

## RACCOMANDAZIONI CONTABILI

- N. 1 DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI
- N. 2 CAPITALIZZAZIONE COSTI VIVAIO
- N. 3 COMPARTICIPAZIONI EX ART. 102 BIS DELLE N.O.I.F.
- N. 4 CESSIONI TEMPORANEE DI CONTRATTO
- N. 5 CREDITI VERSO SOCIETA' DI CALCIO
- N. 6 DEBITI VERSO SOCIETA' DI CALCIO
- N. 7 VERSAMENTI SOCI
- N. 8 RICAVI E PROVENTI TIPICI DELLE SOCIETA' CALCISTICHE
- N. 9 PREMI INDIVIDUALI E COLLETTIVI EX ART. 93 DELLE N.O.I.F.
- N. 10 RISERVA EX ART. 10, COMMA 3, DELLA LEGGE N. 91/1981

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 1**

### **DIRITTI PLURIENNALI ALLE PRESTAZIONI DEI CALCIATORI**

#### **A. DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE**

I diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori rappresentano la voce principale dei bilanci delle società di calcio. Questa voce comprende i costi sostenuti da una società nelle seguenti ipotesi:

- a) “stipulazione diretta”, ipotesi che si verifica in due casi:
  - nel caso di tesseramento di calciatori c.d. “svincolati”, quindi dopo la scadenza del precedente contratto fra gli stessi calciatori e altre società;
  - nel caso di tesseramento di calciatori che sottoscrivano il loro primo contratto da professionista;
- b) “cessione del contratto”, ossia nell’ipotesi di acquisizione dei diritti a seguito della cessione del contratto di calciatori professionisti da parte di altre società.

Si ricorda che, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia Europea del 15 dicembre 1995, nota come “Sentenza Bosman”, e della successiva emanazione del D.L. n. 485/1996, convertito nella Legge n. 586/1996, sono state dichiarate illegittime le indennità di preparazione e promozione sino a quel momento riconosciute da una società sportiva ad un’altra società nell’ipotesi di trasferimento di un calciatore professionista a fine contratto.

L’art. 5, comma 2, della Legge n. 91/1981, legge che disciplina le norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti, ammette “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”.

La cessione del contratto di un calciatore può avvenire a titolo definitivo o a titolo temporaneo. Con riferimento alle cessioni temporanee di contratto si rinvia all’apposita Raccomandazione Contabile n. 4.

La cessione del contratto a titolo definitivo è regolata dall’art. 1406 del Codice Civile e, per quanto concerne i trasferimenti di calciatori tra società nazionali, principalmente dagli artt. 95 e 102 delle N.O.I.F.. Si rileva, in particolare, che ai sensi dell’art. 95, comma 8, delle N.O.I.F. “l’accordo per il trasferimento o la cessione di contratto deve essere sottoscritto, a pena di nullità, da coloro che possono impegnare validamente le società contraenti agli effetti sportivi e nei rapporti federali, nonché dal calciatore e, se questi è minore di età, anche da chi esercita la potestà genitoriale”. Per i contratti aventi come controparte una società estera non esistono schemi predeterminati, ma gli stessi soggiacciono all’ordinaria normativa contrattuale, purché non in contrasto con i Regolamenti internazionali e fatte salve le necessarie autorizzazioni internazionali al trasferimento.

#### **B. CLASSIFICAZIONE E RILEVAZIONE**

##### *B.1 Classificazione*

I diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori costituiscono una posta patrimoniale attiva 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.

Si ritiene utile sottolineare che il beneficio correlato all’acquisizione di ciascun diritto è rappresentato dalla prestazione sportiva del calciatore, che costituisce 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.

Il contratto tra il calciatore e la società costituisce il titolo giuridico per l'iscrizione in bilancio del relativo diritto alle prestazioni sportive.

Il costo sostenuto per l'acquisizione del diritto deve essere iscritto come voce specifica nell'attivo dello Stato Patrimoniale fra le immobilizzazioni immateriali, utilizzando la seguente denominazione:

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

La previsione di questa voce specifica si rende necessaria ai sensi dell'art. 2423 *ter*, comma 3, del Codice Civile.

Per quanto attiene alla cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori si deve rilevare che tale operazione produce due effetti:

- 1) il primo consiste nel diritto della società cessionaria di assumere, nel rapporto con il calciatore, la posizione della società cedente e nel corrispondente obbligo di pagare alla società cedente il prezzo convenuto;
- 2) il secondo consiste nella modificazione soggettiva del rapporto con il calciatore, modificazione 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.

Il diritto della società cessionaria di assumere, nel rapporto con il calciatore, la posizione della società cedente ha una sua valenza economica determinata dal prezzo convenuto fra le società per la cessione del contratto. Questo prezzo è correlato alla posizione giuridica che la società cessionaria assume, a seguito della cessione, per l'intera durata del nuovo contratto. E', quindi, indubbio che il diritto acquisito debba essere iscritto fra le immobilizzazioni immateriali.

*B.II Momento rilevante ai fini della rilevazione contabile del diritto*

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.

I contratti stipulati con calciatori già tesserati con altre società nazionali, sia nel caso di stipulazione diretta che nel caso di cessione del contratto, sono assoggettati alle norme federali ed a una procedura che prevede il deposito presso la Lega competente entro cinque giorni dalla sottoscrizione e, comunque, non oltre il termine previsto per i trasferimenti o le cessioni di contratto. Tali contratti diventano efficaci solo dopo la concessione da parte della Lega competente del visto di esecutività (c.d. ratifica).

Si rileva che, ai sensi dell'art. 1360 del Codice Civile, l'effetto del rilascio del visto di esecutività da parte della Lega competente retroagisce alla data di sottoscrizione.

Per i contratti stipulati con calciatori già tesserati con società estere, sia nel caso di stipulazione diretta che nel caso di cessione del contratto, il momento temporale di iscrizione è sempre costituito 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, pertanto, si perfezionano, ossia 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, disciplinati dagli artt. 1353 e seguenti del Codice Civile.

### B.III Rilevazioni contabili

Le società calcistiche possono acquisire il diritto alle prestazioni sportive dei calciatori con le seguenti due modalità:

- 1) "stipulazione diretta", ossia mediante stipulazione di un contratto direttamente con il calciatore nei seguenti casi:
  - a) calciatore c.d. "svincolato", alla scadenza del precedente contratto dello stesso con altra società nazionale;
  - b) calciatore proveniente da società calcistica dilettantistica nazionale, in caso di sottoscrizione del primo contratto da professionista;
  - c) calciatore c.d. "svincolato", alla scadenza del precedente contratto dello stesso con altra società estera;
  - d) calciatore proveniente da società calcistica estera, in caso di sottoscrizione del primo contratto da professionista;
- 2) "cessione del contratto", ossia mediante stipulazione di un contratto con la società titolare del diritto alle prestazioni sportive del calciatore, sia nazionale che estera, avente ad oggetto la cessione del contratto con lo stesso calciatore.

#### 1) Acquisizione del diritto a seguito di "stipulazione diretta"

##### 1.a) Acquisizione del diritto relativo a calciatore svincolato da società calcistica nazionale

Nel caso di stipulazione diretta di un contratto con un calciatore alla scadenza del precedente contratto dello stesso con altra società, la società che ne acquisisce le prestazioni non dovrà iscrivere nello Stato Patrimoniale alcuna posta, salvo, eventualmente, la capitalizzazione degli oneri accessori di diretta imputazione.

Gli oneri accessori sono costituiti principalmente dai compensi riconosciuti dalle società a favore di Agenti di Calciatori che hanno mediato il trasferimento dei calciatori in forza di regolare mandato.

La società effettuerà la seguente rilevazione contabile:

Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori <i>Per capitalizzazione degli oneri accessori di diretta imputazione</i>	a	Debiti verso fornitori
---	---	------------------------

##### 1.b) Acquisizione del diritto relativo a calciatore proveniente da società dilettantistica nazionale in caso di stipulazione del primo contratto da professionista

Nel caso di stipulazione diretta di un contratto con un calciatore proveniente da società dilettantistica nazionale, che stipuli il suo primo contratto da calciatore professionista, la società dovrà contabilizzare nella apposita voce dello Stato Patrimoniale, oltre agli eventuali oneri accessori, il corrispettivo dovuto a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica ex art. 99 delle N.O.I.F. alla società presso la quale il calciatore ha svolto la sua ultima attività dilettantistica.

La società effettuerà la seguente rilevazione contabile:

Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori <i>Per capitalizzazione del premio di addestramento e formazione tecnica ex art. 99 N.O.I.F.</i>	a	Debiti verso società calcistiche
---	---	----------------------------------

### 1.c) Acquisizione del diritto relativo a calciatore svincolato da società calcistica estera

Nel caso di stipulazione diretta di un contratto con un calciatore di età superiore ad anni 23<sup>1</sup>, alla scadenza del precedente contratto dello stesso con una società estera, la società che ne acquisisce le prestazioni non dovrà iscriverne nello Stato Patrimoniale alcuna posta, salvo, eventualmente, la capitalizzazione degli oneri accessori di diretta imputazione.

Nel caso, invece, di stipulazione diretta di un contratto con un calciatore di età inferiore ad anni 23, la società dovrà contabilizzare nella apposita voce dello Stato Patrimoniale, oltre agli eventuali oneri accessori, il corrispettivo dovuto a titolo di indennità di formazione all'ultima società titolare del diritto secondo quanto previsto dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

La società effettuerà la seguente rilevazione contabile:

Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori <i>Per capitalizzazione dell'indennità di formazione</i>	a	Debiti verso società calcistiche	
---	---	----------------------------------	--

### 1.d) Acquisizione del diritto relativo a calciatore proveniente da società estera in caso di stipulazione del primo contratto da professionista

Nel caso di stipulazione diretta di un contratto con un calciatore proveniente da società estera e di età superiore ad anni 23, che stipuli il suo primo contratto da calciatore professionista, la società che ne acquisisce le prestazioni non dovrà iscriverne nello Stato Patrimoniale alcuna posta, salvo, eventualmente, la capitalizzazione degli oneri accessori di diretta imputazione.

Nel caso, invece, di stipulazione diretta di un contratto con un calciatore di età inferiore ad anni 23, la società dovrà contabilizzare nella apposita voce dello Stato Patrimoniale, oltre agli eventuali oneri accessori, il corrispettivo dovuto a titolo di indennità di formazione a tutte le società per le quali il calciatore è stato tesserato e che abbiano contribuito alla sua formazione, secondo quanto previsto dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

La società effettuerà la seguente rilevazione contabile:

Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori <i>Per capitalizzazione dell'indennità di formazione</i>	a	Debiti verso società calcistiche	
---	---	----------------------------------	--

## 2) Acquisizione del diritto a seguito di "cessione del contratto"

### 2.a) Acquisizione del diritto relativo a calciatore proveniente da società nazionale

Nel caso di "cessione del contratto", la società acquirente (cessionaria) il diritto alle prestazioni del calciatore deve corrispondere alla società di provenienza del calciatore (cedente) il prezzo concordato.

Si rileva che il regolamento dei crediti e dei debiti delle società calcistiche avviene mediante il conto "Lega c/trasferimenti", conto che funge da "stanza di compensazione" dei crediti e debiti derivanti dalle operazioni di trasferimento dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori.

<sup>1</sup> Si precisa che, ai sensi del Regolamento FIFA per lo Status ed il Trasferimento dei Calciatori, l'indennità di formazione è dovuta se il trasferimento del calciatore avviene entro il termine della stagione sportiva durante la quale il calciatore compie l'età di 23 anni.

Il corrispettivo riconosciuto dalla società cessionaria alla società cedente dovrà essere rilevato come segue:

Diversi Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori Iva a credito <i>Per acquisizione del diritto alle prestazioni sportive</i>	a	Lega c/trasferimenti	
--	---	----------------------	--

## 2.b) Acquisizione del diritto relativo a calciatore proveniente da società estera

Nel caso di calciatore già professionista proveniente da società estera, la società dovrà contabilizzare nella apposita voce dello Stato Patrimoniale:

- a) il prezzo di cessione;
- b) l'indennità di formazione dovuta secondo quanto previsto dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori;
- c) il contributo di solidarietà dovuto secondo quanto previsto dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

Nel caso di calciatore proveniente da società estera si possono verificare le seguenti fattispecie:

### 2.b.1) Acquisizione del diritto relativo a calciatore già professionista di età superiore ad anni 23

In questo caso dovrà essere rilevato il prezzo di cessione ed il contributo di solidarietà dovuto a tutte le società per le quali il calciatore è stato tesserato e che abbiano contribuito alla sua formazione secondo quanto previsto dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	a	Diversi	
	a	Debiti verso società calcistiche (indicare la società creditrice del prezzo di cessione)	
	a	Debiti verso società calcistiche (indicare le società creditrici del contributo di solidarietà)	
<i>Per acquisizione del diritto alle prestazioni sportive</i>			

## 2.b.2) Acquisizione del diritto relativo a calciatore già professionista di età inferiore ad anni 23

In questo caso, oltre al prezzo di cessione ed al contributo di solidarietà, dovrà anche essere rilevata l'indennità di formazione da riconoscere all'ultima società titolare del diritto secondo quanto previsto dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	a	Diversi	
	a	Debiti verso società calcistiche (indicare la società creditrice del prezzo di cessione)	
	a	Debiti verso società calcistiche (indicare le società creditrici del contributo di solidarietà)	
	a	Debiti verso società calcistiche (indicare la società creditrice dell'indennità di formazione)	
<i>Per acquisizione del diritto alle prestazioni sportive</i>			

Per le rilevazioni contabili relative alla cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori si veda l'apposito paragrafo compreso nel capitolo seguente.

## C. VALUTAZIONE

### C.I Valore da iscrivere in bilancio

Nell'ipotesi di "stipulazione diretta" il valore originario di iscrizione è pari al premio di addestramento e formazione tecnica oppure all'indennità di formazione dovuti rispettivamente ai sensi dell'art. 99 delle N.O.I.F. e in base a quanto previsto dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

Nell'ipotesi di "cessione del contratto" il valore originario di iscrizione è pari al corrispettivo dovuto alla società cedente e, in caso di acquisizione da società estera, al contributo di solidarietà ed alla indennità di formazione dovuti in base a quanto previsto dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

Il costo di acquisizione dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori include anche gli eventuali oneri accessori di diretta imputazione.

Il valore originario deve essere rettificato degli ammortamenti accumulati alla chiusura dell'esercizio, come di seguito specificato.

### C.II Ammortamento

Poiché i diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori sono immobilizzazioni immateriali la cui utilizzazione è limitata nel tempo, il relativo costo, ai sensi dell'art. 2426 del Codice Civile, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione.

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

Il criterio di ammortamento dei diritti alle prestazioni dei calciatori, nel rispetto del principio della prudenza, è quello della ripartizione del costo del diritto, come sopra definito, in quote costanti ovvero in quote decrescenti, per l'intera durata del contratto che vincola il calciatore alla società.

Resta inteso che, con riferimento alla totalità dei diritti alle prestazioni dei calciatori, deve essere adottato un unico criterio di ammortamento e che non sono in ogni modo ammesse modalità di ammortamento diverse da quelle sopra menzionate.

Il piano di ammortamento originario subisce le modificazioni conseguenti al prolungamento del contratto tra la società e il calciatore a seguito dell'eventuale rinnovo anticipato dello stesso. In questa ipotesi il nuovo piano di ammortamento deve tenere conto del valore netto contabile del diritto alla data del prolungamento del contratto e della nuova durata dello stesso.

La rilevazione contabile a fine esercizio dell'ammortamento deve essere effettuata individualmente per ogni diritto come segue:

Ammortamento diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori (scheda individuale) <i>Per ammortamento del diritto alle prestazioni sportive</i>	a	Fondo ammortamento diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori (scheda individuale)	
---	---	--	--

Nello Stato Patrimoniale deve essere esposto il valore netto contabile (importo non ancora ammortizzato) dei diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori.

### C.III Svalutazione

Con riferimento a tutte le immobilizzazioni immateriali, la residua possibilità di utilizzazione delle stesse deve essere soggetta ad un riesame e ad una conferma costante nel tempo. Nel caso si riscontri una riduzione durevole delle condizioni di utilizzo futuro, tale riduzione deve essere riflessa nel bilancio d'esercizio attraverso una svalutazione.

Per quanto attiene ai diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori, l'abbandono dell'attività agonistica da parte dello sportivo e l'infortunio grave subito costituiscono specifiche ipotesi di riduzione del valore dei diritti.

Nell'ipotesi in cui, in pendenza di contratto, il calciatore decida di abbandonare l'attività agonistica, la società, in ottemperanza al sopramenzionato principio generale della residua possibilità di utilizzazione, deve imputare a Conto Economico, quale svalutazione della relativa immobilizzazione, tutta la parte di costo non ammortizzato, in quanto è venuta meno la capacità di produrre benefici economici futuri da parte del calciatore.

Analoga svalutazione del valore netto contabile del diritto, da imputare a Conto Economico, deve essere effettuata per effetto di un grave infortunio subito da parte del calciatore che lo costringa ad abbandonare l'attività agonistica. Si rileva che, a fronte di tale costo, la società deve contabilizzare i diritti riconosciuti (proventi) derivanti dal risarcimento assicurativo.

E' opportuno precisare che il riesame del valore residuo del diritto alle prestazioni del calciatore deve essere effettuato dalle società anche nell'ipotesi di infortunio non così grave da configurare l'immediato abbandono dell'attività da parte del calciatore, ma di entità, comunque, tale da determinare incertezza in merito alla recuperabilità del valore del diritto.

Si rileva, infine, che qualora vengano meno, in tutto o in parte, le cause che hanno determinato la svalutazione, questa non può essere mantenuta. Il valore originario, pertanto, deve essere ripristinato al netto degli ulteriori ammortamenti non calcolati a causa della precedente svalutazione.

La rilevazione contabile da effettuare in caso di svalutazione dei diritti è la seguente:

Svalutazione diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori (scheda individuale) <i>Per svalutazione del diritto alle prestazioni sportive</i>	a	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori (scheda individuale)	
--	---	--	--

#### C.IV Cessioni dei diritti: plusvalenze e minusvalenze

Nel caso di cessione dei diritti, previa rilevazione del relativo ammortamento per il periodo di disponibilità nell'esercizio delle prestazioni del calciatore, la società cedente effettuerà le seguenti rilevazioni contabili:

#### a) Cessione del diritto per un corrispettivo superiore al valore netto contabile iscritto in bilancio alla data di cessione

Diversi Lega c/trasferimenti Fondo ammortamento diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	a	Diversi	
	a	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	
	a	Plusvalenze da cessione dritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	
	a	Iva a debito	
<i>Per cessione del diritto alle prestazioni sportive</i>			

#### b) Cessione del diritto per un corrispettivo inferiore al valore netto contabile iscritto in bilancio alla data di cessione

Diversi Lega c/trasferimenti Fondo ammortamento diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori Minusvalenze da cessione dritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	a	Diversi	
	a	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	
	a	Iva a debito	
<i>Per cessione del diritto alle prestazioni sportive</i>			

Si rileva 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. Le plusvalenze e le minusvalenze in parola, quindi, trovano collocazione nel Conto Economico fra le componenti ordinarie.

In particolare, la plusvalenza derivante da un maggior valore tra il prezzo di cessione del diritto rispetto al relativo valore netto contabile deve essere collocata nella voce A) 5) del Conto Economico, ossia fra gli "Altri ricavi e proventi"; la minusvalenza derivante da un minor valore tra il prezzo di cessione del diritto rispetto al relativo valore netto contabile deve essere collocata nella voce B) 14) del Conto Economico, ossia fra gli "Oneri diversi di gestione".

Nell'eventualità che il diritto oggetto di cessione si riferisca ad un calciatore a suo tempo acquisito senza riconoscere alcun corrispettivo ad altra società, ipotesi limitata ai casi di sottoscrizione diretta del contratto con un calciatore c.d. "svincolato", e senza imputazione di alcun onere accessorio, oppure con un calciatore proveniente dal proprio vivaio, la società cedente deve rilevare, oltre al credito nei confronti della società cessionaria, anche un provento pari al corrispettivo della cessione. Questo provento costituisce, analogamente alla plusvalenza relativa alla cessione del diritto alle prestazioni dei calciatori iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale, una componente positiva di carattere ordinario da iscrivere nella voce A) 5) del Conto Economico, ossia fra gli "Altri ricavi e proventi" compresi nel valore della produzione, utilizzando la voce "Plusvalenze da cessione diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori".

#### *C.V Rivalutazione*

I diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori non possono essere oggetto di rivalutazione.

#### **D. NOTA INTEGRATIVA**

Le principali informazioni da fornire in Nota Integrativa sono le seguenti:

- il principio contabile con cui sono stati determinati i valori dei diritti alle prestazioni dei calciatori;
- il metodo e il piano di ammortamento adottato;
- i cambiamenti del metodo di ammortamento e i relativi effetti e motivazioni;
- i movimenti dei diritti nel corso dell'esercizio, specificando, distintamente per i calciatori della prima squadra e delle squadre giovanili, il costo globale originario dei diritti, le acquisizioni e le cessioni avvenute; gli ammortamenti accumulati e quelli dell'esercizio, le svalutazioni accumulate e quelle effettuate nell'esercizio; inoltre, con riferimento a ciascuna società con la quale siano state poste in essere una o più transazioni relative al trasferimento dei diritti, deve essere predisposta una tabella che riassume gli acquisti e le cessioni, evidenziando il valore dei diritti acquisiti e il valore delle plusvalenze e delle minusvalenze realizzate in relazione ai diritti ceduti; infine, deve essere analiticamente riportato in un apposito allegato il valore di ogni singolo calciatore che abbia fatto parte della rosa della prima squadra;
- l'ammontare dei diritti per i quali non è iniziato l'ammortamento e quelli riferiti a calciatori al momento non utilizzati a causa di infortuni e/o altre motivazioni, unitamente alle ragioni e all'ammontare dell'eventuale svalutazione apportata;
- gli impegni significativi assunti con altre società calcistiche per la cessione e/o l'acquisizione di diritti.

Si osserva, infine, che nella Relazione sulla Gestione devono essere indicati i fatti di rilievo verificatisi successivamente alla chiusura dell'esercizio, quali ad esempio gli effetti patrimoniali ed economici (plusvalenze e minusvalenze) derivanti da contratti di cessione e/o di acquisto di diritti contabilizzati dopo la data di riferimento del bilancio o da altri possibili eventi rilevanti relativi ai diritti alle prestazioni dei calciatori.

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 2**

### **CAPITALIZZAZIONE COSTI VIVAIO**

#### **A. DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE**

Si definiscono costi del vivaio quei costi, aventi natura pluriennale, che le società di calcio sostengono per la promozione e l'organizzazione del settore giovanile.

Si ritiene che i costi del vivaio possano essere assimilati ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti dalle imprese industriali e che, riconosciuta la relativa utilità pluriennale, possano essere capitalizzati.

La capitalizzazione dei costi in parola deve avvenire nella loro globalità: non è consentito, infatti, effettuare qualsiasi riferimento ai singoli calciatori del settore giovanile.

Possono essere capitalizzati esclusivamente i costi di struttura e gestione del settore giovanile delle società di calcio, intendendosi per tali:

- i premi di preparazione corrisposti, ai sensi dell'art. 96 delle N.O.I.F., per il tesseramento di giovani calciatori;
- i costi per vitto, alloggio e trasporto con riferimento alle gare disputate dalle squadre giovanili;
- i rimborsi spese corrisposti ai calciatori del settore giovanile;
- i compensi e i rimborsi spese corrisposti ad allenatori, istruttori e tecnici del settore giovanile;
- i costi connessi alla stipulazione di assicurazioni contro gli infortuni con riferimento all'attività dei calciatori del settore giovanile;
- le spese sanitarie sostenute a favore dei calciatori del settore giovanile.

#### **B. CLASSIFICAZIONE, VALUTAZIONE E RILEVAZIONE**

I costi del vivaio possono, pertanto, essere iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale, con l'esplicito consenso del Collegio sindacale, ove esistente, e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Si rileva che, ai sensi dell'art. 2426, comma 1, numero 5), del Codice Civile, fino a che l'ammortamento non sia completato, possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

I costi del vivaio capitalizzati devono essere iscritti come voce distinta tra le immobilizzazioni immateriali con la denominazione:

##### B) I. 7) Capitalizzazione costi vivaio

La capitalizzazione dei costi del vivaio deve avvenire in via "indiretta", ossia facendo transitare a Conto Economico le seguenti voci:

##### B) Costi della produzione

L'importo da capitalizzare risulta dai vari sottoconti che accolgono i costi capitalizzabili relativi al vivaio.

##### A) 4) b) Incrementi di immobilizzazioni per capitalizzazione costi vivaio

La previsione delle due voci specifiche "Capitalizzazione costi vivaio" e "Incrementi di immobilizzazioni per capitalizzazione costi vivaio" si rende necessaria ai sensi dell'art. 2423 *ter*, comma 3, del Codice Civile.

Alla chiusura dell'esercizio la società effettuerà le seguenti rilevazioni contabili:

Capitalizzazione costi vivaio	a	Incrementi di immobilizzazioni per capitalizzazione costi vivaio	
<i>Per capitalizzazione costi vivaio</i>			
Ammortamento capitalizzazione costi vivaio	a	Fondo ammortamento capitalizzazione costi vivaio	
<i>Per ammortamento costi vivaio capitalizzati</i>			

Nello Stato Patrimoniale deve essere indicato l'ammontare della voce "Capitalizzazione costi vivaio" al netto del relativo fondo ammortamento.

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 3**

### **COMPARTICIPAZIONI EX ART. 102 BIS DELLE N.O.I.F.**

#### **A. DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE**

L'art. 102 *bis* delle N.O.I.F. ammette che una società, che abbia acquisito il diritto alle prestazioni sportive di un calciatore professionista per effetto di una cessione definitiva di contratto, possa contestualmente stipulare un accordo con la società cedente (c.d. accordo di partecipazione), che preveda un diritto di partecipazione di quest'ultima (c.d. compartecipazione), in misura paritaria, agli effetti patrimoniali conseguenti alla titolarità del contratto come di seguito specificato.

Si precisa che, al fine di poter legittimamente perfezionare un accordo di partecipazione, la società cessionaria del diritto alle prestazioni sportive, ossia la società cedente il diritto di partecipazione, deve aver stipulato un contratto economico con il calciatore avente durata minima di due anni.

L'accordo di partecipazione, come espressamente stabilito dall'art. 102 *bis* delle N.O.I.F., ha durata di un anno. Con il consenso delle due società interessate e del calciatore l'accordo di partecipazione può essere rinnovato, a condizione che il contratto economico tra società e calciatore abbia scadenza successiva alla scadenza del rinnovo dell'accordo di partecipazione.

Pur se giuridicamente autonomo e distinto, l'accordo di partecipazione è direttamente collegato al contratto di cessione del diritto alle prestazioni sportive di un calciatore: tale accordo, quindi, non può essere perfezionato se in un momento logicamente precedente, seppure contestuale, non sia stato stipulato un contratto di cessione.

Il diritto di partecipazione deve essere espresso nel contratto ed è limitato agli effetti patrimoniali: la società, che abbia stipulato un accordo di partecipazione contestualmente alla cessione del diritto alle prestazioni sportive di un calciatore, ha perso ogni diritto nei confronti del calciatore stesso, sia riguardo alle prestazioni sia riguardo alla titolarità del tesseramento.

#### **B. CLASSIFICAZIONE**

Mentre l'acquisizione del diritto alle prestazioni sportive del calciatore configura, per la società cessionaria, una posta a carattere pluriennale che produce i suoi effetti per tutto l'arco temporale in cui il calciatore svolge la propria attività presso la società stessa, il diritto di partecipazione assume una veste diversa. Per la società cessionaria del diritto di partecipazione (cedente il diritto alle prestazioni sportive), il diritto deve essere iscritto nello Stato Patrimoniale fra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni con la denominazione:

##### C) III. 7) Compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.

Per la società cedente il diritto di partecipazione (cessionaria del diritto alle prestazioni sportive), il perfezionamento dell'accordo comporta il sorgere di una passività finanziaria. Tale passività dovrà essere iscritta tra i debiti con la denominazione:

##### D) 14) Debiti per compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.

La previsione di queste due voci specifiche si rende necessaria ai sensi dell'art. 2423 *ter*, comma 3, del Codice Civile.

#### **C. VALUTAZIONE E RILEVAZIONE**

##### *C.1 Presupposto di iscrizione nello Stato Patrimoniale e momento rilevante ai fini della rilevazione contabile*

Il titolo giuridico che consente l'iscrizione nello Stato Patrimoniale è rappresentato dall'accordo di partecipazione, mentre il momento temporale di iscrizione in bilancio è, in analogia a quanto rilevato nella Raccomandazione Contabile n. 1, quello relativo alla data di sottoscrizione dell'accordo stesso.

Il principio sopra esposto si riferisce sia al momento in cui si verifica il presupposto per l'iscrizione della compartecipazione fra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni e del debito per compartecipazione, sia al momento in cui interviene la risoluzione dell'accordo di partecipazione.

*C.II Valori da iscrivere in bilancio e rilevazioni contabili*

*C.II.a Valori da iscrivere in bilancio al momento della conclusione dell'accordo di partecipazione e rilevazioni contabili*

La società cedente il diritto alle prestazioni sportive del calciatore e cessionaria del diritto di partecipazione dovrà iscrivere nell'attivo dello Stato Patrimoniale, alla voce "Compartecipazioni ex art. 102 bis delle N.O.I.F.", un valore determinato nella misura del 50 per cento del corrispettivo stabilito nel contratto di cessione del diritto alle prestazioni sportive. Contestualmente la società cessionaria di quest'ultimo diritto e cedente il diritto di partecipazione dovrà iscrivere nel passivo dello Stato Patrimoniale, alla voce "Debiti per compartecipazioni ex art. 102 bis delle N.O.I.F.", un debito di importo equivalente.

Si espongono di seguito le rilevazioni contabili relative alla seguente ipotesi: la società A acquisisce nell'esercizio n/n+1 il diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi per € 1.200,00 dalla società B, stipulando un contratto economico con lo stesso calciatore della durata di tre anni; contestualmente la società A cede alla società B il diritto di partecipazione per € 600,00.

Rilevazioni contabili società A:

		luglio n		
	a	Lega c/trasferimenti		
Diversi				1.440
Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori			1.200	
Iva a credito			240	
<i>Per acquisizione del diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

		luglio n		
	a	Debito per compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.		
Lega c/trasferimenti				600
<i>Per cessione del diritto di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

		giugno n+1		
	a	Fondo ammortamento diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori (scheda individuale)		
Ammortamento diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori (scheda individuale)				400
<i>Per ammortamento del diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

Rilevazioni contabili società B:

		luglio n		
	a	Diversi		
Lega c/trasferimenti				1.440
	a	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	1.200	
		Iva a debito	240	
<i>Per cessione del diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

Si noti che, nella rilevazione contabile sopra esposta, deve essere indicata l'eventuale plus/minusvalenza, tenuto conto del valore netto contabile del diritto ceduto.

luglio n		
Compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	a	Lega c/trasferimenti
<i>Per acquisizione del diritto di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>		600

#### C.II.b Risoluzione dell'accordo di partecipazione

L'accordo di partecipazione deve essere risolto, secondo specifiche modalità, nei termini stabiliti annualmente dal Consiglio Federale. Le società possono, tuttavia, risolvere consensualmente ed anticipatamente l'accordo di partecipazione durante i periodi di trasferimento dei calciatori stabiliti annualmente dal Consiglio Federale.

All'atto della risoluzione dell'accordo di partecipazione possono verificarsi le seguenti fattispecie:

- la società titolare del diritto alle prestazioni sportive e cedente il diritto di partecipazione, per effetto della risoluzione dell'accordo, conserva la titolarità delle prestazioni sportive del calciatore;
- la società cessionaria del diritto di partecipazione, per effetto della risoluzione dell'accordo, riacquista la titolarità del diritto alle prestazioni sportive del calciatore.

Per ciascuna delle due possibili situazioni occorre ulteriormente distinguere l'ipotesi in cui il corrispettivo relativo alla risoluzione dell'accordo di partecipazione sia superiore o inferiore rispetto al valore che risulta iscritto nello Stato Patrimoniale delle società alle voci "Compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F." e "Debiti per compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F." (pari al 50 per cento del prezzo dell'originaria cessione del diritto alle prestazioni sportive).

*C.II.b.1 La società titolare del diritto alle prestazioni sportive e cedente il diritto di partecipazione conserva la titolarità delle prestazioni sportive del calciatore ed il corrispettivo per la risoluzione dell'accordo di partecipazione è superiore rispetto al 50 per cento del prezzo dell'originaria cessione*

Proseguendo l'esempio del paragrafo C.II.a e considerando un corrispettivo per la risoluzione dell'accordo di partecipazione pari a € 700,00, la società cedente il diritto di partecipazione dovrà effettuare le seguenti rilevazioni contabili:

- storno del debito per la compartecipazione ex art. 102 bis delle N.O.I.F., iscritto alla data della conclusione dell'accordo;
- registrazione del debito per un importo pari al corrispettivo determinato in sede di risoluzione dell'accordo, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico di un onere da compartecipazione, pari alla differenza tra il valore della partecipazione ed il prezzo stabilito all'atto della risoluzione.

giugno n+1		
Diversi	a	Lega c/trasferimenti
Debiti per compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.		600
Oneri da compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.		100
<i>Per risoluzione dell'accordo di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>		700

La società cessionaria del diritto di partecipazione dovrà effettuare le seguenti rilevazioni contabili:

- storno del valore iscritto fra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni per la compartecipazione ex art. 102 bis delle N.O.I.F.;
- registrazione del credito per un importo pari al corrispettivo determinato in sede di risoluzione dell'accordo, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico di un provento da compartecipazione, pari alla differenza tra il valore della partecipazione ed il prezzo stabilito all'atto della risoluzione.

		giugno n+1		
Lega c/trasferimenti	a	Diversi		700
	a	Compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	600	
	a	Proventi da compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	100	
<i>Per risoluzione dell'accordo di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

*C.II.b.2 La società titolare del diritto alle prestazioni sportive e cedente il diritto di partecipazione conserva la titolarità delle prestazioni sportive del calciatore ed il corrispettivo per la risoluzione dell'accordo di partecipazione è inferiore rispetto al 50 per cento del prezzo dell'originaria cessione*

In questa ipotesi, considerando un corrispettivo per la risoluzione dell'accordo di partecipazione pari a € 500,00, la società cedente il diritto di partecipazione effettuerà le seguenti rilevazioni contabili:

- storno del debito per la compartecipazione ex art. 102 bis delle N.O.I.F., iscritto alla data della conclusione dell'accordo;
- registrazione del debito per un importo pari al corrispettivo determinato in sede di risoluzione dell'accordo, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico di un provento da compartecipazione, pari alla differenza tra il valore della partecipazione ed il prezzo stabilito all'atto della risoluzione.

		giugno n+1		
Debiti per compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	a	Diversi		600
	a	Lega c/trasferimenti	500	
	a	Proventi da compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	100	
<i>Per risoluzione dell'accordo di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

La società cessionaria del diritto di partecipazione dovrà effettuare le seguenti rilevazioni contabili:

- storno del valore iscritto fra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni per la compartecipazione ex art. 102 bis delle N.O.I.F.;
- registrazione del credito per un importo pari al corrispettivo determinato in sede di risoluzione dell'accordo, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico di un onere da compartecipazione, pari alla differenza tra il valore della partecipazione ed il prezzo stabilito all'atto della risoluzione.

		giugno n+1		
Diversi	a	Compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.		600
Lega c/trasferimenti			500	
Oneri da compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.			100	
<i>Per risoluzione dell'accordo di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

*C.II.b.3 La società cessionaria del diritto di partecipazione riacquista la titolarità del diritto alle prestazioni sportive ed il corrispettivo per la risoluzione dell'accordo di partecipazione è superiore rispetto al 50 per cento del prezzo dell'originaria cessione*

Nell'ipotesi in esame, considerando un corrispettivo per la nuova cessione del diritto alle prestazioni sportive del calciatore pari a € 1.400,00 e conseguentemente un corrispettivo per la risoluzione dell'accordo di partecipazione pari a € 700,00, la società cedente il diritto di partecipazione dovrà effettuare le seguenti rilevazioni contabili:

- registrazione della cessione del diritto alle prestazioni del calciatore;
- registrazione del credito per un importo pari al prezzo di cessione, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico della plusvalenza, pari alla differenza tra il prezzo di cessione ed il costo storico al netto degli ammortamenti;
- storno del debito per la compartecipazione ex art. 102 bis delle N.O.I.F., iscritto alla data della conclusione dell'accordo;
- registrazione del debito per un importo pari al corrispettivo determinato in sede di risoluzione dell'accordo, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico di un onere da compartecipazione, pari alla differenza tra il valore della partecipazione ed il prezzo stabilito all'atto della risoluzione.

		giugno n+1		
Diversi	a	Diversi		2.080
Lega c/trasferimenti			1.680	
Fondo ammortamento diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori			400	
	a	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	1.200	
	a	Plusvalenze da cessione dritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	600	
	a	Iva a debito	280	
<i>Per cessione del diritto alla prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

		giugno n+1		
Diversi	a	Lega c/trasferimenti		700
Debiti per compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.			600	
Oneri da compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.			100	
<i>Per risoluzione dell'accordo di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

La società cessionaria del diritto di partecipazione dovrà effettuare le seguenti rilevazioni contabili:

- registrazione dell'acquisizione del diritto alle prestazioni del calciatore;
- registrazione del debito per un importo pari al prezzo di cessione, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- storno del valore iscritto fra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni per la compartecipazione ex art. 102 *bis* delle N.O.I.F.;
- registrazione del credito per un importo pari al corrispettivo determinato in sede di risoluzione dell'accordo, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico di un provento da compartecipazione, pari alla differenza tra il valore della partecipazione ed il prezzo stabilito all'atto della risoluzione.

giugno n+1			
Diversi	a	Lega c/trasferimenti	
Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori			1.400
Iva a credito			280
<i>Per acquisizione del diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>			
			1.680

giugno n+1			
Lega c/trasferimenti	a	Diversi	
		Compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	600
		Proventi da compartecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	100
<i>Per risoluzione dell'accordo di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>			
			700

*C.II.b.4 La società cessionaria del diritto di partecipazione riacquista la titolarità del diritto alle prestazioni ed il corrispettivo per la risoluzione dell'accordo di partecipazione è inferiore rispetto al 50 per cento del prezzo dell'originaria cessione*

In questa ipotesi, considerando un corrispettivo per la nuova cessione del diritto alle prestazioni sportive del calciatore pari a € 1.000,00 e conseguentemente un corrispettivo per la risoluzione dell'accordo di partecipazione pari a € 500,00, la società cedente il diritto di partecipazione dovrà effettuare le seguenti rilevazioni contabili:

- registrazione della cessione del diritto alle prestazioni del calciatore;
- registrazione del credito per un importo pari al prezzo di cessione, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico della plusvalenza, pari alla differenza tra il prezzo di cessione ed il costo storico al netto degli ammortamenti;
- storno del debito per la compartecipazione ex art. 102 *bis* delle N.O.I.F., iscritto alla data della conclusione dell'accordo;
- registrazione del debito per un importo pari al corrispettivo determinato in sede di risoluzione dell'accordo, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico di un provento da compartecipazione, pari alla differenza tra il valore della partecipazione ed il prezzo stabilito all'atto della risoluzione.

		giugno n+1		
Diversi	a	Diversi		1.600
Lega c/trasferimenti			1.200	
Fondo ammortamento diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori			400	
	a	Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	1.200	
	a	Plusvalenze da cessione dritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori	200	
	a	Iva a debito	200	
<i>Per cessione del diritto alla prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

		giugno n+1		
Debiti per partecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	a	Diversi		600
	a	Lega c/trasferimenti	500	
	a	Proventi da partecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.	100	
<i>Per risoluzione dell'accordo di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

La società cessionaria del diritto di partecipazione dovrà effettuare le seguenti rilevazioni contabili:

- registrazione dell'acquisizione del diritto alle prestazioni del calciatore;
- registrazione del debito per un importo pari al prezzo di cessione, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- storno del valore iscritto fra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni per la partecipazione ex art. 102 bis delle N.O.I.F.;
- registrazione del credito per un importo pari al corrispettivo determinato in sede di risoluzione dell'accordo, che troverà il suo regolamento all'interno del conto corrente di corrispondenza intrattenuto con la Lega;
- rilevazione nel Conto Economico di un onere da partecipazione, pari alla differenza tra il valore della partecipazione ed il prezzo stabilito all'atto della risoluzione.

		giugno n+1		
Diversi	a	Lega c/trasferimenti		1.200
Diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori			1.000	
Iva a credito			200	
<i>Per acquisizione del diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

		giugno n+1		
Diversi	a	Partecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.		600
Lega c/trasferimenti			500	
Oneri da partecipazioni ex art. 102 bis N.O.I.F.			100	
<i>Per risoluzione dell'accordo di partecipazione relativo al diritto alle prestazioni sportive del calciatore Mario Rossi</i>				

#### **D. NOTA INTEGRATIVA**

La Nota Integrativa deve contenere due distinti prospetti analitici di movimentazione per le voci “Compartecipazioni *ex art. 102 bis* N.O.I.F.” e “Debiti per compartecipazioni *ex art. 102 bis* N.O.I.F.”. Devono, inoltre, essere indicati gli effetti a Conto Economico derivanti dalla risoluzione degli accordi di partecipazione.

## RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 4

### CESSIONI TEMPORANEE DI CONTRATTO

#### A. DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE

L'art. 103 delle N.O.I.F. prevede la possibilità per la società titolare del diritto alle prestazioni sportive di un calciatore di cedere il relativo contratto a titolo temporaneo ad un'altra società. Nella fattispecie in esame, la società cedente, rimanendo di fatto titolare del diritto, continuerà ad ammortizzarne il costo in relazione alla durata del contratto originario. Tale soluzione è coerente con il principio di correlazione tra costi e ricavi: il ricavo correlato alla cessione temporanea è rappresentato dal corrispettivo riconosciuto alla società cedente dalla società cessionaria. La cessione temporanea di contratto ha una durata minima pari a quella che intercorre tra i due periodi dei trasferimenti ed una durata massima di una sola stagione sportiva.

#### B. CLASSIFICAZIONE

Il corrispettivo connesso alla cessione temporanea di contratto rappresenta per la società cedente un ricavo relativo alla gestione ordinaria. Tale componente positivo di reddito deve essere iscritto nel Conto Economico fra gli "Altri ricavi e proventi", utilizzando la seguente voce:

##### A) 5) g) Ricavi da cessione temporanea prestazioni calciatori

Per la società cessionaria, invece, il costo connesso alla cessione temporanea di contratto costituisce un componente negativo di reddito che deve essere iscritto nel Conto Economico fra gli "Oneri diversi di gestione", utilizzando la seguente voce:

##### B) 14) d) Costi per acquisizione temporanea prestazioni calciatori

La previsione di queste due voci specifiche si rende necessaria ai sensi dell'art. 2423 *ter*, comma 3, del Codice Civile.

#### C. VALUTAZIONE E RILEVAZIONE

Il valore della cessione temporanea di un contratto è determinato sulla base del corrispettivo dovuto dalla società cessionaria alla società cedente.

La società cedente il contratto di un calciatore a titolo temporaneo dovrà effettuare la seguente rilevazione contabile:

Lega c/trasferimenti	a	Diversi	
	a	Ricavi da cessione temporanea prestazioni calciatori	
	a	Iva a debito	
<i>Per cessione temporanea del contratto</i>			

La società cessionaria del contratto di un calciatore a titolo temporaneo dovrà effettuare la seguente rilevazione contabile:

Diversi Costi da acquisizione temporanea prestazioni calciatori Iva a credito <i>Per acquisizione temporanea del contratto</i>	a	Lega c/trasferimenti	
---	---	----------------------	--

Nel caso di acquisizione temporanea a titolo oneroso di contratto relativo alle prestazioni di un calciatore proveniente da società estera, la società cessionaria dovrà, altresì, rilevare il contributo di solidarietà e l'indennità di formazione dovuti secondo quanto stabilito dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

#### **D. CASI PARTICOLARI**

##### *D.I Cessione di contratto a titolo temporaneo con diritto di opzione a favore della società cessionaria*

La fattispecie, espressamente disciplinata dall'art. 103, comma 2, delle N.O.I.F., prevede che la società cessionaria titolare del diritto di opzione, attraverso l'esercizio dello stesso, possa trasformare la cessione temporanea in cessione definitiva. Tale ipotesi è subordinata al rispetto delle seguenti condizioni:

- il diritto di opzione deve risultare nell'accordo di cessione temporanea con indicazione del relativo corrispettivo pattuito;
- la scadenza del contratto ceduto non deve essere antecedente al termine della prima stagione successiva a quella in cui può essere esercitato il diritto di opzione;
- la società cessionaria deve stipulare con il calciatore un contratto economico di durata almeno biennale.

Il perfezionamento dell'operazione si ha con l'espressa dichiarazione di accettazione del calciatore circa ogni conseguenza derivante dall'esercizio o meno dell'opzione da parte della società cessionaria.

Gli effetti economici in capo alla società cedente derivanti dalla cessione definitiva del diritto alle prestazioni sportive del calciatore, per effetto dell'esercizio dell'opzione da parte della società cessionaria, devono essere imputati nell'esercizio in cui viene sottoscritto il contratto di cessione definitiva con le modalità rilevate nella Raccomandazione Contabile n. 1.

##### *D.II Cessione di contratto a titolo temporaneo con diritto di opzione a favore della società cessionaria e con diritto di "contro opzione" a favore della società cedente*

L'art. 103, comma 2, delle N.O.I.F., prevede che, in presenza di un diritto di opzione a favore della società cessionaria, possa essere attribuito un diritto di "contro opzione" alla società cedente. Tale diritto può essere esercitato soltanto in caso di esercizio dell'opzione da parte della società cessionaria. Anche nell'ipotesi in esame deve essere indicato il relativo corrispettivo nel contratto originario.

##### *D.III Cessione di contratto a titolo temporaneo con diritto di opzione a favore della società cessionaria e accordo di partecipazione ex art. 102 bis delle N.O.I.F.*

L'art. 103, comma 2 *bis*, delle N.O.I.F. prevede che la clausola con la quale viene stabilito il diritto di opzione a favore della società cessionaria possa essere accompagnata da un accordo di partecipazione *ex art. 102 bis* delle N.O.I.F., sempre che vengano rispettate le seguenti condizioni:

- l'accordo di partecipazione, redatto ai sensi dell'art. 102 *bis* delle N.O.I.F., deve risultare nell'accordo di cessione temporanea;
- la società cessionaria deve stipulare con il calciatore un contratto di durata almeno triennale.

#### *D.IV Cessione di contratto a titolo temporaneo con fissazione di un premio di valorizzazione a favore della società cessionaria*

L'art. 103, comma 3, delle N.O.I.F., consente di stabilire, nell'ambito di una cessione di contratto a titolo temporaneo, un premio di valorizzazione a favore della società cessionaria. Tale premio deve essere determinato o determinabile in base a criteri definiti in modo analitico.

Il premio di valorizzazione deve essere imputato per competenza nel Conto Economico dell'esercizio in cui il premio stesso è maturato: si precisa, quindi, che non è rilevante il momento in cui viene effettuato il relativo pagamento.

Per la società cedente, al pari del corrispettivo connesso alla cessione temporanea di contratto, il premio rappresenta un ricavo relativo alla gestione ordinaria e deve essere iscritto nel Conto Economico fra gli "Altri ricavi e proventi", utilizzando l'apposita sottovoce "Premi di valorizzazione calciatori" della voce specifica "Altri proventi da gestione calciatori".

Per la società cessionaria, al pari del costo connesso alla cessione temporanea di contratto, il premio costituisce un componente negativo di reddito che deve essere iscritto nel Conto Economico fra gli "Oneri diversi di gestione", utilizzando l'apposita sottovoce "Costi di valorizzazione calciatori" della voce specifica "Altri oneri da gestione calciatori".

#### **E. NOTA INTEGRATIVA**

In Nota Integrativa devono essere indicati distintamente i ricavi e i costi connessi alle cessioni temporanee di contratti.

Nell'ipotesi in cui tali cessioni temporanee prevedano diritti di opzione, diritti di "contro opzione", accordi di partecipazione e/o premi di valorizzazione, si ritiene necessario che in Nota Integrativa le clausole in parola vengano adeguatamente evidenziate e commentate.

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 5**

### **CREDITI VERSO SOCIETA' CALCISTICHE**

#### **A. DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE**

I crediti verso le società calcistiche sorgono principalmente per effetto:

- a) della cessione dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori a società calcistiche nazionali ed estere;
- b) del diritto a ricevere dalle società delle squadre ospitanti una percentuale, stabilita dalla Lega competente, delle quote dei ricavi, relativi alle partite disputate *fuori casa*, derivanti dalla vendita dei biglietti e degli abbonamenti e dalla cessione dei diritti televisivi.

La presente Raccomandazione Contabile tratta esclusivamente dei crediti verso le società calcistiche per la cessione dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori.

#### **B. CLASSIFICAZIONE E RILEVAZIONE**

I crediti verso le società calcistiche, in relazione alla natura del debitore, devono essere iscritti nell'attivo dello Stato Patrimoniale, utilizzando le apposite sottovoci "Crediti verso società calcistiche nazionali" e "Crediti verso società calcistiche estere" della seguente voce:

##### C) Il. 5) Crediti verso enti – settore specifico

La previsione di questa voce specifica si rende necessaria ai sensi dell'art. 2423 *ter*, comma 3, del Codice Civile e permette una netta distinzione di questi crediti da quelli compresi nella voce residuale "Crediti verso altri".

Si sottolinea che, come per tutte le altre voci di credito, è necessaria l'indicazione separata degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

In considerazione del fatto che generalmente i crediti trattati nella presente Raccomandazione Contabile sono di importo significativo, gli stessi devono essere distintamente indicati in Nota Integrativa.

In relazione alla scadenza, i crediti verso società calcistiche si distinguono in:

- crediti a breve o correnti, ossia crediti con esigibilità prevista entro i dodici mesi;
- crediti a medio e lungo termine o non correnti, ossia crediti con esigibilità prevista oltre i dodici mesi.

Ai fini della predetta classificazione si precisa che, con particolare riferimento ai crediti derivanti dalla cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori a società estere, la scadenza deve essere determinata in base ai prevedibili termini del realizzo quando questi risultino diversi rispetto a quanto previsto contrattualmente. Deve essere, quindi, effettuata dagli amministratori della società una valutazione per determinare quali crediti è ragionevole prevedere che non verranno incassati entro i dodici mesi.

I crediti derivanti dalla cessione dei diritti alle prestazioni dei calciatori trovano separata indicazione in bilancio nei seguenti casi:

- cessioni di diritti ad altre società calcistiche nazionali, per la quota del corrispettivo esigibile negli esercizi successivi (clausola di pagamento pluriennale);
- cessioni di diritti a società calcistiche estere, nel caso in cui sia previsto un pagamento rateale.

Nella sottovoce "Crediti verso società calcistiche estere" devono essere ricompresi anche gli eventuali contributi di solidarietà ed indennità di formazione spettanti secondo quanto stabilito dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

Si precisa, infine, che il regolamento dei corrispettivi delle cessioni dei diritti a società calcistiche nazionali avviene mediante il conto “Lega c/trasferimenti”, conto che funge da “stanza di compensazione” dei crediti e debiti delle società calcistiche derivanti dalle operazioni di trasferimento dei diritti.

### **C. VALUTAZIONE**

I crediti verso le società calcistiche devono essere esposti in bilancio secondo il criterio generale, stabilito dal Codice Civile, del presumibile valore di realizzo e, quindi, al loro valore nominale rettificato dell'importo delle perdite per inesigibilità che possono ragionevolmente essere previste.

### **D. NOTA INTEGRATIVA**

In Nota Integrativa, oltre alla distinta indicazione degli importi dei crediti verso ciascuna società, devono essere fornite le seguenti informazioni:

- il principio di valutazione dei crediti ed i criteri di determinazione della rettifica per svalutazione crediti, nonché l'ammontare di questa;
- per i crediti incassabili oltre l'esercizio successivo, se di ammontare particolarmente rilevante, il tasso d'interesse e le scadenze;
- gli importi significativi di crediti in valuta estera;
- ogni altro fatto di rilievo la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa valutazione del valore dei crediti in bilancio.

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 6**

### **DEBITI VERSO SOCIETA' CALCISTICHE**

#### **A. DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE**

I debiti verso le società calcistiche sorgono principalmente per effetto:

- a) dell'acquisizione dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori da società calcistiche nazionali ed estere;
- b) dell'obbligo di corrispondere alle società delle squadre ospitate una percentuale, stabilita dalla Lega competente, delle quote dei ricavi, relativi alle partite disputate *in casa*, derivanti dalla vendita dei biglietti e degli abbonamenti e dalla cessione dei diritti televisivi.

La presente Raccomandazione Contabile tratta esclusivamente dei debiti verso le società calcistiche per l'acquisizione dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori.

#### **B. CLASSIFICAZIONE E RILEVAZIONE**

I debiti verso le società calcistiche, in relazione alla natura del creditore, devono essere iscritti nel passivo dello Stato Patrimoniale, utilizzando le apposite sottovoci "Debiti verso società calcistiche nazionali" e "Debiti verso società calcistiche estere" della seguente voce:

##### D) 15) Debiti verso enti – settore specifico

La previsione di questa voce specifica si rende necessaria ai sensi dell'art. 2423 *ter*, comma 3, del Codice Civile e permette una netta distinzione di questi debiti da quelli compresi nella voce residuale "Altri debiti".

In considerazione del fatto che generalmente i debiti trattati nella presente Raccomandazione Contabile sono di importo significativo, gli stessi devono essere distintamente indicati in Nota Integrativa.

Si sottolinea che, come per tutte le altre voci di debito, è necessaria l'indicazione separata degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo.

In relazione alla scadenza, i debiti verso società calcistiche si distinguono in:

- debiti a breve o correnti, ossia debiti con scadenza prevista entro i dodici mesi;
- debiti a medio e lungo termine o non correnti, ossia debiti con scadenza prevista oltre i dodici mesi.

Ai fini della predetta classificazione si precisa che, con particolare riferimento ai debiti derivanti dall'acquisizione dei diritti alle prestazioni dei calciatori da società estere, la scadenza deve essere determinata in base ai prevedibili termini del pagamento quando questi risultino diversi rispetto a quanto previsto contrattualmente. Deve essere, quindi, effettuata dagli amministratori della società una valutazione per determinare, in base ad elementi concreti, quali debiti non verranno pagati entro i dodici mesi.

Analogamente a quanto indicato per i crediti trattati nella Raccomandazione Contabile n. 5, i debiti verso le società calcistiche sorti per l'acquisizione dei diritti alle prestazioni sportive devono essere separatamente indicati in bilancio nei seguenti casi:

- acquisizioni di diritti da altre società calcistiche nazionali, per la quota del corrispettivo pagabile negli esercizi successivi (clausola di pagamento pluriennale);
- acquisizioni di diritti da società calcistiche estere, nel caso in cui sia previsto un pagamento rateale.

Nella sottovoce “Debiti verso società calcistiche estere” devono essere ricompresi anche gli eventuali contributi di solidarietà ed indennità di formazione dovuti secondo quanto stabilito dal Regolamento FIFA sullo Status ed il Trasferimento dei Calciatori.

Si precisa, infine, che il regolamento dei corrispettivi relativi all’acquisizione dei diritti da società calcistiche nazionali avviene mediante il conto “Lega c/trasferimenti”, conto che funge da “stanza di compensazione” dei crediti e debiti delle società calcistiche derivanti dalle operazioni di trasferimento dei diritti.

### **C. VALUTAZIONE**

I debiti verso le società calcistiche devono essere esposti in bilancio al loro valore nominale.

### **D. NOTA INTEGRATIVA**

In Nota Integrativa, oltre alla distinta indicazione degli importi dei debiti verso ciascuna società, devono essere fornite le seguenti informazioni:

- i criteri adottati nella valutazione dei debiti;
- gli importi significativi di debiti in valuta estera;
- le eventuali informazioni complementari necessarie ai fini di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria.

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 7**

### **VERSAMENTI DEI SOCI**

#### **A. DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE**

I versamenti dei soci a favore delle società possono assumere la natura di finanziamenti a titolo di capitale di credito oppure di veri e propri conferimenti a titolo di dotazioni patrimoniali.

Si precisa che i soci possono effettuare versamenti a titolo di finanziamento alle condizioni previste dalla delibera CICR del 19 luglio 2005, n. 1058. La delibera prevede, in particolare, che:

- la possibilità di reperire fondi a titolo di finanziamento da parte dei soci deve essere espressamente prevista da una disposizione statutaria;
- il socio intenzionato a finanziare la società deve detenere una partecipazione pari almeno al 2 per cento del capitale sociale risultante dall'ultimo bilancio approvato e deve essere iscritto nel libro soci da almeno tre mesi.

#### **B. CLASSIFICAZIONE E RILEVAZIONE**

##### *B.I Versamenti a titolo di finanziamento*

I versamenti dei soci a titolo di finanziamento possono essere fruttiferi o infruttiferi.

L'importo dei finanziamenti ricevuti deve essere iscritto nel passivo dello Stato Patrimoniale alla voce D) 3) "Debiti verso soci per finanziamenti", con l'evidenziazione in apposite sottovoci della natura, fruttifera o infruttifera, del finanziamento.

Gli eventuali interessi sono iscritti nell'apposita voce C) 17) del Conto Economico e i ratei passivi di interessi sono iscritti nella voce E) del passivo dello Stato Patrimoniale.

Per le società calcistiche assumono particolare rilievo i finanziamenti infruttiferi dei soci con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori. Anche in questo caso si ritiene opportuno evidenziare tale debito in una apposita sottovoce del conto "Debiti verso soci per finanziamenti" denominata "Soci c/finanziamenti infruttiferi e postergati".

Si rammenta che l'art. 2467 del Codice Civile, per quanto attiene alle società a responsabilità limitata, stabilisce che il rimborso dei finanziamenti concessi dai soci a favore della società è postergato rispetto al soddisfacimento degli altri creditori e, inoltre, deve essere restituito alla società se avvenuto nell'anno precedente alla dichiarazione di fallimento della stessa. Questa disciplina si applica ai finanziamenti dei soci, in qualsiasi forma effettuati, concessi in un momento in cui risultava un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al Patrimonio Netto oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento.

##### *B.II Versamenti a titolo di dotazioni patrimoniali*

I soci possono effettuare conferimenti a titolo di dotazioni patrimoniali mediante:

- a) versamenti in conto aumento di capitale;
- b) versamenti in conto futuro aumento di capitale;
- c) versamenti in conto copertura perdite. Si ritiene assimilabile a quest'ultima ipotesi anche la rinuncia a precedenti crediti vantati dai soci nei confronti della società per coprire le perdite della società stessa.

##### a) Versamenti in conto aumento di capitale

I versamenti in conto aumento di capitale si hanno in presenza di un aumento a pagamento del capitale sociale già deliberato, nelle more dell'iscrizione nel Registro delle Imprese dell'attestazione degli amministratori dell'avvenuto aumento del capitale sociale. L'aumento del capitale sociale, infatti, non può essere menzionato negli atti della società fino a quando non sia

intervenuta la suddetta iscrizione e, conseguentemente, gli importi sottoscritti dai soci devono essere rilevati in un conto transitorio acceso ad una apposita riserva di capitale denominata "Riserva per versamenti in conto aumento di capitale". Tale riserva sarà poi imputata al conto A) I. "Capitale" una volta perfezionata l'intera operazione.

Per la parte di aumento di capitale, eventualmente sottoscritta e non versata, occorrerà rilevare il credito verso soci per l'ammontare dei versamenti non ancora eseguiti nell'apposita voce A) "Credito verso soci per versamenti ancora dovuti, con separata indicazione della parte già richiamata" dell'attivo dello Stato Patrimoniale.

#### b) Versamenti in conto futuro aumento di capitale

I versamenti in conto futuro aumento di capitale sono quei versamenti eseguiti dai soci prima che venga effettivamente assunta una delibera di aumento del capitale sociale. I relativi importi devono essere rilevati nel passivo dello Stato Patrimoniale nella voce A) VII. "Altre riserve", evidenziando la natura della riserva in una apposita sottovoce denominata "Riserva per versamenti in conto futuro aumento di capitale".

#### c) Versamenti in conto copertura perdite

I soci possono effettuare versamenti per coprire:

- 1) le perdite dell'esercizio precedente, già appurate;
- 2) le perdite relative all'esercizio in corso che, in quanto tali, sono solo stimate.

Nel primo caso, l'importo corrispondente al versamento deve essere iscritto nel Patrimonio Netto in una apposita sottovoce della voce A) VII. "Altre riserve" denominata "Riserva per copertura perdite esercizi precedenti". Tale riserva potrà essere utilizzata solo quando l'assemblea della società provvederà a deliberare la copertura delle perdite.

Nel secondo caso l'importo corrispondente al versamento deve essere iscritto nel Patrimonio Netto in una apposita sottovoce della voce A) VII. "Altre riserve" denominata "Riserva per copertura perdite esercizio in corso".

I soci possono provvedere alla copertura delle perdite anche mediante la rinuncia a precedenti crediti verso la società.

In questa ipotesi il trattamento contabile dell'operazione è il seguente:

- diminuzione del debito iscritto alla voce D) 3) "Debiti verso soci per finanziamenti" a fronte della costituzione, per un importo corrispondente, di una riserva per copertura delle perdite;
- utilizzo di tale riserva per copertura delle perdite secondo quanto deliberato dall'assemblea della società.

### **C. VALUTAZIONE**

L'iscrizione in contabilità ed in bilancio dei versamenti dei soci avviene in base al loro valore nominale.

Per quanto attiene ai finanziamenti fruttiferi deve essere effettuata la rilevazione per competenza degli interessi, con eventuale iscrizione del relativo rateo passivo.

### **D. NOTA INTEGRATIVA**

I finanziamenti effettuati dai soci devono essere ripartiti in Nota Integrativa in base alle relative scadenze, indicando separatamente i finanziamenti con clausola di postergazione rispetto agli altri creditori.

E' necessario, inoltre, indicare la composizione della voce A) VII. "Altre riserve" del passivo dello Stato Patrimoniale e i movimenti analitici rispetto all'esercizio precedente.

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 8**

### **RICAVI E PROVENTI TIPICI DELLE SOCIETA' CALCISTICHE**

#### **A. DEFINIZIONE E CARATTERISTICHE**

Nella presente Raccomandazione Contabile sono trattati i ricavi caratteristici e i principali altri ricavi e proventi tipici delle società calcistiche.

Con riferimento alle plusvalenze (e alle minusvalenze) da cessione dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori, ai proventi (e agli oneri) da compartecipazione ex art. 102 *bis* delle N.O.I.F. e ai ricavi (e ai costi) da cessione (e da acquisizione) temporanea delle prestazioni sportive dei calciatori ex art. 103 delle N.O.I.F. si rinvia alle Raccomandazioni Contabili n. 1, n. 3 e n. 4.

I ricavi caratteristici delle società calcistiche sono rappresentati dai ricavi relativi alla vendita degli abbonamenti e alla vendita dei biglietti delle partite giocate *in casa*. Costituiscono ricavi caratteristici anche le quote di spettanza dei ricavi relativi alle partite disputate *fuori casa*, ossia la parte dei ricavi derivanti dalla vendita dei biglietti e degli abbonamenti che le società delle squadre ospitanti devono riconoscere, secondo una percentuale stabilita con apposita delibera della Lega competente, alle società delle squadre ospitate.

I principali altri ricavi e proventi delle società calcistiche sono rappresentati dai contributi federali e dai ricavi derivanti dalle sponsorizzazioni, dalla pubblicità e dalla cessione dei diritti televisivi. Rientrano in questa voce anche le quote di spettanza dei ricavi derivanti dalla cessione dei diritti televisivi che le società delle squadre ospitanti devono riconoscere, sempre secondo una percentuale stabilita con apposita delibera della Lega, alle società delle squadre ospitate. Si precisa che, per le società delle squadre ospitanti, la quota dei ricavi da riconoscere alle società delle squadre ospitate costituisce un costo che deve essere contabilizzato tra gli "Oneri diversi di gestione".

#### **B. CLASSIFICAZIONE E RILEVAZIONE**

##### *B.1 Ricavi caratteristici*

I ricavi caratteristici devono essere iscritti nella voce A) 1) del Conto Economico con riferimento al momento effettivo di svolgimento della prestazione, ossia alla data di svolgimento della partita (o delle partite nel caso dei ricavi relativi agli abbonamenti).

Per quanto attiene alla rilevazione contabile dei ricavi da abbonamenti, ai fini della corretta imputazione del ricavo all'esercizio di competenza, è necessario distinguere fra abbonamenti annuali e pluriennali.

I ricavi da abbonamenti annuali devono essere rilevati contabilmente per l'importo complessivo mediante utilizzo dell'apposita sottovoce "Abbonamenti" della voce A) 1) "Ricavi delle vendite e delle prestazioni".

Nel caso in cui la campagna abbonamenti relativa alla stagione successiva abbia inizio prima della chiusura dell'esercizio, occorrerà rilevare il debito nei confronti degli abbonati e l'entrata di cassa o banca connessa alla vendita degli abbonamenti. Si dovrà, quindi, contabilizzare soltanto l'effetto finanziario della campagna abbonamenti rinviando all'esercizio successivo, in applicazione del principio della competenza e della correlazione tra costi e ricavi, la contabilizzazione a Conto Economico del ricavo.

Nell'ipotesi di abbonamenti pluriennali, poiché i corrispettivi incassati nell'esercizio sono maggiori della quota di competenza dell'esercizio stesso, deve essere rilevato un risconto passivo per la parte di competenza degli esercizi successivi; nel caso di campagna abbonamenti iniziata nell'esercizio precedente a quello relativo alla prima stagione sportiva compresa negli

abbonamenti pluriennali resta ferma l'applicazione del criterio contabile sopra esaminato con riferimento agli abbonamenti annuali.

### *B.II Altri ricavi e proventi*

Gli altri ricavi e proventi delle società calcistiche elencati nel punto A. della presente Raccomandazione Contabile devono essere iscritti nella voce A) 5) del Conto Economico.

I contributi federali si riferiscono a contributi in conto esercizio erogati alle società calcistiche dalla Lega competente. I contributi in parola devono essere rilevati nell'esercizio in cui è sorto il diritto a percepirli. Il loro regolamento avviene tramite il conto "Lega c/campionato", che funge da "stanza di compensazione" dei crediti e debiti fra società calcistiche e Lega competente.

Il titolo giuridico che consente la contabilizzazione nel Conto Economico degli altri ricavi e proventi tipici delle società calcistiche è il contratto. Ai fini della partecipazione al risultato d'esercizio è, in generale, necessario valutare la competenza economica del ricavo in base a quanto convenuto contrattualmente. Per quanto attiene ai ricavi derivanti dalla cessione dei diritti televisivi occorre fare riferimento al momento effettivo di svolgimento della prestazione, ossia alla data in cui hanno luogo le partite relative ai diritti televisivi ceduti (o alla data di svolgimento della singola partita nel caso di cessione dei diritti televisivi riguardanti un unico evento). Si ritiene, invece, che i ricavi derivanti dai contratti di sponsorizzazione non siano generalmente associabili alla disputa di una o più partite e che debbano, quindi, essere imputati all'esercizio di competenza in funzione del cosiddetto criterio del "tempo fisico", ossia imputando il ricavo in modo esattamente proporzionale al periodo di competenza dell'esercizio.

Con particolare riferimento ai contratti di sponsorizzazione occorre distinguere fra:

- (a) contratti per singoli eventi sportivi;
- (b) contratti annuali a corrispettivo fisso;
- (c) contratti annuali a corrispettivo variabile legato al raggiungimento di determinati risultati sportivi;
- (d) contratti pluriennali a corrispettivo fisso annuale;
- (e) contratti pluriennali a corrispettivo fisso complessivo;
- (f) contratti pluriennali a corrispettivo variabile annuale legato al raggiungimento di determinati risultati sportivi;
- (g) contratti pluriennali a corrispettivo variabile complessivo legato al raggiungimento di determinati risultati sportivi.

#### (a) Contratti per singoli eventi sportivi

Il corrispettivo verrà contabilizzato per l'intero importo all'atto dell'emissione della fattura o dell'incasso e confluirà nel Conto Economico con riferimento al momento effettivo di svolgimento della prestazione, ossia alla data di svolgimento dell'evento sportivo.

#### (b) Contratti annuali a corrispettivo fisso

Il corrispettivo verrà contabilizzato per l'intero importo all'atto dell'emissione della fattura o dell'incasso e confluirà nel Conto Economico dell'esercizio di competenza per l'ammontare complessivo.

#### (c) Contratti annuali a corrispettivo variabile legato al raggiungimento di determinati risultati sportivi

Nel corso dell'esercizio verranno contabilizzati i corrispettivi fatturati o incassati per la parte fissa. Relativamente alla parte variabile si osserva che, se al termine dell'esercizio la squadra avrà ottenuto i risultati sportivi previsti contrattualmente, ossia risulterà avverata la condizione sospensiva cui è subordinato il riconoscimento della parte variabile del corrispettivo, anche detta

parte variabile costituirà un provento di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla circostanza che vi sia stata emissione della relativa fattura o l'incasso del relativo credito. Nel caso di mancata fatturazione entro la data di chiusura dell'esercizio o di mancato incasso del corrispettivo variabile, a fronte del provento da sponsorizzazione, da rilevare contabilmente nell'apposita sottovoce "Proventi da sponsorizzazioni" della voce A) 5) "Altri ricavi e proventi", dovrà essere rilevato il credito nei confronti dello sponsor.

(d) Contratti pluriennali a corrispettivo fisso annuale

Nel corso dell'esercizio verrà contabilizzato come provento quanto fatturato o incassato. A fine esercizio dovrà essere rilevato un risconto passivo, nel caso in cui sia stato fatturato o incassato un importo di corrispettivo maggiore rispetto alla quota di competenza dell'esercizio, oppure un credito per fatture da emettere, nell'ipotesi in cui nel corso dell'esercizio sia stato fatturato un importo di corrispettivo inferiore rispetto alla quota di competenza dell'esercizio.

(e) Contratti pluriennali a corrispettivo fisso complessivo

Il provento di competenza dell'esercizio sarà pari alla quota annuale del corrispettivo complessivo. Il risconto passivo dovrà essere, quindi, determinato per differenza fra quanto contabilizzato come provento e la quota di competenza dell'esercizio.

(f) e (g) Contratti pluriennali a corrispettivo variabile (annuale o complessivo) legato al raggiungimento di determinati risultati sportivi

Il criterio di contabilizzazione è il medesimo di quello previsto nei casi precedenti. Occorrerà, quindi, rilevare da un lato un credito nei confronti dello sponsor per la parte variabile del corrispettivo eventualmente non incassata entro l'esercizio a fronte del provento da sponsorizzazione, dall'altro lato un risconto passivo per la parte fissa del corrispettivo, eventualmente incassata in via anticipata, non di competenza dell'esercizio. Si precisa, comunque, che la parte variabile del corrispettivo, nell'ipotesi che sia legata al raggiungimento di determinati risultati sportivi, potrà essere iscritta nel Conto Economico solo al verificarsi della condizione sospensiva prevista contrattualmente.

I contratti riguardanti la cessione dei diritti televisivi possono avere ad oggetto un singolo evento sportivo oppure essere annuali o pluriennali e la rilevazione contabile dei relativi ricavi non presenta particolari peculiarità. Si rileva, comunque, che può sussistere la previsione contrattuale di un premio a favore della società correlato al raggiungimento di determinati obiettivi sportivi. In questa ipotesi il premio costituisce un ricavo della società calcistica che deve essere rilevato contabilmente nell'esercizio in cui è maturato il diritto al riconoscimento del premio stesso, indipendentemente dal fatto che il premio sia stato o meno corrisposto entro la chiusura dell'esercizio.

Si precisa, infine, che anche nella redazione della relazione semestrale, predisposta ai sensi dell'art. 85 delle N.O.I.F., devono essere osservati i criteri di rilevazione esposti in questo paragrafo.

## **C. VALUTAZIONE**

Non si ravvisano problemi particolari di valutazione. Si precisa, comunque, che in sede di chiusura dell'esercizio è necessario eseguire una valutazione approfondita in merito all'esigibilità dei crediti iscritti in bilancio come contropartita dei ricavi oggetto della presente Raccomandazione Contabile.

## **D. NOTA INTEGRATIVA**

I ricavi caratteristici, in Nota Integrativa, devono essere esposti suddividendo le seguenti voci:

a) ricavi derivanti dalla vendita dei biglietti relativi alle partite disputate *in casa*;

- b) ricavi derivanti dallo svolgimento di partite *fuori casa*;
- c) ricavi derivanti dalla vendita di abbonamenti.

I ricavi di cui alle lettere a) e b) devono essere a loro volta distinti in relazione alla competizione sportiva cui si riferiscono.

Anche gli altri ricavi e proventi devono essere suddivisi in relazione alla natura del provento. Devono, inoltre, essere fornite le informazioni relative agli estremi dei contratti più significativi ed a ogni altro fatto di rilievo la cui conoscenza sia necessaria per la corretta e completa interpretazione del dato di bilancio.

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 9**

### **PREMI INDIVIDUALI E COLLETTIVI EX ART. 93 DELLE N.O.I.F.**

#### **A. DEFINIZIONE E RILEVAZIONE**

L'art. 93 delle N.O.I.F. consente la definizione fra società e tesserati di accordi relativi a premi individuali, ad esclusione dei premi partita, e di accordi relativi a premi collettivi per obiettivi specifici. Tali accordi devono essere depositati presso la Lega competente.

I premi dovuti a calciatori professionisti e ad allenatori per il conseguimento di determinati obiettivi sportivi costituiscono un costo per la società calcistica che deve essere rilevato contabilmente nell'esercizio in cui è maturato il diritto al riconoscimento dei premi stessi, ossia quando sono stati conseguiti gli obiettivi sportivi, indipendentemente dal fatto che i premi siano stati o meno corrisposti entro la chiusura dell'esercizio.

## **RACCOMANDAZIONE CONTABILE N. 10**

### **RISERVA EX ART. 10, COMMA 3, DELLA LEGGE N. 91/1981**

#### **A. DEFINIZIONE E RILEVAZIONE**

Ai sensi dell'art. 10, comma 3, della Legge n. 91/1981, così come modificato dall'art. 4 della Legge n. 586/1996, l'atto costitutivo delle società di calcio deve prevedere che una quota parte degli utili, non inferiore al 10 per cento, sia destinata a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva. In sede di destinazione dell'utile d'esercizio, quindi, le società devono accantonare in una apposita riserva non distribuibile il 10 per cento dell'utile stesso (o la maggiore percentuale prevista dall'atto costitutivo) utilizzando la seguente voce specifica:

A) VII. Riserva ex art. 10, comma 3, della Legge n. 91/1981