

DOTTRINA

PROFILI IVA DELLA CESSIONE IN AMBITO INTERNAZIONALE DEI DIRITTI RADIOTELEVISIVI DELLE PARTITE DI CALCIO

di Marco Longobardi*

SOMMARIO: Introduzione - 1. Il Regolamento UEFA in materia di trasmissione radiotelevisiva: gli articoli 24 e 25 - 2. I profili IVA della cessione dei diritti radiotelevisivi all'UEFA - 2. 1 Il problema della territorialità - 3. Conclusioni

Introduzione

Il presente contributo¹ ha ad oggetto il trattamento tributario, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, della cessione in ambito internazionale dei diritti di sfruttamento economico delle partite da parte delle società di calcio italiane a favore dell'*Union des Associations Européennes de Football* (di seguito UEFA)² fiscalmente residente in uno Stato extra UE.

Prima di analizzare i profili dell'imposta sul valore aggiunto (di seguito IVA) è opportuno soffermarsi, seppure brevemente, sulla disciplina generale in materia.

* Avvocato tributarista, giornalista pubblicista, collaboratore de "Il Sole 24 Ore" e di "Diritto & Giustizia" Giuffré e autore di pubblicazioni in materia di diritto tributario.

¹ Il presente intervento riproduce la relazione dell'autore al Convegno *Sport: profili giuslavoristici e fiscali*, Milano, 8 aprile 2005, Palazzo di Giustizia.

² L'UEFA ha sede in Nyon (Svizzera) e dal 1955, anno della sua fondazione, ha giurisdizione esclusiva in merito all'organizzazione delle competizioni internazionali in Europa cui partecipano le federazioni e/o le società calcistiche ad essa affiliate.

1. *Il Regolamento UEFA in materia di trasmissione radiotelevisiva: gli articoli 24 e 25*

La cessione dei diritti radiotelevisivi relativi alle partite di calcio è disciplinata dal *Regolamento UEFA in materia di trasmissione radiotelevisiva* (di seguito Regolamento) che dal 1988 è stato oggetto di modifiche in seguito alle ripetute comunicazioni di “addebiti” della Commissione europea per violazione delle norme in materia di concorrenza.³

In particolare, il Regolamento consentiva alle Federazioni calcistiche nazionali di vietare arbitrariamente la trasmissione delle partite di calcio alle emittenti radiotelevisive sulle quali queste ultime avevano acquisito i diritti di sfruttamento economico.⁴

Attualmente il Regolamento⁵ limita il divieto di trasmissione ad un giorno alla settimana e in una ristretta finestra di due ore e mezzo, per consentire l’affluenza agli stadi e «*salvaguardare la relativa atmosfera*».⁶

Nonostante le modifiche al Regolamento,⁷ il ruolo dell’UEFA nella gestione dei diritti radiotelevisivi sulle partite di calcio è rimasto invariato e centrale nel corso degli anni.

Infatti, ai sensi dell’art. 24 del Regolamento, l’UEFA detiene l’esclusiva sui diritti di trasmissione radiotelevisiva delle partite ed è responsabile delle trattative e della conclusione dei contratti di cessione di tutti i diritti di sfruttamento economico degli eventi sportivi nei confronti di terzi.

Tali diritti comprendono (oltre lo sfruttamento pubblicitario) la

³ Cfr. Art. 81 CE, co. 1, e Art. 53, par. 1. Accordo SEE. La Commissione europea ha affermato che «*il Regolamento non può fruire di un’esonazione a meno di non essere modificato*», COMMISSIONE DELLE COMUNITA’ EUROPEE, Comunicazione, COM (2001). Bruxelles, 20 aprile 2001.

⁴ Il Regolamento nella versione originaria del 1988 era molto complicato e prevedeva un sistema di fasce a regime di autorizzazione modulate per settimana.

⁵ Cfr. *Regolamento Uefa in materia di diritti radiotelevisivi*, Luglio 2000.

⁶ In tal modo, afferma la Commissione europea «*è stato finalmente raggiunto un giusto compromesso tra il rispetto delle norme sulla concorrenza da un lato, e la peculiarità dello sport dall’altro*», COMMISSIONE DELLE COMUNITA’ EUROPEE, Comunicazione, (COM) 1998. Bruxelles, 16 luglio 1998.

⁷ Per un completo esame delle modifiche delle disposizioni UEFA in materia di trasmissione radiotelevisiva delle partite di calcio si rinvia alla decisione della Commissione Europea 2001/478/CE, in *GUCE* n. 171 del 26 giugno 2001.

diffusione audio e radiotelevisiva degli incontri nel mondo, anche attraverso i nuovi sistemi elettronici e interattivi.

Sul punto è interessante notare che i proventi⁸ derivanti dalla cessione dei diritti radiotelevisivi sono notevolmente aumentati negli ultimi anni per il crescente utilizzo, accanto ai tradizionali mezzi di comunicazione, delle nuove tecnologie: si pensi all'utilizzo di internet e ai nuovi sistemi di telefonia mobile *wireless UMTS*⁹.

A tal proposito, il Regolamento ha disposto che l'UEFA (relativamente a tutte le partite) ed i *club* calcistici (relativamente alle partite cui partecipano) hanno diritto di fornire contenuti video su *internet* un'ora e mezzo dopo il termine delle partite, ovvero a partire dalla mezzanotte della serata di gara.¹⁰

Se, da un lato, ciascun *club* partecipante ai tornei UEFA rinuncia ai diritti di sfruttamento economico in proprio delle partite, dall'altro l'UEFA, ai sensi dell'art. 26 del Regolamento, ridistribuisce alle società sportive una percentuale dei proventi derivanti dalla cessione dei diritti di trasmissione degli eventi sportivi¹¹.

Per stabilire se detti proventi devono, o meno, essere assoggettati

⁸Durante l'ultimo campionato europeo UEFA EURO 2004 Gran Bretagna, Germania e Italia hanno fatto registrare ascolti superiori a 20 milioni di spettatori a partita, si sono trasmesse 27.000 ore e si è registrato un aumento di ascolti del 157% rispetto alla edizione precedente. Il direttore generale dell'UEFA Olsson ha affermato che «questo dato di ascolti davvero impressionante e la crescita significativa delle ore di trasmissione testimoniano la richiesta crescente del pubblico di calcio in diretta. Alla luce di questo dato - continua Olsson- sono molto fiducioso di vedere un grande interesse per l'acquisizione dei diritti televisivi di UEFA EURO 2008 che si giocheranno in Svizzera ed in Austria», (intervista disponibile sul sito web www.uefa.com).

⁹ Per un approfondimento sui diritti internet, sul *wireless 3G/UMTS*, sugli altri diritti di proprietà intellettuale nonché sul ruolo giocato dalla UEFA in tale ambito si rinvia alla decisione 2003/778/CE della Commissione del 23 luglio 2003 (pubblicata sul sito web www.medialaw.it/radiotv/comunitaria/2003778.htm (luglio 2003)). Sulla regolamentazione dell'UMTS Cfr. F. FUCITO *Il sistema di comunicazione mobile UMTS*, in *Il Denaro*, 22 agosto 2005.

¹⁰ Lo *streaming* su *internet*, ossia la trasmissione continua di immagini in movimento, non è ancora reso possibile a causa dell'attuale sviluppo tecnico di *internet* che non consente il mantenimento di uno standard qualitativo soddisfacente. A tal proposito la Commissione europea ha affermato «tale situazione è destinata a cambiare con il tempo per cui, nel prossimo futuro, si renderà certamente necessario un riesame del divieto di *streaming* su *internet* attualmente disposto dal Regolamento UEFA», (Decisione 23 luglio 2003 non pubblicata).

¹¹ Tale percentuale è individuata analiticamente sulla base di specifici criteri previsti dal Regolamento UEFA.

ad IVA, le prestazioni (cessione dei diritti di sfruttamento economico delle partite) devono soddisfare i requisiti (soggettivi ed oggettivi) di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

2. I profili IVA della cessione dei diritti radiotelevisivi all'UEFA

L'art. 1 della disciplina IVA¹² dispone che «l'imposta sul valore aggiunto si applica sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni».

Pertanto, un'operazione è soggetta ad IVA se sussistono tre (imprescindibili) requisiti:

- i) che sia posta in essere da un soggetto passivo di imposta (requisito soggettivo),
- ii) che abbia ad oggetto la cessione di beni o la prestazione di servizi (requisito soggettivo),
- iii) che soddisfi il requisito della territorialità.

Relativamente al requisito soggettivo il legislatore stabilisce che si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le operazioni costituite dalle società in nome collettivo, in accomandita semplice, dalle società per azioni e a responsabilità limitata (art. 4, co. 2, DPR 633/1972).

Le società sportive professionistiche rivestono la forma giuridica di società commerciali e perseguono il fine di lucro da quando il DL 20 settembre 1996, n.485 (Disposizioni urgenti per le società sportive professionistiche)¹³ ha abrogato l'art. 10, co. 2 della Legge 23 Marzo 1981, n.91, per cui queste ultime sono soggetti passivi di imposta.

Invece, per quanto riguarda il requisito oggettivo costituiscono prestazioni di servizi, se effettuate verso corrispettivi, «le cessioni, concessioni, licenze e simili relativi a diritti di autore nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relativi a diritti o beni similari ai precedenti» (art. 3, co. 2, DPR 633/1972).

Da quest'ultimo inciso della norma si evince che le cessioni dei

¹² DPR 26 Ottobre 1972, n. 633, *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*.

¹³ In Gazz.Uff. del 21 settembre 1996 n. 222. Per un commento si veda I. TRICOMI, *Con i primi interventi sul regime giuridico lo Sport si avvia a superare la Legge 91/1981*, in *Guida al Diritto*, 5 ottobre 1996, n.39,17-20.

diritti radiotelevisivi sono prestazioni di servizi in quanto cessioni simili al diritto d'autore.

Ciò trova conferma nella prassi, laddove l'amministrazione finanziaria afferma che «*alle cessioni, concessioni, licenze aventi ad oggetto diritti d'autore, sono da equipararsi, al fine di uniformare l'ordinamento interno a quello comunitario, le operazioni aventi per oggetto beni o diritti simili, ossia beni o diritti di carattere immateriale, tra i quali devono sicuramente ricomprendersi i diritti relativi alla ripresa e diffusione televisiva di eventi o di manifestazioni di varia natura, sia essa sportiva, culturale ed artistica*».¹⁴

Ora a distanza di qualche anno la stessa amministrazione finanziaria ha ribadito che sotto il profilo fiscale, la rinuncia allo sfruttamento dei diritti (audiovisivi e radiotecnici, dei media interattivi ed elettronici) effettuata a favore dell'UEFA, rappresenta una prestazione di servizi in quanto realizza una cessione di diritti simili al diritto di autore ai sensi dell'art. 3, co. 2 n. 2 del DPR 633/1972,¹⁵ pertanto anche il requisito oggettivo è soddisfatto in relazione alle prestazioni in parola.

2.1. Il problema della territorialità

Il terzo requisito (criterio di territorialità) rimane, invece, il punto controverso della disciplina per la natura delle prestazioni in esame.

Mentre, come visto, l'art. 1 del Dpr 633/1972 dispone che un'ope-

¹⁴ Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.98/E del 27 giugno 2000 sul trattamento tributario della cessione da parte della Società italiana autori e editori (di seguito SIAE) di diritti televisivi a società aventi sede in altro Stato membro; l'Amministrazione finanziaria in tal caso ha ritenuto che le prestazioni rese dalla SIAE alla emittente francese CANAL + non sono soggette ad IVA in Italia in quanto, ai sensi dell'art. 7, co. 4, lettere d) ed e), dette operazioni rese a soggetto passivo IVA domiciliato in uno Stato membro sono assoggettate ad imposta nello Stato di residenza o domicilio del committente.

¹⁵ Cfr. Risoluzione 174/E, 8 agosto 2003. Una società di calcio residente chiedeva all'amministrazione finanziaria quale fosse il corretto trattamento IVA della cessione dei diritti di trasmissione radiotelevisiva degli eventi sportivi all'UEFA ritenendo in tale fattispecie non integrati i presupposti di territorialità per assoggettare l'operazione al tributo. L'Agenzia delle entrate concludeva per l'esclusione della rilevanza ai fini IVA dell'operazione per carenza del requisito della territorialità, considerando quindi la prestazione utilizzata nel Paese (la Svizzera) dove ha sede l'organizzazione.

razione è soggetta all'imposta sul valore aggiunto quando è effettuata nel territorio dello Stato, l'art. 7 individua i criteri interpretativi¹⁶ in base ai quali un'operazione è considerata effettuata nel territorio dello Stato e quindi, in tale ambito, soggetta a tassazione.

Alcune tipologie di prestazioni di servizio, tra cui le cessioni di diritti radiotelevisivi (prestazioni come detto similari al diritto d'autore) se rese nei confronti di soggetti domiciliati o residenti in uno Stato membro, si considerano effettuate nel territorio dello Stato qualora il destinatario delle stesse sia un soggetto passivo di imposta nello Stato in cui ha il domicilio o la residenza (art. 7 co. 4, lett. e), DPR 633/1972).

Se invece esse sono rese (come nel caso in esame) nei confronti di soggetti non residenti in uno Stato membro le operazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato esclusivamente «*quando sono ivi utilizzate*» (art. 7, co.4, lett.f).

Il problema sorge in quanto il legislatore tributario non ha fornito una definizione di "luogo di utilizzo" delle prestazioni dando così luogo a dubbi circa l'esatta individuazione del criterio della territorialità in relazione alle prestazioni in parola.

Ne consegue che in prassi e in giurisprudenza vi sono incertezze sul significato da attribuire all'inciso "luogo di utilizzo" a seconda che si segua un criterio giuridico (è rilevante il luogo di acquisizione del diritto: residenza o domicilio del committente), economico (è rilevante il luogo di percezione dei profitti) o materiale (è rilevante il luogo di effettiva attuazione della prestazione).

Seguendo i primi due criteri (giuridico o economico) le prestazioni in oggetto non sarebbero da assoggettare ad IVA in quanto in entrambi i casi il "luogo di utilizzo" non coincide con il territorio dello Stato ai sensi dell'art. 7, co.1.

In tal senso l'amministrazione finanziaria, in risposta ad un interpello di una società di calcio che chiedeva chiarimenti proprio in merito al trattamento IVA dei proventi derivanti dalla cessione dei diritti televisivi all'UEFA, ha precisato che dette prestazioni non devono essere assoggettate ad IVA in quanto «*lo sfruttamento commerciale dei diritti televisivi si realizza al momento della vendita dei diritti da parte*

¹⁶ Per un approfondimento sui criteri interpretativi o criteri di collegamento S. ARNELLA *Criteri interpretativi in tema di territorialità delle prestazioni di servizio*, *Corriere Tributario*, n. 20, 21 maggio 2001, 147 ss.

dell'UEFA e, quindi, in Svizzera in cui la stessa ha sede».¹⁷

Pertanto, considerata la particolare natura dei predetti diritti, non appare ragionevole - secondo l'amministrazione - ipotizzare che il loro utilizzo avvenga negli Stati in cui il prodotto, o il servizio commercializzato dalle imprese che hanno acquistato i servizi dall'UEFA perviene al fruitore finale (telespettatore, acquirente dei gadget, etc).

In tal caso sarebbe impossibile per i club calcistici determinare, nell'ambito dei proventi loro attribuiti dall'UEFA, la percentuale riconducibile alla cessione dei diritti ad operatori italiani, anche in considerazione del fatto che i soggetti che acquistano i diritti spesso non sono gli utilizzatori dei diritti stessi, ma si comportano come intermediari, rivendendo i diritti medesimi ad altri operatori economici.

Dunque l'opinione è che "il luogo di utilizzo" dei diritti di sfruttamento economico delle partite, non possa essere determinato in base alle successive vicende giuridiche che interessano i diritti ceduti, ma vada piuttosto identificato con il luogo a partire dal quale avviene la rivendita dei medesimi diritti a cura dell'UEFA e che coincide con la sede legale della stessa organizzazione.¹⁸

In senso contrario, con riferimento al richiamato criterio materiale o geografico, la cessione sarebbe invece assoggettabile ad imposta se si manifestasse sul territorio dello Stato.

Tale criterio è stato ritenuto prevalente dalla Commissione Tributaria Regionale Emilia Romagna che, con sentenza 9 giugno 1999 n. 42, ha affermato che «la prestazione resa da un'impresa domiciliata in Italia a soggetti stranieri, in particolare extracomunitari è soggetta ad imposta soltanto se l'utilizzo sia avvenuto nel territorio dello Stato italiano» facendo pertanto coincidere il "luogo di utilizzo" con l'area geografica dove la prestazione viene effettuata.¹⁹

¹⁷ Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 8 agosto 2003, n.174/E, disponibile sul sito web www.finanzaefisco.it/agenziaentrate/cir_ris_2003/ris174-03.htm (2005).

¹⁸ In virtù di evidenti esigenze di certezza nell'inquadramento fiscale dell'operazione l'Amministrazione finanziaria con la citata Risoluzione n. 174/E ha escluso la rilevanza ai fini IVA della cessione dei diritti televisivi per carenza del requisito della territorialità, considerando quindi la prestazione realizzata in Svizzera ove ha sede l'organizzazione.

¹⁹Cfr. Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, sez. XXV, sentenza 9 giugno 1999 n. 42,(in banca dati de *Il Fisco*) secondo la quale le prestazioni pubblicitarie con applicazioni di scritte sulle autovetture di "Formula 1" sulle tute e sui caschi

In tal caso, la Commissione Tributaria Regionale si è conformata all'interpretazione fornita sul punto dalla Corte di Cassazione secondo la quale «*per luogo di utilizzazione deve intendersi quello in cui l'attività è concretamente esplicata e non quello in cui il committente realizza il risultato finale economico della prestazione*».²⁰

Le considerazioni fin qui effettuate confermano che la norma in materia di territorialità (art. 7 del DPR 633/1972), pur giocando un ruolo centrale nell'ambito della potestà impositiva dello Stato, dà ancora luogo ad incertezze interpretative.

Anche la normativa comunitaria non ha fornito criteri "guida" al riguardo, limitandosi ad affermare che gli Stati membri, per quanto riguarda le cessioni del diritto d'autore e ad altri diritti analoghi, possono considerare il luogo di prestazione dei servizi situato al di fuori della Comunità europea come se fosse situato all'interno del Paese, quando l'effettiva utilizzazione e l'effettivo impiego hanno luogo all'interno del Paese, evitando così fenomeni di doppia imposizione, di non imposizione, di distorsione di concorrenza.²¹

3. Conclusioni

I dubbi circa l'applicazione o meno dell'imposta sul valore aggiunto sulla cessione dei diritti radiotelevisivi delle partite di calcio all'UEFA derivano dalla mancanza di una definizione normativa di "luogo di utilizzo" delle prestazioni e dalla difformità di interpretazioni sul criterio della territorialità a seconda che si segua il criterio giuridico-economico o quello materiale.

del *team*, rientrano nelle operazioni regolate ai fini IVA secondo i criteri fissati nel primo periodo della lettera f) del DPR 636/1972 e sono soggette ad IVA solo se utilizzate nel territorio italiano. Nel caso in esame il luogo di utilizzo coincide con il luogo (circuiti automobilistici) dove il messaggio pubblicitario viene diffuso e con i mezzi con i quali vengono diffusi: l'autovettura, le tute, i caschi del team. (In senso difforme CTP di Ravenna, sentenza 31 maggio 1997 n.367 secondo la quale per luogo di utilizzo della prestazione si intende quello in cui si realizza il risultato economico della prestazione).

²⁰ Cass. civ. ,sez.I,13 dicembre 1996, n. 11141, in *Giust. civ.* 1996, 1735 ss.

²¹ Cfr. Art. 9, par. 3, della Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, in *GUCE* 13.6.1977 L 145.

Nel caso di specie, la prestazione è complessa in quanto ha ad oggetto la cessione di diritti simili al diritto d'autore ad un ente residente in un Paese extra UE senza che possa facilmente ricostruirsi la distribuzione sul territorio dei proventi derivanti dalla cessione a favore dei *club* sportivi.

Pertanto occorrerebbe un'indagine volta ad individuare il luogo in cui avviene "l'effettivo utilizzo" dei diritti di sfruttamento economico delle partite di calcio acquistati dall'UEFA.

Ma proprio per la particolare natura dei diritti in parola non può ritenersi che il loro "utilizzo" avvenga negli Stati in cui il "prodotto" perviene al fruitore finale (telespettatore o radioascoltatore) anche perché tale verifica sarebbe complicata per le singole società calcistiche che, stipulando l'accordo con l'UEFA, non gestiscono i successivi "passaggi" dei diritti.

Quindi è opportuno ritenere che lo sfruttamento commerciale dei diritti radiotelevisivi si realizza, esclusivamente, nel momento della rivendita dei diritti a cura dell'UEFA.²²

Infatti, per evidenti motivi di certezza giuridica, il luogo di utilizzo dei diritti di sfruttamento economico delle partite non può essere determinato in base alle successive vicende giuridiche che interessano i diritti ceduti dovendo, al contrario, identificarsi con il luogo a partire da quale avviene la rivendita dei medesimi diritti a cura dell'UEFA e quindi con il luogo di residenza (Svizzera) dell'organizzazione stessa.

²² Cfr. Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate, 8 agosto 2003, n. 174/E, cit.