

## TRIBUTI LOCALI

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIAE DI UDINE

PRIMA SEZIONE

riunita con l'intervento dei Signori:

PANELLA BRUNO - Presidente

GRILLO MARIO UMBERTO - Relatore

ROMANO FEDERICA - Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 63/13

depositato il 06/02/2013

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2008

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2006

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IRAP 2007

contro: AG.ENTRATE DIREZIONE PROVINCIAE UDINE

proposto dai ricorrenti:

UDINESE CALCIO - SPA

VIA AGOSTINO ED ANGELO CANDOLINI 2 33100 UDINE UD

difeso da:

LUNELLI ROBERTO

VIA MANTICA 28 33100 UDINE UD

difeso da:

RIGOTTO ALBERTO

CALLE CORONA, 2 34072 GRADISCA D'ISONZO GO

difeso da:

VERDIMONTI MAURO

C/O STUDIO LUNELLI

VIA MANTICA 28 33100 UDINE UD

difeso da:

ZAMPAR ANDREA

CALLE CORONA, 2 34072 GRADISCA D'ISONZO GO

### **Svolgimento del processo**

L'Udinese Calcio s.p.a. ha impugnato tre avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate di Udine ha accertato per gli anni 2006/07, 2007/08 e 2008/09 maggiori imponibili ai fini irap per l'inclusione nel valore della produzione dei proventi derivanti dai contratti di compartecipazione dei calciatori previsti dall'art. 102 bis delle Norme Organizzative Interne della F.I.G.C. (N.O.I.F.); in conseguenza ha liquidato la maggiore imposta in Euro 78.583,00 (2006/07), Euro 252.832,00 (2007/08) e Euro 128.193,00 (2008/09) ed irrogato sanzioni pecuniarie per Euro 459.608,00.

La ricorrente ha chiesto l'annullamento degli avvisi: a) per violazione dell'art. [43 co. 4 D.P.R. n. 600 del 1973](#), in quanto emessi in carenza del requisito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi rispetto ad altri tre accertamenti per gli stessi periodi di imposta precedentemente emessi e definiti con adesione; b) per carenza di motivazione sull'inclusione nell'imponibile irap dei proventi dai contratti

di compartecipazione dei calciatori; c) per la natura finanziaria di tali proventi che li escludeva dall'imponibile irap.

L'Agenzia si è costituita in giudizio contestando puntualmente i motivi di ricorso e concludendo per la loro reiezione.

### **Motivi della decisione**

In ordine logico va esaminata per prima l'eccezione dell'Udinese Calcio relativa alla violazione dell'*art. [43 co. 4 D.P.R. n. 600 del 1973](#)*, che è fondata.

La norma prevede che "fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti l'accertamento può essere integrato ... mediante la notificazione di nuovi avvisi in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi", da indicare a pena di nullità assieme agli atti o fatti che li hanno portati a conoscenza dell'ufficio.

Essa è stata interpretata nel senso che i nuovi elementi debbano essere per l'Agenzia non solo non conosciuti ma anche non conoscibili al momento del precedente accertamento, essendole inibito di valutare in un secondo momento dati e documenti già a sua disposizione, il che significa che la conoscenza dei nuovi dati deve avvenire successivamente alla notificazione del precedente accertamento (Cass. 8029/13 e precedenti ivi citati); ciò in quanto l'accertamento deve avere carattere unitario per evitare la proliferazione di atti e vincolare l'ufficio ad utilizzare subito tutti gli elementi a sua conoscenza.

Nel caso de quo l'Agenzia per i medesimi periodi di imposta aveva già notificato tre avvisi che erano stati definiti in adesione.

Da essi risulta che avevano riguardato maggiori imponibili ires ed irap per l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e che erano stati emessi a seguito del p.v.c. della Guardia di Finanza del 14.12.2010.

L'Udinese Calcio ha prodotto l'allegato n. 4 al p.v.c. costituito, tra l'altro, dai bilanci della società degli esercizi 2006/07, 2007/08 e 2008/09, bilanci tutti citati nei tre accertamenti ora impugnati (pag. 5: "dall'esame del bilancio relativo all'esercizio 2006/07 ... 2007/08 ...

2008/09 risulta ...) e dai quali è stato tratto il rilievo che li ha determinati.

Quindi i fatti che hanno causato l'emissione degli avvisi ora impugnati erano noti all'ufficio fin dalla data del p.v.c. e quindi da prima dell'emissione dei precedenti accertamenti definiti in adesione, avvenuta il 7.6.2011.

Appare quindi indiscutibile la violazione dell'[art. 43 co. 4 D.P.R. n. 600 del 1973](#) perchè l'Agenzia con gli accertamenti di cui qui si discute non ha utilizzato nuovi elementi di cui è venuta a conoscenza dopo l'emissione dei precedenti, ma ha semplicemente valutato elementi di cui era già in possesso.

E' poi evidente che l'Agenzia non può fare schermo all'illegittimità del proprio operato invocando l'art. 41 bis dello stesso DPR (che consente gli accertamenti parziali), citato in tutti gli accertamenti (quelli del 2011 e gli attuali), perchè questo è solo un comodo espediente per aggirare l'obbligo dell'unitarietà dell'accertamento sulla base di tutti gli elementi conosciuti al momento dell'emissione del primo atto.

E' invece infondata l'eccezione di carenza di motivazione degli avvisi perchè, a prescindere che sembra riguardare più il merito ("gli avvisi impugnati, pur contenendo alcune condivisibili considerazioni sulla complessa materia, giungono a conclusioni errate ..."), l'ufficio ha esaurientemente esposto le ragioni per cui ha ritenuto che i proventi dai contratti di compartecipazione dei calciatori fossero attratti nell'imponibile irap, consentendo un'adeguata difesa della contribuente che è, in definitiva, lo scopo della motivazione.

Infatti l'ufficio ha evidenziato che "le società calcistiche hanno come oggetto sociale l'esercizio di attività sportive e delle attività connesse ... in tale contesto il trasferimento del diritto alle prestazioni sportive di un calciatore e le vicende legate al connesso diritto di partecipazione costituiscono atti che rientrano nella gestione ... e rappresentano eventi collegati all'attività ordinaria ... la gestione del diritto di partecipazione ... costituisce un evento ordinario della gestione ed i relativi proventi ed oneri devono essere imputati rispettivamente alle voci A5 (altri ricavi e proventi) e B14 (oneri diversi di gestione) del conto economico. Di conseguenza i componenti positivi o negativi di reddito originati dalla risoluzione dell'accordo di partecipazione ... devono essere considerati componenti di reddito della gestione ordinaria e come tali sono rilevanti ai fini dell'irap."

Infine, anche nel merito il ricorso è fondato.

L'imponibile irap è costituito dal valore della produzione netta derivante dall'attività del soggetto passivo, valore che nel caso de quo è determinato "dalla differenza tra la somma delle voci classificabili nel valore della produzione di cui al primo comma lettera A) [dell'art. 2425 c.c.](#) e la somma di quelle classificabili nei costi della produzione di cui alla lettera B) del medesimo comma ..." (art. [5 D.Lgs. n. 446 del 1997](#)) con la precisazione che "indipendentemente dalla collocazione nel conto economico i componenti positivi o negativi del valore della produzione sono accertati secondo i criteri di corretta qualificazione imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa " (art. 11 co. 4).

I proventi qui in discussione sono quelli derivanti dai diritti di partecipazione tra due società sui calciatori regolati dall'art. 102 bis delle Norme Organizzative Interne della F.I.G.C. (NOIF), diritti che nel linguaggio quotidiano rappresentano la proprietà del "cartellino" del calciatore.

In sostanza, in occasione della cessione del diritto alle prestazioni sportive di un calciatore le due società (cedente e cessionaria) possono stipulare un accordo separato di partecipazione in virtù del quale divengono proprietarie a metà del cartellino del giocatore e beneficiano/patiscono dell'aumento/diminuzione del suo valore alla scadenza dell'accordo che ha, di regola, durata annuale. Questa variazione di valore non dipende da fattori nella disponibilità delle due società, ma dalle prestazioni del calciatore o da vicende che lo riguardano (ad esempio, infortuni) o dal mercato.

L'accordo è, in definitiva, un contratto aleatorio con il quale le due società investono un capitale destinato ad aumentare nel caso di valorizzazione del calciatore ed a diminuire nel caso di svalutazione ed è inquadrabile nella categoria dei contratti derivati, il cui valore è determinato dall'andamento di un'attività sottostante, identificata nella quotazione del calciatore.

I corrispettivi che le società si scambiano non rappresentano la contropartita di una prestazione di beni o servizi, ma sono essi stessi l'oggetto della prestazione (in tal senso si è espressa la risoluzione ministeriale 77/E del 16.7.1998 a proposito dell'esclusione dall'iva dei contratti derivati).

Dal punto di vista contabile le società di calcio professionistiche sono tenute ad osservare le indicazioni della F.I.G.C., che impongono di tenere la contabilità osservando le norme di legge ed utilizzando esclusivamente il piano dei conti da lei approvato; il bilancio deve essere predisposto rispettando la normativa civilistica, i principi contabili fissati dalla Commissione dei dottori commercialisti o di quelli internazionali e in conformità al piano dei conti approvato dalla Federazione (art. 84 delle NOIF).

Il trattamento contabile degli accordi di partecipazione non è oggetto di indicazioni nè dalla normativa civilistica, nè dai principi contabili della Commissione dei dottori commercialisti o di quelli internazionali ma trova una fonte nelle regole contabili della F.I.G.C. (Raccomandazione contabile n. 3): la società che acquista la partecipazione deve iscriverla tra le attività finanziarie come "compartecipazione ex art. 102 bis NOIF, quella che la concede tra i "debiti per compartecipazione ex art. 102 bis NOIF"; alla risoluzione della compartecipazione i proventi e gli oneri devono essere iscritti tra gli "altri proventi/oneri finanziari".

Quindi sia sul piano sostanziale che su quello contabile i flussi di denaro tra le società non costituiscono ricavi/costi ma proventi/oneri della gestione finanziaria, che secondo le disposizioni degli [\*artt. 5 e 11 co. 4 D.Lgs. n. 446 del 1997\*](#) sono esclusi dalla base imponibile dell'irap e concorrono alla determinazione del risultato della gestione finanziaria della società.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

#### P.Q.M.

la Commissione annulla gli avvisi impugnati e condanna l'Agenzia al rimborso delle spese, liquidate in Euro 2.500,00 per spese (contrib. unif.) e Euro 12.000,00 per onorari.

Udine, il 6 maggio 2014.