

**SOCIETÀ SPORTIVE: EFFETTI SULLA RELAZIONE DEL REVISORE DELL'APPLICAZIONE DELLA  
COSIDDETTA LEGGE "SALVA CALCIO"**

**1. Premessa**

Scopo del presente documento è quello di fornire indicazioni al revisore circa i riflessi sulla relazione della società di revisione dell'adozione della cosiddetta legge "salva calcio", con particolare riferimento ai trattamenti contabili adottati dalle società sportive in seguito alla recente modifica del testo di legge.

**2. Riferimenti normativi**

La legge 21 febbraio 2003, n. 27 (di conversione del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282) aveva introdotto alcune previsioni di carattere eccezionale relativamente alla disciplina di bilancio delle società sportive. In particolare l'art. 3, comma 1-bis della legge n. 27 stabiliva che:

*Art. 3.  
... disposizioni in materia di bilanci delle società sportive professionistiche ...  
...(omissis) ...*

*1-bis. Dopo l'articolo 18 della legge 25 marzo 1981, n. 91, è aggiunto il seguente:*

*«Art. 18-bis. (Disposizioni in materia di bilanci).*

*1. Le società sportive previste dalla presente legge possono iscrivere in apposito conto nel primo bilancio da approvare successivamente alla data di entrata in vigore della presente disposizione tra le componenti attive quali oneri pluriennali da ammortizzare, con il consenso del collegio sindacale, l'ammontare delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni sportive degli sportivi professionisti, determinato sulla base di un'apposita perizia giurata.*

*2. Le società che si avvalgono della facoltà di cui al comma 1 devono procedere, ai fini civilistici e fiscali, all'ammortamento della svalutazione iscritta in dieci rate annuali di pari importo».*

La legge 17 agosto 2005, n. 168 (di conversione del D.L. 30 giugno 2005, n. 115), in seguito ai provvedimenti adottati dalla Commissione Europea contro tale legge, ha modificato le disposizioni di cui sopra come segue:

*Art. 6.  
... bilanci delle società sportive ...*

...(omissis) ...

*2. Le società sportive che si sono avvalse della facoltà di cui all'articolo 18-bis della legge 23 marzo 1981, n. 91, e successive modificazioni, nell'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2006 devono ridurre l'ammontare del patrimonio netto dell'importo del valore residuo della voce di bilancio «oneri pluriennali da ammortizzare» iscritta tra le componenti attive per effetto della svalutazione dei diritti pluriennali delle prestazioni sportive degli sportivi professionisti. Il patrimonio deve essere diminuito delle rettifiche di valore calcolate per ammortizzare sistematicamente il valore di questi elementi durante il periodo della loro utilizzazione. L'applicazione di tali disposizioni non incide sulla posizione fiscale delle società interessate.*

*3. Sono abrogati l'articolo 18-bis della legge 23 marzo 1981, n. 91, e l'articolo 28 della legge 18 aprile 2005, n. 62.*

...(omissis) ...

### **3. Modalità applicative**

Circa le modalità applicative della legge del 21 febbraio 2003 n. 27, cosiddetta “salva calcio”, l’Organismo Italiano di Contabilità (OIC) aveva redatto un documento interpretativo approvato dal Comitato Esecutivo il giorno 30 maggio 2003 a cui si rimanda.

Il documento redatto dall’OIC segnala che la norma in questione costituisce una deviazione dai principi generali della disciplina del bilancio di cui agli artt. 2423 e seguenti cod. civ., nonché dal disposto delle direttive contabili comunitarie. Inoltre, essa non è in linea con i principi contabili nazionali e con i principi contabili internazionali. Con questa previsione il legislatore non modifica in modo permanente la disciplina civilistica del bilancio per consentire l’adozione di un metodo alternativo di rappresentazione contabile delle svalutazioni, ma interviene in modo autonomo derogando, temporaneamente, ai principi e alle regole ordinariamente applicabili in materia, limitatamente alle sole società sportive previste dalla legge n.81 del 1991.

Come accennato, in seguito alla procedura di infrazione per violazione di norme contabili e aiuti di Stato in materia fiscale iniziata dalla Commissione Europea, è stata recentemente abrogata la legge “salva calcio”.

Per quanto riguarda i riflessi contabili derivanti dall’abrogazione della suddetta legge, attuata con la legge 17 agosto 2005, n. 168, pur considerando le incertezze interpretative dovute alla scarsa chiarezza del testo di quest’ultima, i comportamenti che le società sportive sembrano orientate a ritenere percorribili sono i seguenti:

- Ammortizzare l’importo originario della voce oneri pluriennali derivanti dalla svalutazione dei diritti in base all’aliquota del 10% nel 2005, e ripartire il valore residuo in modo sistematico sui restanti esercizi 2005/2006 e 2006/2007 (35% e 35%);

- Ammortizzare il valore residuo risultante dall'ultimo bilancio prima dell'entrata in vigore della legge in modo sistematico sugli esercizi 2004/2005, 2005/2006 e 2006/2007 (26,67% per ciascuno dei tre esercizi in questione);
- Ammortizzare l'importo originario della voce oneri pluriennali derivanti dalla svalutazione dei diritti in base all'aliquota del 10% nel 2005 e nel 2006 e rimuovere l'importo residuo nel bilancio chiuso al 30 giugno 2007.

Oltre a queste alternative sarebbe ritenuto ammissibile anche l'approccio, maggiormente prudentiale, che prevede la svalutazione immediata dell'importo residuo già nel bilancio relativo all'esercizio 2005, in quanto coerente con gli obiettivi generali della legge.

Assirevi, anche sulla scorta di pareri legali redatti da noti professionisti indipendenti, ritiene che i trattamenti contabili sopra indicati siano condivisibili.

#### **4. Riflessi sulla relazione della società di revisione**

L'emanazione di norme speciali in contrasto con i principi generali di redazione del bilancio ha già avuto luogo in Italia nel recente passato. Si ricordi a titolo di esempio il 1992, anno nel quale leggi speciali avevano consentito, in alternativa all'imputazione al conto economico dell'esercizio, di capitalizzare oneri di prepensionamento e oneri relativi al congedo e di ammortizzare gli stessi in un periodo di cinque esercizi. In quell'occasione la Consob, con la comunicazione n. 93002423 del 31/3/93, proponendo l'adozione del documento di ricerca Assirevi n. 26 dal titolo *Appostazioni di bilancio previste dalla legge in conflitto con i corretti principi contabili*, stabilì che il revisore poteva esprimere un giudizio positivo (allora rilasciare certificazione), fornendo in un apposito paragrafo della relazione gli effetti sul bilancio del diverso trattamento contabile adottato dalla società.

Tale posizione fu adottata anche in seguito all'acquisizione di un parere di un eminente legale che, condividendo l'impostazione seguita dall'Assirevi nell'affrontare il problema, aveva pienamente concordato con le soluzioni dalla stessa prospettate.

Si ritiene che la fattispecie prevista dalla legge "salva calcio" sia del tutto simile a quella testé menzionata; pertanto, in assenza di altri rilievi o qualifiche, la relazione della società di revisione dovrà includere, in un paragrafo esposto dopo quello del giudizio, la seguente fraseologia, o frase di analogo contenuto:

*“La legge 17 agosto 2005, n. 168 ha disposto l'accorciamento del periodo di ammortamento e la rimozione definitiva nell'esercizio chiuso o in corso al 31 dicembre 2006 della voce di bilancio «oneri pluriennali da ammortizzare», iscritta nell'attivo patrimoniale per effetto della svalutazione dei diritti pluriennali delle prestazioni degli sportivi professionisti. Come descritto nella nota integrativa, la Società, nell'esercizio chiuso al 30 giugno 2003, aveva infatti differito a futuri esercizi l'ammontare, determinato originariamente in Euro ... milioni, delle svalutazioni dei diritti pluriennali delle prestazioni degli sportivi professionisti, sulla base di un'apposita perizia giurata, come consentito dall'articolo 18-bis, ora abrogato, della legge 23 marzo 1981, n. 91, introdotto con la legge n. 27 del 21*

febbraio 2003. Quest'ultima legge prevedeva l'ammortamento in dieci esercizi della relativa voce iscritta all'attivo di bilancio. L'importo residuo al 30 giugno 2005 della voce di cui sopra ammonta ad Euro ... milioni, al netto della quota di ammortamento dell'esercizio di Euro ... milioni, calcolata in base all'aliquota del 10% (del 26,67%). Qualora la Società avesse imputato l'intero onere al conto economico dell'esercizio 2003, in cui era stata rilevata la svalutazione dei predetti diritti, come previsto dalle norme che disciplinano la redazione del bilancio d'esercizio contenute nel Codice Civile e dai principi contabili di riferimento, il risultato dell'esercizio ed il patrimonio netto al 30 giugno 2005 sarebbero risultati rispettivamente superiore di Euro ... milioni ed inferiore di Euro ... milioni”.

## **5. Continuità aziendale**

La norma in oggetto non consente, tuttavia, di superare le problematiche riguardanti la capacità della società sportiva di continuare la propria attività (continuità aziendale), in quanto costituisce solo una mera appostazione contabile che, evitando momentaneamente alle società di trovarsi nella situazione prevista dagli artt. 2446 e 2447 del CC, consente agli azionisti di dilazionare nel tempo i ripianamenti obbligatori delle perdite d'esercizio sofferte. Va peraltro ricordato che l'accorciamento del periodo di ammortamento e la rimozione definitiva della voce iscritta all'attivo di bilancio entro l'esercizio chiuso in corso al 31 dicembre 2006 potrà determinare la necessità di provvedere ad adeguate ricapitalizzazioni che dovranno essere attentamente considerate dal revisore, pur nell'ambito dell'orizzonte temporale previsto dai principi di revisione, per valutare la correttezza del presupposto della continuità aziendale.

Gennaio 2006