



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF102

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 2

OGGETTO	PLUSVALENZE DERIVANTI DALLA CESSIONE DI CALCIATORI PROFESSIONISTI
RIFERIMENTI	CASS. SENT NN. 346/2019 E 345/2019 – ART: 3 E 5 L. N. 91/1981
CIRCOLARE DEL	4/06/2019

Sintesi: la Cassazione è intervenuta a sancire che il diritto di sfruttamento all'attività di un atleta professionista:

- va inquadrato tra le immobilizzazioni immateriali, in quanto tale deducibile per ammortamento
- la sua cessione dà origine a plusvalenze/minusvalenze fiscalmente rilevanti; nel solo caso di cessione gratuita la minusvalenza non può essere deducibile.

Il rapporto giuridico che lega le società di calcio professionistico con i calciatori è disciplinato dalla **Legge n. 91/1981**.

Norma	Disposizione
Art. 3 c. 1	"La prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato, regolato dalle norme contenute nella presente legge."
Art. 5 c. 3	"E' ammessa 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."

In merito alle suddette disposizioni si osserva quanto segue:

- ➔ il contratto di lavoro subordinato si costituisce mediante assunzione diretta, per effetto di una scrittura privata firmata dalle parti
- ➔ la natura giuridica della **cessione del contratto** appare controversa in quanto oggetto, in passato di orientamenti differenti.

Attualmente, l'orientamento condiviso della giurisprudenza (incluso il Consiglio di Stato) e dell'Agenzia delle entrate convergono verso la tesi della cessione contrattuale a titolo oneroso di un bene immateriale.

INQUADRAMENTO GIURIDICO DEL TRASFERIMENTO DEL CONTRATTO

In *primis* occorre considerare l'inquadramento del contratto di prestazione sportiva dei calciatori e del connesso compenso. Si riportano di seguito i diversi orientamenti in merito.

Orientamenti	Contenuto
Tesi 1 (FIGC, Nota 1/20014)	La cessione del contratto non sussiste in quanto il trasferimento del diritto di usufruire in esclusiva delle prestazioni del calciatore si realizza attraverso: <ul style="list-style-type: none"> ✓ la risoluzione anticipata del contratto originario, stipulato tra il calciatore e la società "cedente"; ✓ la stipulazione successiva di un nuovo contratto tra lo stesso professionista e la società "cessionaria"; ✓ il pagamento del compenso dalla seconda alla prima, che costituisce il prezzo corrisposto per acquisire il diritto a contrarre.
Tesi 2 (AdE, RM 213/2001)	Si tratta di una cessione contrattuale in cui: <ul style="list-style-type: none"> ✓ il "cedente" trasferisce il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta; ✓ il "cessionario" corrisponde il prezzo per acquistare tale diritto.



N.B.: la tesi dell'amministrazione finanziaria è avallata dal Consiglio di Stato, parere n. 5285/2012, che ha inquadrato il caso di specie nell'ambito delle cessioni di bene immateriale strumentale all'esercizio dell'impresa.

La recente **Cassazione, sent. n. 346 del 9/01/2019**, avalla tale orientamento, ormai prevalente anche in giurisprudenza (v. Cass., nn. 24588/2015, 3545/2004; 2144, 2145, 2146, 9433/2019) per le seguenti ragioni:

- il diritto a beneficiare della prestazione professionale del calciatore produce una utilità giuridica assolutamente suscettibile di valutazione economica e di circolazione;
- detto diritto rientra nel novero delle immobilizzazioni immateriali strumentali, in quanto costituisce elemento patrimoniale destinato ad essere utilizzato durevolmente ex art. 2424 bis c.c.;
- nel corpo del bilancio tale diritto viene inserito alla voce B.I.7;
- il costo deve essere ammortizzato, ai sensi dell'art. 2426 c.c., per un periodo non superiore a 5 anni (art. 5, c. 1 L. 91/1981);

Ai fini fiscali: in relazione:

- **all'ammortamento:** trova applicazione **l'art. 103 c. 2 Tuir**, che fissa la deducibilità delle quote di ammortamento, nel caso del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio per il periodo *"corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge"*;
- **alla cessione del diritto:** è in grado di generare plusvalenze/minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Nota: le plusvalenze (da iscrivere alla voce A.5 del bilancio UE), sono imponibili ai fini dell'Irap.

LA CESSIONE GRATUITA

Accade, talvolta, che una società di calcio ceda ad un'altra società il diritto a beneficiare della prestazione professionale di un calciatore senza percepire un corrispettivo.

Nel caso di specie la società cedente può beneficiare di vantaggi economici, ad esempio, in virtù degli stipendi futuri risparmiati per effetto della cessione del contratto.

Esempio

La Alfa S.p.a. ha iscritto in bilancio, al valore contabile di € 700.000, il diritto a fruire della prestazione professionale dell'atleta Rossi.
Nel corso dell'anno cede, in assenza di corrispettivo il contratto: rileva contabilmente quest'ultima operazione come segue:

Minusvalenze ordinarie	a Altre immobilizzazioni immateriali	700.000,00
------------------------	--------------------------------------	------------

Le minusvalenze sono deducibili in base al combinato disposto normativo di seguito indicato:

Norma	Contenuto
Art. 101 c. 1	✓ Le minusvalenze sono deducibili se realizzate ai sensi dell'art. 86, c. 1, lett. a, b, c, e 2
Art. 86 c. 1, lett. a	✓ La tassazione delle plusvalenze (e pertanto la deduzione delle minusvalenze) si verifica se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso.

La Cassazione, **sent. n. 345/2019**, sancisce che la cessione in esame

- non configura una cessione a titolo oneroso anche se da questa possa derivare successivamente un costo per il cessionario (il cd. "ingaggio", e cioè i compensi al prestatore)
- pertanto la minusvalenza risulta indeducibile in quanto l'art. 101 c. 1 Tuir ne dispone la deducibilità solo in caso di cessione a titolo oneroso.

Nota: la Cassazione fa riferimento al comma 1 dell'art. 101 Tuir, interpretando correttamente la disposizione. Trascura, tuttavia, di analizzare la questione alla luce del successivo comma 5, che dispone la deducibilità della "sopravvenuta insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi"; anche sotto tale aspetto, tuttavia, si deve ritenere che, in generale si applichi l'ineducibilità per "antieconomicità del comportamento" (un soggetto con scopo di lucro comune società non dovrebbe effettuare cessioni gratuite), salva la possibilità di dimostrare l'assenza di antieconomicità (ad esempio per il fatto che, cedendo gratuitamente il "cartellino", la società non sarà più tenuta a pagare un ingaggio troppo oneroso).