica tutte le misure disciplinari alle quali è interessato il calciatore, come ad esempio le squalifiche, ed ha il fine di permettere alla Federazione della società di destinazione di applicare le relative misure disciplinari al calciatore, per il tempo ancora mancante ([www.figc.it](http://www.figc.it)). La forma attraverso la quale il rapporto di lavoro viene ad esistere è rappresentata dalla *assunzione*

<sup>57</sup> A. Ukmar – V. Ukmar – C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria*, CEDAM 2012, p.646

<sup>58</sup> Tortora – Izzo – Ghia, *Diritto sportivo*, Torino, 1998, p.58

<sup>59</sup> Regolamento FIFA, *Status e trasferimenti dei calciatori*, art.7

<sup>60</sup> ID., art.9

*diretta*, ovvero attraverso una chiamata direttamente proveniente dalla società intenzionata ad avvalersi delle prestazioni dell'atleta (Uckmar, 2012)<sup>61</sup>. Infatti, ogni rapporto di prestazione sportiva a titolo oneroso (quindi anche il rapporto esistente tra società e calciatore), si costituisce mediante, appunto, assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto avente forma scritta e conforme al contratto tipo predisposto in seguito all'Accordo Collettivo stipulato tra la F.I.G.C., la Lega Nazionale Professionisti (L.N.P.) e l'Associazione Italiana Calciatori (A.I.C.)<sup>62</sup>. A differenza di quanto accade per i contratti di lavoro subordinato, riguardo al quale vige il principio civilistico della libertà delle forme, per la costituzione del rapporto di lavoro sportivo nel settore del calcio professionistico, il Legislatore ha richiesto espressamente la forma scritta sull'apposito modulo federale conforme al contratto tipo, allegato all'Accordo stesso (Uckmar, 2012)<sup>63</sup>. L'art. 93 del N.O.I.F. prevede che il contratto stipulato tra le parti, allegato come detto all'Accordo stesso, debba essere depositato presso la Lega di appartenenza della società acquirente che procederà alla sua approvazione o disapprovazione. Il calciatore è quindi soggetto ad una duplice situazione, è tesserato per la Federazione ed è legato alla società calcistica mediante un contratto di lavoro subordinato; quest'ultimo non può avere durata superiore a cinque anni. Una volta che il rapporto tra le parti viene meno a causa della scadenza del contratto, il calciatore è libero di stipulare un nuovo contratto con un'altra società, la quale, però, verserà al sodalizio titolare del precedente accordo un corrispettivo in denaro a titolo di risarcimento delle spese sostenute per l'allenamento del giocatore stesso<sup>64</sup>. Se, invece, il contratto non è ancora scaduto, l'atleta potrà trasferirsi solo nel momento in cui la società titolare del cartellino, quindi del contratto di lavoro subordinato, ceda lo stesso previo consenso del calciatore. In tali casi, la determinazione del prezzo è lasciata alla libera contrattazione tra le parti. Le spese sostenute dalla società calcistica per l'acquisizione del contratto a termine dell'atleta professionista prima della sua scadenza rappresentano sotto il profilo tecnico-contabile costi ad utilizzazione pluriennale. Dunque, la scelta del Legislatore di considerare il trasferimento del calciatore come cessione del contratto di lavoro subordinato appare obbligata; infatti, abolito il vincolo sportivo, non vi è alcun bene trasferibile, diverso dal contratto (Uckmar, 2012)<sup>65</sup>.

---

<sup>61</sup> A. Ukmar – V. Ukmar – C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria*, CEDAM 2012, p.648

<sup>62</sup> Cfr. art.4 l.23 marzo 1981, n.91

<sup>63</sup> A. Ukmar – V. Ukmar – C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria*, CEDAM 2012, p.648

<sup>64</sup> Cfr. art. 6, l. n. 91 del 1981

<sup>65</sup> A. Ukmar – V. Ukmar – C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria*, CEDAM 2012, pp.648-649

### 3.4 TRATTAMENTO FISCALE AI FINI IRAP DELLE PLUSVALENZE NELL'AMBITO DELLE SOCIETÀ DI CALCIO

Questioni rilevante che da tempo angustia le società di calcio è quella circa il trattamento fiscale ai fini IRAP delle plusvalenze derivanti dalla cessione delle prestazioni sportive dei calciatori. Nei capitoli precedenti si è analizzata la rappresentazione contabile nel bilancio ordinario di esercizio della voce Diritti Pluriennali alle prestazioni dei calciatori, con riguardo agli effetti economici delle operazioni di compravendita dei calciatori, o meglio della loro straordinarietà e ordinarietà. Indipendentemente da ciò, si vuole adesso analizzare, ai fini del corretto trattamento in materia tributaria dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori, se la cessione del contratto di lavoro subordinato, che lega una società ad un calciatore, comporta la realizzazione o meno di plusvalenze patrimoniali rilevanti ai fini irap. Per l'assoggettamento a tassazione di tali plusvalenze è, dunque, importante analizzare le fattispecie e verificare che sussistono i presupposti richiesti dalla norma fiscale in tema irap<sup>66</sup>, senza tener presente le operazioni di compravendita del "cartellino", del tutto ininfluenti sotto il profilo fiscale (Uckmar, 2012)<sup>67</sup>.

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 148/E del 26 luglio 2000, tratta dell'imponibilità dei beni plusvalenti distolti dal ciclo produttivo affermando che "*in relazione alla struttura del tributo, sono comunque esclusi i plusvalori maturati su beni relativi all'impresa ma non strumentali, quali ad esempio gli immobili civili*". Dunque, se il cartellino è un bene relativo all'impresa e anche un bene strumentale allora l'eventuale plusvalenza che si realizzerà mediante la cessione del cartellino sarà imponibile ai fini irap; viceversa si concluderà per l'irrilevanza ai fini irap della componente positiva di reddito in esame. Assume quindi rilevanza positiva, al fine dell'assoggettamento a tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori, il requisito della *strumentalità* del diritto di sfruttamento delle performance calcistiche della società calcistica nei confronti del giocatore oggetto della transazione economica. Strumentalità che è correlata, dal lato soggettivo, all'utilizzo dei beni nell'attività caratteristica, dalla quale la società ottiene i suoi proventi, e dal lato oggettivo alla all'inclusione del bene tra quelli interessati alla procedura di ammortamento fiscalmente rilevante (C. Sottoriva, 2012).

---

<sup>66</sup> Vd. cap. 3, par. 3.1 – 3.2

<sup>67</sup> A. Ukmar – V. Ukmar – C. Glendi, *Diritto e Pratica tributaria*, CEDAM 2012, p.655



Le società calcistiche da tempo ritengono che le plusvalenze derivanti dalla cessione dei Diritti Pluriennali alle prestazioni sportive dei calciatori sono non-imponibili ai fini IRAP, poiché ritengono che il trasferimento non determina alcuna cessione del contratto di prestazione sportiva, non rappresenta cioè una cessione di un'immobilizzazione immateriale. Il corrispettivo che la società acquirente paga, altro non è che un corrispettivo versato a fronte del diritto alla *risoluzione anticipata* del contratto con la stipulazione di un nuovo contratto (N. Corvacchia, 2013). L'Amministrazione finanziaria, al contrario, richiede che le società di calcio provvedano al pagamento dell'imposta, infatti ribadisce che *“le plusvalenze derivanti dall'operazione in esito alla quale un giocatore viene trasferito – con la sua partecipazione – dalla società di cui era dipendente ad un'altra società, sono rilevanti ai fini irap in quanto il negozio è qualificabile come cessione del contratto che vincola il giocatore alla società quindi, come di bene immateriale strumentale all'attività della società stessa”*. Inoltre rivela che *“l'operazione di trasferimento dei giocatori non si discosta dallo schema tipico della cessione del contratto e, in particolare, del diritto alla prestazione esclusiva del calciatore per tutta la durata pattuita con la conseguenza che dovendo tale diritto essere qualificato come bene immateriale strumentale, la plusvalenza realizzata mediante la sua cessione deve essere considerata componente ordinaria di reddito e quindi classificata nelle voci di conto economico [...] con l'ulteriore conseguenza della sua rilevanza ai fini della formazione della base imponibile ai fini irap”*<sup>68</sup>. L'Amministrazione ritiene cioè che il trasferimento del calciatore integra la cessione del diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta verso corrispettivo e dunque corrisponde ad una cessione di un immobilizzazione immateriale rilevante ai fini Irap (N. Corvacchiola, 2013). La questione si deve quindi incentrare sulla visione dal lato giuridico dei trasferimenti di calciatori.

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 213/E del 2001, ha smentito la F.I.G.C<sup>69</sup> e ha dichiarato che i pagamenti effettuati dalle società per l'acquisizione del contratto vanno inserite nell'attivo dello Stato Patrimoniale tra le “Immobilizzazioni immateriali” (voce B.I.7). Trattandosi di bene strumentale, le plus/minusvalenze che si originano dalla cessione del contratto di prestazione sportiva sono *“componenti ordinari e non straordinari di reddito, classificabili rispettivamente nelle voci di conto economico A) - 05), ovvero B) - 14)”*([www.marcegianonline.net](http://www.marcegianonline.net)).

---

<sup>68</sup> Sentenza n. 454/46/10

<sup>69</sup> Cfr. nota del 1° marzo 2001, con cui la F.I.G.C. si era espressa per la tassabilità della plusvalenza

Ne consegue che “*esse concorrono a formare la base imponibile IRAP della società sportiva*” ai sensi dell’art. 5, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997.

Aspetto rilevante riguarda le sanzioni imposte dall’Amministrazione Finanziaria alle quali saranno chiamate a rispondere le società calcistiche che si sono uniformate alle indicazioni della F.I.G.C., non assoggettando a IRAP le plusvalenze. Queste non potranno invocare, ai fini della disapplicazione della sanzione, la causa di non punibilità consistente nell’errore sul fatto o nell’obiettiva condizione di incertezza della norma (N. Corvacchiola, 2013), la cui applicazione “*presuppone l’assunzione di comportamenti comunque ispirati alla normale diligenza da parte del contribuente. Circostanza quest’ultima che non ricorre necessariamente per il semplice fatto di aver uniformato il proprio comportamento alle indicazioni dell’associazione della categoria di appartenenza*”<sup>70</sup>.

Il principio affermato trova conferma nel parere n. 5285/2012 espresso, in data 11 dicembre 2012, dal Consiglio di Stato, il quale ha dato ragione all’Amministrazione Finanziaria, riconoscendo che «*le eventuali plusvalenze realizzate in occasione della cessione dei contratti di prestazioni sportive dei calciatori siano da prendere in considerazione in sede di determinazione della base imponibile Irap*». Infine la Commissione tributaria provinciale di Torino, con sentenza n. 1346/3/2014 ha concluso che, anche nel caso in cui si volesse considerare il provento corrisposto dalla società cessionaria come un generico componente straordinario di reddito, questo sarebbe comunque da considerare rilevante per il tributo regionale in virtù del *principio di correlazione*. Infatti, il provento sarebbe correlato al costo sostenuto a suo tempo dalla società cedente per l’acquisto del diritto alle prestazioni sportive del calciatore, il quale ha concorso alla formazione della base imponibile Irap attraverso quote di ammortamento (R. De Pirro e F. Brenna, 2014). Ma, nonostante il parere espresso dal Consiglio di Stato, il quale risulta essere non vincolante, la questione è passata adesso alla Corte di Cassazione, la quale effettuerà una pronuncia risolutiva (Il Sole 24 ORE, 2014).

---

<sup>70</sup> Risoluzione 213 del 19/12/01

## CONCLUSIONI

Dalla redazione del presente elaborato si può evincere come le componenti reddituali derivanti dalla cessione degli atleti professionisti devono essere indicate nelle voci “altri ricavi e proventi”, A.5 (plusvalenze) o “oneri diversi di gestione”, B.14 (minusvalenze) del Conto Economico, come previsto dall’art. 2425 del codice civile, essendo queste componenti strumentali all’esercizio dell’attività caratteristica della società calcistica. Il fatto che queste vengano allocate tra le componenti straordinarie del Conto Economico non comporta lo stabilire la loro irrilevanza ai fini IRAP, in quanto, trattandosi di beni strumentali, le plus/minusvalenze diventano rilevanti ai fini Irap, anche se contabilmente classificate tra i componenti straordinari di reddito.

Tale posizione è stata rafforzata ulteriormente dall’Agenzia delle Entrate la quale, con la Risoluzione n.213/E del 19 dicembre 2001, ha chiarito che le somme pagate dalle società calcistiche per l’acquisizione del contratto, mediante il quale la società godrà della prestazione sportiva dell’atleta professionista, devono essere indicate sotto la voce *altre immobilizzazioni immateriali* (B.I.7), in Stato Patrimoniale; questo, poiché, il diritto alla prestazione sportiva risulta essere un bene immateriale e strumentale all’esercizio della società. Quindi, essendo bene strumentale, le eventuali plus/minusvalenze realizzate dalla cessione del relativo contratto devono essere considerate, come si è detto nell’ultimo capitolo dell’elaborato, “*componenti ordinari e non straordinari di reddito, classificabili rispettivamente nelle voci di conto economico A) 5), ovvero B) 14)*” (www.marcegianonline.net). Concorrono dunque, come confermato dalla risoluzione, alla formazione della base imponibile IRAP <sup>71</sup>.

E’ importante, oltretutto, sottolineare come alle società calcistiche professionistiche è riconosciuto, dall’art. 9 comma 21, della Legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge Finanziaria 2002), integrante l’art.86, comma 4, del D.P.R 22 dicembre 1986, n.917 , la possibilità, applicabile a partire dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2001, di dilazionare, in massimo quattro anni di attività, la tassazione delle plusvalenze, a condizione che i beni relativi siano, per almeno un anno, in possesso della stessa società (M. Giua e L. Sanzi, 2005). Infatti, il comma 4 dell’art.86 del TUIR sostiene che “*le plusvalenze realizzate determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito per l’intero ammontare nell’esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni o ad un anno per le società sportive*

---

<sup>71</sup> ai sensi dell’art.5, comma 1, del d.lgs.446 del 1997

*professionistiche, a scelta del contribuente o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto".* Alcuni dei beni assoggettati a tale disciplina sono senz'altro quelli immateriali.

La cessione del contratto che lega un calciatore a una società e che attribuisce a quest'ultima il diritto esclusivo di sfruttamento delle prestazioni sportive, comporta il fatto che le plusvalenze vengano assoggettate al regime di cui all'art. 86 del TUIR, nella considerazione che l'attivo di bilancio di una società calcistica professionistica è rappresentato prevalentemente dai diritti su beni immateriali che assicurano alle società titolari degli stessi il diritto esclusivo a fruire delle prestazioni sportive (M. Giua e L. Sanzi, 2005). Ne consegue che, i proventi, realizzati mediante il trasferimento dei calciatori da una società ad un'altra, devono essere, dunque, qualificati come plusvalenze o minusvalenze e considerati rilevanti al trattamento fiscale ai fini IRAP.

## **BIBLIOGRAFIA**

BERNARD JEU, 1972. *LE SPORT, LA MORT, LA VIOLENCE*.

U. LAGO, A. BARONCELLI, S. SZYMANSKI, 2004. *IL BUSINESS DEL CALCIO*, MILANO.

A. UKMAR, V. UKMAR, C. GLENDI, 2012. *DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA N. 4/2012*, CEDAM.

MAURIZIO RAGNO, 2005. IL MULINO, *LE "VOCI CARATTERISTICHE" DI BILANCIO DELLE SOCIETÀ DI CALCIO*.

F. CASAROLA, 2012. *CODICE DI DIRITTO CALCISTICO IN AMBITO FIFA*.

ANTONIO PARBONETTI, 2013. *I PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI, IMMOBILIZZAZIONI E STRUMENTI FINANZIARI*, CAROCCI EDITORE.

P. BUSARDÒ, 2004. *IL BILANCIO DELLE SOCIETÀ DI CALCIO PROFESSIONISTICHE: TRATTAMENTO CONTABILE DEL «PARCO GIOCATORI»*.

FALSITTA, 1986. *LA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE E DELLE SOPRAVVENIENZE NELLE IMPOSTE SUL REDDITO*, MILANO.

G. GRAVINA, 2011. *IL BILANCIO D'ESERCIZIO E L'ANALISI DELLE PERFORMANCE NELLE SOCIETÀ DI CALCIO PROFESSIONISTICHE*, FRANCOANGELI.

BARBIERI, 2008. *BILANCIO D'ESERCIZIO E REDDITO D'IMPRESA*, IL SOLE 24 ORE, MILANO.

FALSITTA, 1991. *STUDI SULLA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE*, MILANO.

MICCINESI, 1993. *LE PLUSVALENZE D'IMPRESA. INQUADRAMENTO TEORICO E PROFILI RICOSTRUTTIVI*, MILANO.

R. BARDAZZI, A. DI MAJO, M. G. PAZIENZA, *L'IRAP: UN'IMPOSTA ANCORA VIRTUOSA?*, STUDI DI ECONOMIA 1/2006.

M. BEGHIN, 2015. *DIRITTO TRIBUTARIO PER L'UNIVERSITÀ E PER LA PREPARAZIONE ALLE PROFESSIONI ECONOMICHE-GIURIDICHE*, Seconda edizione. CEDAM, Trento.

TORTORA, IZZO, GHIA, 1998. *DIRITTO SPORTIVO*, TORINO.

M. GIUA, L.SANZI, 2005. *IL LAVORO SPORTIVO PROFESSIONISTICO TRA PREVIDENZA E ANTINFORTUNISTICA*. HALLEY EDITRICE.

## SITOGRAFIA

*Regolamento sullo status e sui trasferimenti dei calciatori, 2013.* Disponibile su:  
[http://www.figc.it/other/bando\\_agenti\\_2013/Regolamento sullo status e sui trasferimenti dei calciatori ITALIANO.pdf](http://www.figc.it/other/bando_agenti_2013/Regolamento_sullo_status_e_sui_trasferimenti_dei_calciatori_ITALIANO.pdf)

*Le immobilizzazioni materiali e immateriali nel bilancio d'esercizio redatto secondo gli Ias/Ifrs, 2005.* Disponibile su:  
<http://www.fiscooggi.it/attualita/articolo/le-immobilizzazioni-materiali-e-immateriali-nel-bilancio-desercizio-redatto-secon>

*Norme Organizzative Interne delle F.I.G.C.* Disponibile su:  
[http://www.figc.it/Assets/contentresources\\_2/ContenutoGenerico/74.\\$split/C\\_2\\_Contenuto\\_Generico\\_3817\\_Sezioni\\_1stSezioni\\_numSezione\\_0\\_1stCapitoli\\_numCapitolo\\_5\\_upfFileUpload\\_it.pdf](http://www.figc.it/Assets/contentresources_2/ContenutoGenerico/74.$split/C_2_Contenuto_Generico_3817_Sezioni_1stSezioni_numSezione_0_1stCapitoli_numCapitolo_5_upfFileUpload_it.pdf)

ANNA MARIA BADIALI, 2008. *Calciatori professionisti: tempi supplementari per la trasmissione dei contratti.*

Disponibile su:  
<http://www.fiscooggi.it/attualita/articolo/calciatori-professionisti-tempi-supplementari-la-trasmissione-dei-contratti>

M. MOBILI, 2012. ILSOLE24ORE. *Stangata sul pallone: le plusvalenze sulle cessioni milionarie dei calciatori pagano l'irap.* Disponibile su:  
[http://www.figc.it/Assets/contentresources\\_2/ContenutoGenerico/74.\\$split/C\\_2\\_Contenuto\\_Generico\\_3817\\_Sezioni\\_1stSezioni\\_numSezione\\_0\\_1stCapitoli\\_numCapitolo\\_5\\_upfFileUpload\\_it.pdf](http://www.figc.it/Assets/contentresources_2/ContenutoGenerico/74.$split/C_2_Contenuto_Generico_3817_Sezioni_1stSezioni_numSezione_0_1stCapitoli_numCapitolo_5_upfFileUpload_it.pdf)

M. VIZZINI, 2011. *IRAP - Imposta Regionale sulle Attività Produttive.* Disponibile su:  
<http://www.professionisti.it/enciclopedia/voce/2114/IRAP-Imposta-Regionale-sulle-Attivita-Produttive>

<http://www.studiorighetti.it/wp-content/uploads/2012/04/IMMOBILIZZAZIONI-IMMATERIALI.pdf>

C. NOVAZIO, 2013. *Consiglio di Stato: le plusvalenze derivanti dal trasferimento dei calciatori sono imponibili ai fini IRAP* ; a cura di Mario Tenore. Disponibile su:  
<http://sportelegge.gazzetta.it/2013/01/04/consiglio-di-stato-le-plusvalenze-derivanti-dal-trasferimento-dei-calciatori-sono-imponibili-ai-fini-irap/>

<http://www.pmi.it/tag/irap>

*Informazioni generali IRAP, 2016.*

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Dichiarare/Dichiarazione+Irap+2016/InfoGen+Irap+2016/>

*Base imponibile IRAP.* Disponibile su:

[http://www.marchegianionline.net/corsig/IRAP/irap\\_03.htm](http://www.marchegianionline.net/corsig/IRAP/irap_03.htm)

*Base imponibile IRAP per soggetti IRES.* Disponibile su:

[http://www.marchegianionline.net/corsig/IRAP/irap\\_04.htm](http://www.marchegianionline.net/corsig/IRAP/irap_04.htm)

*Base imponibile IRAP per imprese soggette ad IRPEF.* Disponibile su:

[http://www.marchegianionline.net/corsig/IRAP/irap\\_05.htm](http://www.marchegianionline.net/corsig/IRAP/irap_05.htm)

*Base imponibile IRAP per lavoratori autonomi.* Disponibili su:

[http://www.marchegianionline.net/corsig/IRAP/irap\\_06.htm](http://www.marchegianionline.net/corsig/IRAP/irap_06.htm)

[http://www.marchegianionline.net/appro/appro\\_178.htm](http://www.marchegianionline.net/appro/appro_178.htm)<sup>72</sup>

---

<sup>72</sup> Numero di parole: 11.421