

Il Trasferimento tra norme e tributi

Una guida dedicata al regime tributario cui sono assoggettati i premi di preparazione e di addestramento e formazione tecnica

di Silvano Turrin ("Calcio Illustrato" agosto/settembre 2009)

E' durante il periodo zodiacale del meditativo e riflessivo cancro, dopo la metà di giugno di ogni anno, che dirigenti e sostenitori di piccole e grandi società di calcio fanno il punto della situazione, tirando le fila della stagione da poco conclusa e sviluppando nuovi programmi per la formazione di una compagine capace di affrontare adeguatamente il successivo campionato in funzione della nuova categoria di appartenenza, qualunque essa sia, indifferentemente superiore o inferiore, o comunque per mantenere con dignità la posizione raggiunta ovvero con amarezza constatare che la cosa migliore non sia quella di tirare i remi in barca. Fortunatamente per il movimento sportivo difficilmente la rinuncia trova cittadinanza tra gli addetti ai lavori, per cui si cercano nuove soluzioni che magari limitano le personali aspirazioni, si cercano nuovi compagni di avventura; dallo scioglimento di vecchi sodalizi ne nascono di nuovi che, nell'intenzione di tutti i promotori, saranno più forti e capaci di sviluppare e sfruttare nuove sinergie al fine di esercitare al massimo l'attività sportiva, oppure si costituiscono nuovi enti promossi da neofiti, anche qui con la volontà e la certezza che non verranno commessi gli errori di coloro che si sono lasciati prendere la mano e perciò di non cadere nelle trappole di una smisurata ambizione economicamente spesso troppo onerosa. Fatte quindi le dovute meditazioni e riflessioni si iscrivono le società ai diversi campionati. A questo punto, siamo nel bel mezzo del mese di luglio e l'influsso dell'irruente ed ambizioso Leone si fa sentire. Ormai i giochi sono fatti, si conoscono le avversarie e le loro potenzialità: si rischia di non essere più il re della foresta poiché gli altri risultano sulla carta più forti e, quindi, minacciano la stabilità della preventivata posizione di classifica mettendo in serio pericolo il raggiungimento degli obiettivi prefissati, tanto oggetto di meditazione e riflessione.

Si rende, perciò, necessario correre ai ripari non con spese pazze o per rincorrere gli avversari ma solo per congegnare al meglio le proprie strutture al fine di una loro ottimizzazione, poiché solo così si può essere pronti ed adeguatamente preparati ad ogni evenienza, positiva o negativa che essa possa essere.

Ecco allora apparire all'orizzonte l'organizzazione cioè formare e disporre l'unione di risorse umane e mezzi capace di far raggiungere gli scopi della Società Sportiva, a prescindere dalla sua soggettività giuridica. Nasce perciò spontaneo il guardare in avanti, il pensare al domani ed alle nuove generazioni alle quali ultime si vogliono creare solidi presupposti per il continuo perpetuarsi dell'idea iniziale: svolgere al meglio un'attività ludica socialmente utile. Allora è fuor di ogni dubbio che si rende necessario incrementare il volontariato diffondendolo tra i giovani, attraverso una loro partecipazione che prima di dirigenziale dovrà essere diretta, vale a dire athleticamente sul campo. Per ottenere tutto ciò occorre oltre che forgiare l'uomo formare ed addestrare l'atleta.

Una riserva relativa

Rientrano le considerazioni fin qui svolte tra le motivazioni che hanno contribuito alla legiferazione di norme agevolative per tutto il settore non profit ed in particolare per le società ed associazioni sportive dilettantistiche che provvedono ad eseguire prestazioni educative e didattiche di ogni genere alla gioventù, quali quelle rivolte alla formazione ed all'addestramento professionale. Prima di passare alla trattazione sotto l'aspetto fiscale dell'argomento qui introdotto si ritiene necessario, per capirne la portata e la sussistenza,

nonché la natura per l'applicazione di una eventuale norma agevolativa, ricordare alcuni principi generali che regolano l'ordinamento tributario alla base del quale è posto il canone istituzionale della riserva legislativa, aspetto del principio più vasto della libertà e della proprietà individuale che postula dalla contrapposizione di due soggetti: lo Stato, da una parte e l'individuo dall'altra, ciascuno con una propria delimitazione giuridica ancorché al primo sia riconosciuto, nell'interesse della collettività, il potere di limitare la libertà personale e patrimoniale del secondo.

Tale assunto trova fondamento nell'articolo 23 della Costituzione che stabilisce che nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge.

Si tratta di una norma sulla produzione giuridica che ha la funzione di limite strumentale dell'attività statale, in campi come quello tributario, tant'è che non possono essere istituiti tributi che non siano espressamente previsti dalla legge. Tuttavia la previsione legislativa non può essere ricondotta ad una semplice ed indeterminata formulazione dei tributi in modo tale da lasciare all'interprete una decodificazione della norma che vada oltre a quanto voluto dal legislatore, sia in modo restrittivo che concessivo, in quanto la funzione del principio di legalità è quello di contenere la discrezionalità dell'interprete. E' pur vero che la norma non deve né può disciplinare in modo esaustivo il tributo ma deve senz'altro contenerne gli elementi essenziali, necessari per la sua identificazione e la cui particolare struttura tecnica potrà essere integrata da un atto normativo secondario emanato successivamente dall'ente impositore. Perciò l'imposta deve essere definita con sufficiente determinatezza nei suoi elementi fondamentali quali il presupposto del tributo, i soggetti passivi, i criteri di determinazione dell'imponibile, l'aliquota percentuale e così via in quanto il criterio della determinatezza varia da tributo a tributo. Dunque l'articolo 23 della Costituzione contiene una riserva di legge. Si tratta ora di capire se essa sia assoluta o relativa. La dottrina generalmente ravvisa:

- nella prima, la norma costituzionale che vincola la disciplina di una certa materia soltanto alla legge;
- nella seconda, la norma costituzionale che, pur ancorando la disciplina di una certa materia alla legge, tuttavia ne consente il suo completamento con disposizioni secondarie, ossia con regolamenti attuativi. Nel caso, quindi, di riserva relativa, il legislatore primario può emanare una norma non completa indicando, però, i limiti entro i quali il potere legislativo secondario la può rendere completa.

È pacifico che la riserva di cui all'art. 23 della Costituzione è una riserva relativa. Pertanto, risulta evidente che il legislatore doverosamente deve saper far emergere dalla legge l'oggetto del tributo ed il suo fondamento economico, fornendo così l'appiglio atto ad una interpretazione razionale e confacente con il proprio contesto normativo giuridico. Nello specifico, la norma tributaria è una legge che va interpretata come tutte le altre e che si applica se ed in quanto ricorrono i presupposti stabiliti dalla legge: non esistono situazioni di dubbio nelle quali occorra decidere a favore o contro il fisco.

L'interpretazione analogica

Conseguentemente tra i criteri interpretativi della norme tributarie si colloca anche l'interpretazione analogica avendo cura di ricordare che l'analogia è possibile solo quando appaia chiaramente dalla legge il suo criterio informatore.

È stato detto che l'analogia in diritto tributario non è tanto vietata quanto difficile, se non impossibile, a causa della struttura delle leggi tributarie che popolano il nostro ordinamento; infatti alla definizione generale di un presupposto non si può rinunciare: esso serve a giustificare la stessa casistica proposta dalla norma, convenendo che una tecnica legislativa fatta solo di casistica, in cui il legislatore sia libero di annacquare a sua discrezione, risulterebbe arbitraria ed incompatibile con il principio di legalità.

è perciò ineluttabile che alla base di ogni norma vi debba essere un chiaro criterio di capacità contributiva e che esso ne sia l'elemento di coerenza di tutti i casi espressamente contemplati dalla legge e fondamento della interpretazione analogica. Senza una tale coerenza la legge diventa costituzionalmente illegittima. (Corte Costituzionale n. 126/1979).

Pur ricordando che in materia tributaria l'analogia non è ammessa per le norme che contengono disposizioni che prevedono delle esenzioni e perciò esse costituiscono eccezioni alla regola ed in quanto tali non suscettibili di interpretazione analogica, è doveroso rilevare, di converso, che la giurisprudenza ammette l'interpretazione estensiva delle norme di esenzione.

Trasferimenti e premi

Una volta rievocate alcune fonti e criteri fra i più significativi dell'ordinamento tributario italiano si ritiene opportuno ripercorrere la fase storica dei premi connessi al trasferimento degli atleti ed oggetto delle nostre considerazioni, fin dalla loro origine per coglierne la loro essenza al fine del riscontro di una probabile loro affinità che consenta l'estensione in via analogica della applicazione di una norma di esenzione fiscale.

L'attività di trasferimento dei giocatori di calcio è stata originariamente e profondamente modificata dalla Legge 23 marzo 1981, n. 91 con la quale è stato, innanzitutto, ammessa "la cessione del contratto stipulato tra lo sportivo professionista e la società di calcio, sempre che questa ... sia costituita nella forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata ... Cessato comunque il rapporto contrattuale, il giocatore professionista è libero di stipulare un nuovo contratto ... previo versamento da parte della società firmataria del nuovo contratto alla società titolare del precedente contratto di una indennità di preparazione e promozione del giocatore professionista secondo coefficienti e parametri fissati dalla Figc. Nel caso in cui un giocatore, già tesserato per una società dilettantistica, stipuli un contratto da professionista per la prima volta con una società professionistica, alla società dilettantistica spetta l'indennità di preparazione e promozione.

Se una società professionistica ha avuto un giocatore tesserato come "dilettante" o "giovane", provvedendo al suo addestramento tecnico, le viene riconosciuto il diritto di stipulare il primo contratto professionistico con lo stesso atleta ... L'indennità di preparazione e promozione dovrà essere reinvestita, anche dalle società o associazioni dilettantistiche, nel perseguimento dei fini sportivi. Le cessioni di contratti e le comproprietà sono assoggettate all'Iva – esclusivamente nei modi normali - ... Le somme versate a titoli di indennità di preparazione e promozione sono, invece, per effetto nell'art. 15 L. 91/1981, equiparate alle operazioni esenti dall'Iva ai sensi dell'art. 10 D.P.R. n. 633/72". Richiamate sinteticamente le Noif e le originarie disposizioni della Legge 91/1981, per poter adeguatamente rispondere al quesito postoci è necessario evidenziare le successive modifiche intervenute sia nelle norme interne federali che nei testi di Legge che regolamentano la materia.

L'evoluzione delle norme

è agli articoli 96 e seguenti delle vigenti Noif, che la Figc tratta dei premi conseguenti al trasferimento dei giocatori e che dopo l'abrogazione dell'art. 98 la materia risulta così specificatamente trattata:

- Art. 96 - premio di preparazione;
- Art. 97 - premio di addestramento e formazione tecnica;
- Art. 99 - premio di addestramento e formazione tecnica a favore della Società presso la quale il calciatore ha svolto l'ultima attività dilettantistica;
- Art. 99/bis - premio alla carriera.

D'altro canto il legislatore è intervenuto dapprima con DI 17.5.1996 n. 272, in vigore dal 19.5.1996 al 17.7.1996, reiterato con DI 22.7.1996 n. 383, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 115 del 18.5.1996 ed in vigore dal 19.5.1996 a mezzo del quale con:

- l'art. 1, è stato modificato l'art. 6 della L. 91/1981;
- l'art. 2, è stato modificato l'art. 15 della richiamata L. 91/1981.

Con la prima modifica, è stato introdotto il riconoscimento in favore della Società od Associazione Sportiva Dilettantistica di un Premio di addestramento e formazione tecnica da parte della Società che sottoscrive il primo contratto da professionista dell'atleta. Con la seconda modifica, viene stabilito che le somme erogate a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica sono equiparate alle operazioni esenti dall'assoggettamento ad Iva ai sensi dell'articolo 10 Dpr 633/72, il quale ultimo al punto 20 del comma 1 prevede l'esenzione dal tributo delle prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento e la riqualificazione e riconversione professionale ... Appare subito chiaro ed evidente dalla lettura degli articoli richiamati delle Noif (ai quali si fa rinvio) che l'intervento della Figc è stato rivolto ad una più precisa regolamentazione della materia nelle diverse casistiche possibili quali presupposti, oggettivi e soggettivi, necessari per il sorgere del diritto alla percezione e della conseguente obbligazione alla sua erogazione di un premio diversamente denominato dalle norme federali per i motivi testè esposti ma avente la stessa genesi e natura di un corrispettivo dovuto conseguentemente alle prestazioni educative e di formazione professionale come individuate al richiamato art. 10 Dpr 633/72.

Imposta sul Valore Aggiunto

Perciò trattandosi pur sempre nella sostanza di un premio della stessa natura nonostante la diversa denominazione adottata nelle Noif per le esigenze conseguenti alle necessità più sopra richiamate di prevederne tutti i casi possibili da regolamentare, bene ha fatto il legislatore, nel regolamentarlo ai fini dell'IVA, richiamarlo con la sua esatta ed unica denominazione di Premio di addestramento e formazione tecnica, in quanto, lo ribadiamo, trattasi di situazioni diverse che prevedono comunque la erogazione di un corrispettivo a fronte di una stessa situazione di fatto: il rapporto educativo e formativo intercorrente con la prima società presso la quale è stato tesserato l'atleta e lo stesso atleta, così come nella sostanza implicitamente previsto dall'art. 10 Dpr 633/72, più volte citato, e richiamato fin dall'origine dalla L. 91/1981 e successivamente dal vigente Dl 383/96, rilevando il tutto, per quanto fin qui illustrato, che trattasi della medesima casistica proposta dalla Legge e perciò risulta applicabile ai premi, solo formalmente diversamente denominati, l'interpretazione estensiva per analogia della norma di esenzione di norme eccezionali, che se altrimenti applicata la norma stessa risulterebbe del tutto arbitraria con conseguente disparità di trattamento dei contribuenti di fronte al fisco.

Per tutti questi motivi si può pacificamente affermare l'esenzione dell'IVA di tutti i richiamati premi ai sensi del combinato disposto dell'articolo 15 L. 91/1981 e dell'articolo 10 D.P.R. 633/72. Sono per altro esclusi dalla predetta agevolazione tutti gli altri compensi non rientranti nelle fattispecie fin qui illustrate, quali i corrispettivi derivanti dai trasferimenti dei giocatori tra i quali quelli di cui all'art. 100 Noif.

Imposte Dirette

Ai fini delle imposte dirette (Ires - imposta reddito sulle società ed Irap - imposta regionale attività produttive) i premi di cui agli articoli 96-97-99 e 99 bis Noif vengono considerati sempre componenti positivi di reddito sia ai sensi del D.P.R. 22/12/1986 n. 917 e successive modificazioni che per quanto previsto dal D.Lgs. 15/12/1997 n. 496 e successive modificazioni. Ciò posto vi è da rilevare che la assoggettabilità dei richiamati premi alle cennate imposte è esclusa solo per le Società ed Associazioni Dilettantistiche in regime agevolato di cui alla Legge 16/12/1991 n. 398, per quanto ivi espressamente previsto all'articolo 3.

Bibliografia:

- E. De Mita: Appunti di diritto tributario (Giuffrè, MI)
- L. Rastello : Diritto tributario - principi generali (Cedam, PD)
- E. Caira : L'ordinamento Tributario Vol. II (Cedam, PD)