

Il trattamento contabile e la disciplina IRAP nella compravendita dei calciatori professionisti

Dr. Massimiliano Giua e dell'Avv. Luca Sanzi

PREMESSA

Sin dalla sua istituzione con decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, l'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) non ha mancato di suscitare polemiche e disquisizioni circa gli effetti concreti della sua introduzione nel nostro ordinamento tributario.

Superata la fase iniziale di esame critico delle nuove disposizioni, culminata, peraltro, nelle importanti modifiche ed integrazioni ad opera del decreto legislativo 10 aprile 1998, n. 137, l'IRAP è entrata ormai a far parte integrante del panorama fiscale italiano.

Prima di esaminare concretamente la problematica oggetto del presente studio, ossia il trattamento da riservare alle componenti positive e negative di reddito generate dalla compravendita dei calciatori, sembra opportuno ricordare che l'imposta regionale sulle attività produttive – nella formulazione originale - si basava sulla netta distinzione tra le tre aree in cui si possono scomporre, ordinariamente, i bilanci delle società commerciali (si parla, in questo caso, di gestione caratteristica, finanziaria e straordinaria). Ed era proprio questo stretto “legame” tra l'imposta e le regole contabili a rappresentare una delle maggiori novità del nuovo tributo.

L'irrilevanza delle componenti straordinarie, pertanto, aveva riesumato l'interesse degli operatori per le norme di riferimento in materia e, segnatamente, per i principi contabili dal momento che, come detto, la qualificazione straordinaria di un provento o di un onere ne comportava - *sic et simpliciter* – la non tassabilità ovvero l'indeducibilità ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Tale differenziazione, basata sull'ordinarietà ovvero straordinarietà delle componenti reddituali, pur continuando ad avere rilevanza ai fini della corretta applicazione della disciplina IRAP, ha perso di significato relativamente alle componenti rappresentate da plus o minusvalenze. Ciò sulla scorta dell'art. 11, comma 1, lett. a), del decreto IRAP che sancisce chiaramente come le plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali ai fini delle imposte sui redditi, anche se contabilizzate nelle voci relative ai componenti straordinari secondo i principi contabili, ad eccezione di quelle derivanti dal trasferimento di aziende, concorrono in ogni caso alla determinazione della base imponibile.

Nel corso del presente studio si cercherà di fornire un contributo alla questione rappresentata dal corretto trattamento da riservare – ai fini IRAP – alle componenti reddituali generate dalle operazioni di “compravendita dei calciatori professionisti” (in questo studio si utilizzerà questa formula al posto di quella – certamente più corretta – che riconduce l'operazione ad una cessione avente per oggetto non certo i calciatori professionisti bensì “il contratto in forza del quale le società calcistiche si procurano le loro prestazioni”), senza peraltro trascurare di esaminare quello che dovrebbe essere il loro corretto trattamento contabile.

Ciò premesso e prima di entrare nel vivo delle questioni, sembra utile ripercorrere brevemente l’evoluzione della normativa di settore che, come è noto, ha trovato compiuta regolamentazione con la legge 23 marzo 1981, n. 91 la quale ha modificato profondamente i rapporti giuridici tra i calciatori ed i club calcistici.

La norma testé citata, infatti, ha provveduto alla abolizione del “vincolo sportivo” che si configurava, per la società di calcio, quale diritto esclusivo all’utilizzo dell’atleta, alienabile a terzi, distinto e separato rispetto al rapporto di lavoro formalizzato con l’ingaggio.

Il “vincolo sportivo” rappresentava, in sostanza, il bene ceduto in occasione del trasferimento di un giocatore da una società all’altra (in tal senso anche Cass., 28 luglio 1981, n. 4845); di qui la sua qualificazione di bene strumentale autonomo ai fini tributari.

Altro momento essenziale è rappresentato dall’emanazione della legge 18 novembre 1996, n. 586 che ha recepito in Italia gli effetti della famosa sentenza “Bosman” (Sentenza 15 ottobre 1995 della Corte di Giustizia della Comunità europea - causa C415/93), a seguito della quale i clubs di appartenenza dei calciatori professionisti (si ricorda che, ai sensi dell’art.2 della Legge n.91/81, sono “”sportivi professionisti gli atleti...che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali secondo le norme emanate dalle federazioni stesse””) giunti alla scadenza del contratto non hanno alcun diritto a percepire somme da parte della società calcistica che procede ad ingaggiare l’atleta (si trattava della cd. “indennità di promozione e formazione dell’atleta professionista”, meglio conosciuta come “parametro”).

Logica conseguenza di quanto sopra è stato il proliferare delle cessioni di calciatori in vigenza di contratto con conseguente emersione di plus o minusvalenze.

TRATTAMENTO CONTABILE DELLE OPERAZIONI DI COMPRAVENDITA DEI CALCIATORI PROFESSIONISTI

In base alle regole emanate dalla Federazione Italiana Giuoco Calcio (si veda il piano dei conti approvato dalla Federazione e la Raccomandazione Contabile n. 1, relativa ai “Diritti pluriennali alla prestazioni sportive dei calciatori”), il diritto alle prestazioni di un calciatore professionista configura, per la società acquirente, una posta patrimoniale attiva a carattere pluriennale e di natura immateriale.

Ne consegue, pertanto, che il prezzo complessivamente pagato alla società cedente (a prescindere dalla qualificazione civilistica dell’operazione quale cessione del contratto di prestazione calcistica ovvero secondo altri schemi negoziali) dovrà essere iscritto, nello stato patrimoniale, tra le immobilizzazioni immateriali, utilizzando – peraltro – la specifica denominazione “Diritti pluriennali alle prestazioni sportive dei calciatori” (tipico esempio di adeguamento dello schema di stato patrimoniale di cui all’art. 2424 cod. civ., appositamente previsto dall’art. 2423-ter del Codice). Tale conto sarà destinato ad accogliere tanto il corrispettivo dovuto alla società cedente quanto gli oneri accessori di diretta imputazione (tra questi rientrano senz’altro i compensi pagati ai mediatori dell’operazione).

Tralasciando la disamina della procedura di ammortamento dell’asset rappresentato dal diritto alle prestazioni sportive del calciatore, dal momento che non rileva ai fini che qui interessano, veniamo al momento di emersione delle componenti positive (o negative) di reddito che qui interessano.

Al momento della cessione del calciatore, la società cedente dovrà confrontare il corrispettivo ottenuto con il costo non ammortizzato del diritto: se il primo è superiore al secondo verrà contabilizzata una plusvalenza; in caso contrario si rileverà una minusvalenza.

Sin qui nessun dubbio. I dubbi, invece, dovrebbero sorgere allorquando si tratta di qualificare le suddette componenti reddituali tra le componenti ordinarie (voci A.5. o B.14 del conto economico, rispettivamente, per le plus o le minusvalenze) ovvero tra quelle di natura straordinaria (voci E.20 o E.21).

Sembra, invece, che nessuna incertezza abbia avuto la Federazione che, partendo dall'assunto che l'oggetto economico-tecnico delle società di calcio è costituito “*...dalla formazione, dalla preparazione e dalla gestione di squadre di calcio, dall'organizzazione di tornei, gare e manifestazioni calcistiche nel rispetto delle norme e delle direttive fissate dalla F.I.G.C.*”, conclude agevolmente che “*...la compravendita dei diritti alle prestazioni dei calciatori rientra nelle prestazioni di gestione straordinaria*”.

A supporto della tesi viene altresì citato il Principio Contabile n. 12 ai sensi del quale tra i proventi e gli oneri straordinari si individuano “*le plusvalenze e le minusvalenze derivanti da fatti per i quali la fonte del provento o dell'onere è estranea alla gestione ordinaria*”, nonché il noto principio secondo cui “*...l'aggettivo straordinario, riferito a proventi ed oneri, non allude all'eccezionalità dell'evento, bensì all'estranchezza, della fonte del provento o dell'onere, all'attività ordinaria*” (previsto dalla Relazione Ministeriale di accompagnamento al decreto legislativo n. 127/91).

Rilevato preliminarmente che qualora la compravendita dei calciatori costituisse l'oggetto principale dell'attività svolta dalle società di calcio, allora non parleremmo mai di plus o minusvalenze bensì di ricavi e costi e ricordato, inoltre, che non a caso i principi contabili prevedono espressamente due distinte possibili collocazioni delle componenti reddituali di cui si discute, sembra utile procedere ad una disamina dei richiamati principi atteso che – a sommesso parere di chi scrive – il risultato cui si è giunti, ossia la classificazione tra le componenti straordinarie del conto economico, appare quanto meno discutibile.

Invero, nella voce A.5 dello schema di conto economico previsto dall'art. 2425 del codice civile, denominata “Altri ricavi e proventi” e facente parte delle componenti che concorrono a formare il valore della produzione (ndA: l'aggregato che riassume le componenti positive di reddito generate dall'attività caratteristica dell'impresa), devono essere comprese – in base alla classificazione operata proprio dal citato principio contabile n. 12 – anche le “*plusvalenze da alienazione di beni strumentali impiegati nella normale attività produttiva, commerciale o di servizi*”.

Deve trattarsi, più esattamente, della alienazione “*...derivante dalla fisiologica sostituzione dei cespiti ... nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa*”.

Ma vi è di più: ai sensi di quanto statuito nel principio contabile n. 29, sono da considerarsi straordinari gli eventi o le operazioni quando ricorrono contestualmente le seguenti condizioni:

- a) gli eventi sono casuali e accidentali e le operazioni sono estranee all'attività ordinaria dell'impresa;
- b) gli eventi o le operazioni sono infrequenti.

In relazione alla seconda condizione, inoltre, viene precisato 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, 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" (mai, quindi, tra i proventi ed oneri straordinari).

Gli effetti economici delle operazioni di compravendita dei calciatori dovranno, pertanto, trovare allocazione tra i proventi od oneri della gestione ordinaria in quanto non possono certamente definirsi "infrequenti" e, seppure generati da attività che si vogliono definire accessorie e non caratteristiche, non possono certo – per loro natura – essere rilevati tra i proventi ed oneri finanziari.

Alla luce di quanto sopra, quindi, non sembra potersi negare facilmente che le plusvalenze eventualmente generate dalla cessione dei calciatori abbiano i requisiti necessari per essere annoverate tra le componenti ordinarie del conto economico e non invece, come avviene attualmente, tra quelle di natura straordinaria. A parere di chi scrive, infatti, non si vede per quale assurda ragione debba riservarsi un differente trattamento a componenti reddituali esattamente uniformi quali, appunto, i ricavi generati dalla vendita di abbonamenti e quelli derivanti dalla cessione dei diritti televisivi. In entrambi i casi si tratta di corrispettivi incassati quale contropartita dell'attività spettacolistico-sportiva offerta dai club calcistici. Chi scrive crede che nessuno si possa scandalizzare se viene affermato che le società calcistiche hanno per oggetto lo svolgimento di attività spettacolistico-sportiva, né la Federazione sembra ignorare tale evidenza, dal momento che nell'esplicitare quale sia l'oggetto economico-tecnico delle società di calcio fa riferimento espresso alla "...organizzazione dei tornei, gare e manifestazioni calcistiche". Se questo è vero, come peraltro è vero, allora non dovrebbe potersi revocare in dubbio che tutti i proventi comunque connessi all'attività spettacolistico-sportiva rappresentano componenti della gestione ordinaria

Non potrà certo obiettarsi che le operazioni di compravendita non siano fisiologiche, giacché impegnano le società per gran parte dell'esercizio, né che si tratta di operazioni marginali o secondarie dal momento che costituiscono, in termini quantitativi, una porzione tutt'altro che irrilevante del complessivo volume d'affari dello specifico settore e tanto meno che non siano connesse all'attività principale.

La loro classificazione tra le componenti straordinarie, forse, è il frutto di una interpretazione parziale dei principi contabili, limitata cioè alla verifica del fatto che le operazioni straordinarie non devono essere generate esclusivamente da eventi eccezionali (e fin qui *nulla quaestio*). Ciò che, invece, sembra essere stato accettato con eccessiva semplicità è l'assunto in base al quale le operazioni di compravendita dei calciatori sarebbero estranee all'attività ordinaria dei club calcistici non trattandosi, evidentemente, di "beni" utilizzati nell'esercizio della normale attività produttiva dell'impresa. Soltanto così, infatti, è possibile giungere alla conclusione, qui avversata, che le plusvalenze (o minusvalenze) realizzate dalle società di calcio sono annoverabili tra le componenti straordinarie del conto economico.

Oltre alle considerazioni appena svolte, sembra utile una esemplificazione pratica. E' noto che un bene, ove ceduto, può dare origine a plus o minusvalenze la cui natura ordinaria o straordinaria non dipende dalle caratteristiche del bene bensì dall'attività svolta dall'impresa proprietaria del bene medesimo e, più esattamente, dall'impiego del bene da parte dell'impresa stessa. Lo stesso bene, quindi, ad esempio un immobile di civile abitazione, potrà generare – se trasferito a terzi – tanto componenti reddituali di natura ordinaria (è il caso di talune società immobiliari) quanto componenti straordinarie (è il caso di una impresa commerciale che abbia acquistato l'immobile a mero scopo di investimento). La discriminante, quindi, è rappresentata dall'utilizzo del bene, ossia dall'essere o meno il bene impiegato nell'attività ordinaria dell'impresa, quella cioè da cui la stessa ritrae i propri proventi caratteristici.

Non sembra, pertanto, che la classificazione tra le componenti ordinarie delle plus o minusvalenze realizzate dalle società di calcio in occasione della cessione dei giocatori necessiti di particolari giustificazioni essendo, semmai, la contraria impostazione a richiedere motivazioni maggiormente significative e valide a supportarla.

3. La disciplina Irap

Come già avvertito in premessa, il trattamento ai fini Irap delle plusvalenze o minusvalenze realizzate in occasione della cessione dei calciatori sembra controverso e non più risolvibile con la mera qualificazione ordinaria o straordinaria delle citate componenti reddituali.

Conseguentemente, la disamina da svolgere attiene esclusivamente la normativa tributaria di riferimento e, più in concreto, la sua applicazione alla fattispecie che ci occupa, rappresentata dal trasferimento dei calciatori da una società all'altra.

L'abolizione del "vincolo sportivo", come ricordato in premessa, ha modificato la fattispecie giuridica in forza della quale si perfeziona il passaggio di un calciatore da una squadra all'altra: non più mediante la cessione, pura e semplice, di un bene immateriale strumentale (il "vincolo sportivo") bensì attraverso la cessione del contratto di lavoro sportivo. Il risultato finale delle due operazioni è, evidentemente, lo stesso: il calciatore viene trasferito da un club all'altro (il trasferimento attuato mediante la cessione del contratto impone l'accettazione da parte del calciatore ceduto).

Si tratta, quindi, di verificare se le due modalità di trasferimento possano autorizzare un differente trattamento ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Mentre non ci sono dubbi circa il fatto che, qualora il "vincolo sportivo" fosse ancora vigente, le plusvalenze (o minusvalenze) realizzate in occasione della sua cessione sarebbero state rilevanti ai fini Irap, meno pacifico, almeno apparentemente, risulta il trattamento da riservare alle stesse componenti reddituali generate dalle operazioni poste in essere successivamente alla sua abolizione.

Dal punto di vista tributario, infatti, la considerazione che il risultato finale – come detto – sia il medesimo non assume rilevanza decisiva al fine di sancire che le due operazioni devono essere assoggettate alla medesima disciplina. Dovendosi invece, nello specifico, esaminare le fattispecie e verificare se sussistano, o meno, tutti i presupposti richiesti dalla norma fiscale per l'assoggettamento a tassazione delle plusvalenze.

Si ritiene che, a ben vedere, la questione possa trovare una soluzione esclusivamente attraverso la risposta al seguente interrogativo: il "bene" che dà origine alla plusvalenza è un bene strumentale per l'impresa?

In caso affermativo, nessun dubbio potrà sussistere circa la rilevanza della plusvalenza realizzata in occasione della cessione; in caso di risposta negativa dovrà concludersi per l'irrilevanza ai fini dell'Irap.

Quanto sopra emerge dalla lettura del disposto normativo e, segnatamente, dalla considerazione del fatto che l'art. 11 del decreto Irap stabilisce la rilevanza delle plusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali ai fini delle imposte sui redditi; conseguentemente se i beni non sono strumentali non potranno dare origine a componenti reddituali rilevanti ai fini dell'imposta regionale. Sul punto, però, occorre sempre

tenere presente che la strumentalità dei beni assume rilevanza decisiva ai fini del trattamento Irap da riservare alle plus o minusvalenze generate dallo loro cessione. Di contro questa non risulta rilevante ai fini della qualificazione, nel bilancio di esercizio, delle componenti reddituali come ordinarie o straordinarie, atteso che a tal fine è decisiva l'utilizzazione (o meno) dei beni nell'attività caratteristica

Tale conclusione, peraltro, sembra espressamente confermata dall'Agenzia delle Entrate che, nella circolare n. 148/E del 26 luglio 2000, trattando dell'imponibilità sulla base del valore normale dei beni plusvalenti distolti dal ciclo produttivo, ha affermato 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*”.

Tale posizione ministeriale è di grande importanza giacché conferisce rilevanza decisiva al requisito della strumentalità del bene oggetto della transazione economica al fine dell'attrazione a tassazione delle plusvalenze classificate (o classificabili) tra i componenti straordinari di reddito.

La soluzione della questione, pertanto, passa per la verifica della natura strumentale o meno dei beni oggetto della transazione economica.

Ritenendo decisamente preferibile la tesi secondo cui oggetto della transazione è il contratto di lavoro sportivo, si tratta di verificare se tale bene (il contratto o, più in generale, il diritto alle prestazioni sportive dell'atleta) sia da considerare strumentale.

E' noto che i beni di proprietà dell'impresa si distinguono in due categorie: beni strumentali e beni relativi all'impresa. Non si tratta di due categorie vere e proprie, nel senso che ciascun bene appartiene all'una o all'altra, bensì di due aggettivi che qualificano i beni medesimi: tutti i beni sono relativi all'impresa ma solo alcuni sono anche strumentali.

La strumentalità dei beni è correlata, da un punto di vista soggettivo, alla loro utilizzazione nell'esercizio dell'attività caratteristica, ossia quella da cui l'impresa ritrae i propri proventi e, dal lato oggettivo, alla classificazione operata ai fini delle imposte sui redditi e, più esattamente, alla inclusione del bene tra quelli soggetti alla procedura di ammortamento fiscalmente rilevante.

Un bene “oggettivamente” strumentale ai fini delle imposte sui redditi può non esserlo per carenza del presupposto soggettivo così come, al contrario, un bene “oggettivamente” non strumentale potrà considerarsi tale al ricorrere di determinate condizioni soggettive.

Sostenere la non strumentalità del diritto alle prestazioni sportive del calciatore sembra trovare ostacoli tutt'altro che lievi se si ritiene rilevante il criterio della utilizzazione del bene nell'attività caratteristica del club calcistico. Di contro, potrebbe risultare addirittura pacifico se la strumentalità viene correlata all'attitudine del bene medesimo ad essere suscettibile di una autonoma funzione produttiva.

L'adesione alla seconda ipotesi, comunque, imporrebbe una riflessione ulteriore volta a verificare se la non strumentalità del bene in questione possa avere conseguenze sulla deducibilità delle quote di ammortamento annualmente stanziate dalle società di calcio durante la vigenza del contratto con il calciatore.

A tal fine può soccorrere la posizione ministeriale, assunta con la circolare ministeriale n. 263 del 12 novembre 1998, secondo la quale la disposizione contenuta nell'art. 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs.

446/97 deve intendersi “...applicabile ai beni strumentali ai fini fiscali, in relazione ai quali cioè sono stanziate quote di ammortamento deducibili anche agli effetti dell'Irap”.

Il Ministero, quindi, individua i beni strumentali in funzione della deducibilità delle relative quote di ammortamento. Siccome i “diritti pluriennali alle prestazioni sportive dei calciatori” sono ammortizzati ai sensi dell’art. 103, comma 2, del T.u.i.r. e, cioè, “... in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto” e tale ammortamento è deducibile anche ai fini dell’Irap, risulta evidente come i beni in questione siano considerati strumentali dall’Amministrazione finanziaria con tutte le conseguenze sottese.

La tesi della non strumentalità dei beni potrebbe, pertanto, anche aprire il fianco al disconoscimento della deducibilità delle quote di ammortamento dei beni medesimi con evidente riduzione del “beneficio” rappresentato dalla non tassabilità delle plusvalenze realizzate in occasione del trasferimento dei calciatori. E’ evidente, infatti, che molte plusvalenze risultano realizzate proprio in virtù del procedimento di ammortamento del diritto

Qualora, poi, la tesi della non strumentalità sia sostenuta quale diretta conseguenza della “scomposizione” dell’operazione in più atti distinti e, per tale via, si giunga alla conclusione della non strumentalità del bene rappresentato dal diritto di credito acquisito dalla società cessionaria (quale contropartita dell’obbligazione di “facere” assunta dalla cedente), si adduce, in sostanza, che il bene (diritto) non è strumentale in sé pur essendo, evidentemente, strumentale (ovvero indispensabile) per l’ottenimento delle prestazioni sportive dell’atleta che discendono, formalmente, da un diverso contratto, ossia dal contratto di lavoro stipulato con il calciatore. Secondo parte della dottrina, infatti, il contratto di lavoro è successivo rispetto al sorgere del diritto di credito. Ebbene gli effetti del contratto di lavoro saranno - evidentemente - prodotti successivamente ma il contratto sarà certamente stipulato anteriormente rispetto all’esborso sostenuto per l’ottenimento del diritto di credito. Il contratto di lavoro con 1 calciatore, pertanto, sarà sottoposto alla condizione suspensiva rappresentata proprio dall’anticipata risoluzione del contratto da parte della società cessionaria. A meno che non si voglia sostenere, non senza una spiccata fantasia, che un club è disposto a spendere decine di miliardi al solo fine di veder risolto il contratto che lega il calciatore alla società cessionaria senza però avere alcuna certezza circa la conclusione del “successivo” contratto di ingaggio.

Una tale classificazione del bene (non strumentale) comporterebbe, poi, l’applicazione delle disposizioni contenute nell’art. 108, comma 3, del T.u.i.r (secondo cui “le altre spese relative a più esercizi ... sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”) e, quindi, l’addebito al conto economico di quote del costo complessivo, non attraverso l’ordinaria procedura di ammortamento (dei beni strumentali) bensì quale ripartizione dell’onere pluriennale.

Tale onere, a ben vedere, sarebbe direttamente correlato all’ottenimento del diritto alle prestazioni sportive dell’atleta che, notoriamente, sono disciplinate dal contratto di lavoro subordinato i cui riflessi economici sono iscritti alla voce B.9 dello schema di conto economico e sono irrilevanti (cioè, tassati) ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive.

Ne consegue che l’applicazione dell’art. 108, comma 3, del T.u.i.r. non comporta la deducibilità dell’onere ai fini dell’Irap la quale necessita dell’ulteriore specificazione volta ad affermare che le componenti negative di reddito annualmente addebitate al conto economico sono classificabili nelle voci di costo rilevanti ai fini del calcolo del valore della produzione netta.

CONCLUSIONI

Alla luce di quanto esposto sembra potersi concludere che le componenti reddituali generate dalle operazioni di cessione dei calciatori dovrebbero essere allocate nelle voci A.5 (plusvalenze) o B.14 (minusvalenze) dello schema di conto economico di cui all'art. 2425 del codice civile trattandosi di componenti certamente strumentali all'esercizio dell'attività (spettacolistico-sportiva) dei club calcistici. La loro allocazione tra le componenti straordinarie del conto economico non è decisiva per la statuizione della irrilevanza ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, in quanto, trattandosi di beni strumentali, le plusvalenze o minusvalenze sono rilevanti ai fini Irap anche se classificate contabilmente tra i componenti straordinari di reddito.

Peraltro, la presunta non strumentalità dei beni imporrebbe riflessioni ulteriori circa il corretto inquadramento dell'operazione: quale logica sistematica sorreggerebbe la conclusione secondo la quale l'ammortamento del bene (diritto) è deducibile mentre l'eventuale minusvalenza realizzata con la cessione sarebbe irrilevante?

Se i beni in discorso fossero “non strumentali”, inoltre, sembrerebbe corretto applicare la procedura di cui all'art. 108, comma 3, del T.u.i.r. e non certo quella sancita dall'art. 103, comma 2, con la logica conseguenza di dover allocare la quota del costo complessivo in base alle reale natura dell'onere che appare, *icto oculi*, strumentale all'ottenimento di prestazioni di lavoro subordinato, notoriamente irrilevanti (cioè tassate) ai fini Irap.

La tesi dell'irrilevanza ai fini Irap delle componenti in esame appare, pertanto, fragile e destinata a generare un contenzioso con l'Amministrazione finanziaria, come peraltro implicitamente dimostrato dallo stanziamento di appositi fondi rischi nei bilanci di alcune società di calcio.

Peraltro, la posizione di chi scrive è stata pienamente avvalorata dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Normativa e contenzioso che, con la Risoluzione n.213/E del 19 dicembre 2001, nello smentire la Federazione Italiana Giuoco Calcio – Lega Nazionale Professionisti (la quale, con nota del 1 marzo 2001, ha affermato che “*l'eventuale maggior somma conseguita nella cessione del contratto di un calciatore non costituisce plusvalenza tassabile agli effetti IRAP*”), ha chiarito (si spera definitivamente) che le somme pagate dalle società sportive professionalistiche per l'acquisizione del contratto di prestazione sportiva devono essere inserite nell'attivo dello stato patrimoniale tra le altre immobilizzazioni immateriali (voce B.I.7), costituendo il diritto alla prestazione sportiva esclusiva un bene immateriale strumentale all'esercizio dell'impresa. Trattandosi, quindi, di bene strumentale, le eventuali plusvalenze (o minusvalenze) derivante dalla cessione del relativo contratto devono essere considerate “*componenti ordinari e non straordinari di reddito, classificabili rispettivamente nelle voci di conto economico A) – 5), ovvero B) – 14)*”.

Ne consegue, come confermato dalla risoluzione, che “*esse concorrono a formare la base imponibile IRAP della società sportiva ai sensi dell'art.5, comma 1, del d.lgs.446 del 1997*”.

La novità di rilievo della risoluzione in esame è quello relativo all'aspetto sanzionatorio, nel senso che l'Agenzia delle Entrate si è espresso in senso sicuramente sfavorevole per le società sportive professionalistiche.

La risoluzione n.213/E/2001 stabilisce, infatti, che le società calcistiche che si siano uniformate alle indicazioni fornite dalla FIGC (non assoggettando, quindi, ad IRAP le plusvalenze oggetto del presente studio) non possono invocare, ai fini della disapplicazione della sanzione, la causa di non punibilità consistente nell'errore sul fatto o sull'obiettiva condizione di incertezza della portata della norma, la cui applicazione, ricorda l'Agenzia, “*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*”.

E' poi, in questa sede, appena il caso di richiamare il contenuto dell'art. 9, comma 21, della Legge 28 dicembre 2001, n.448 (Legge Finanziaria 2002) che, nell'integrare l'art. 86, comma 4, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917, ha previsto prevede un regime di favore per le società sportive professionistiche, applicabile a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2001. Regime secondo cui potrà essere dilazionata la tassazione delle plusvalenze fino a quattro anni esercizi, a condizione che i “beni” relativi siano posseduti per almeno un anno. Recita, infatti, il novellato 4° comma dell'art.86 TUIR: “*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 professionistiche, a scelta del contribuente o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto*”.

Tra i richiamati beni rientrano sicuramente quelli immateriali. In particolare, chi scrive è dell'opinione che la cessione del contratto di lavoro sportivo che lega un atleta a una società e che attribuisce a essa il diritto esclusivo a fruire delle prestazioni sportive, possa far scaturire plusvalenze soggette al regime di cui all'art. 86 del TUIR, nella considerazione che l'attivo di bilancio di una società sportiva professionistica è rappresentato prevalentemente dai diritti su beni immateriali che assicurano alle società titolari degli stessi il diritto esclusivo a fruire delle prestazioni sportive. Ne consegue che i proventi realizzati con la cessione degli atleti devono essere qualificati come plusvalenze o minusvalenze.