

Sentenza del 02/04/2025 n. 8724 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate - Direzione regionale della Lombardia notificava, in data 12 dicembre 2011, alla società F.C. I. Spa (d'ora innanzi: Inter) gli avvisi di accertamento n. (-----) (anno d'imposta 2005) e n. (-----) (anno d'imposta 2006), entrambi relativi ad IRES ed IRAP.

In particolare, con l'avviso di accertamento n. (-----) l'Ufficio contestava, per l'anno 2005: a) con il rilievo n. 1), rubricato "componenti positivi di reddito non dichiarati in violazione dell' art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997 ", che la società non aveva assoggettato ad IRAP le plusvalenze derivanti dalla cessione dei diritti pluriennali alle prestazioni sportive dei calciatori; b) con il rilievo n. 2), rubricato "costi non deducibili, in violazione dell' art. 5 , comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997 ", ai fini IRAP ed IRES, che la società aveva dedotto gli oneri sostenuti per servizi di intermediazione prestati dai procuratori sportivi per prestazioni effettuate nei confronti dei calciatori stessi.

Conseguentemente, l'Ufficio accertava, ai fini IRES, una perdita rideterminata in Euro 41.646.770,00, a fronte di quella dichiarata di Euro 42.925.145,00; ai fini IRAP, veniva accertato il valore della produzione netta in Euro 114.736.840,00 a fronte del valore dichiarato di Euro 103.788.157,00, da cui scaturiva una maggiore imposta pari ad Euro 465.319,00.

Con l'avviso di accertamento n. (omissi), relativo all'anno 2006, l'Ufficio contestava i medesimi rilievi relativi all'anno 2005, accertando ai fini IRES una perdita rideterminata in Euro 13.138.366,00 a fronte di quella dichiarata pari ad Euro 48.674.296,00, ed ai fini IRAP un valore della produzione netta di Euro 130.068.516,00, a fronte del valore dichiarato di Euro 103.677.832,00, da cui scaturiva una maggiore imposta pari ad Euro 1.121.604,00.

2. La società contribuente impugnava, con distinti ricorsi, i suddetti avvisi di accertamento dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano la quale, con sentenza n. 2494/43/2014, depositata il 12 marzo 2014, accoglieva il ricorso (n. 1631/2012 R.G.R.) relativo all'avviso di accertamento n. (-----), compensando le spese di lite; con sentenza n. 2495/43/2014, depositata in pari data, accoglieva il ricorso (n. 1632/2012 R.G.R.) relativo all'avviso di accertamento n. (-----), compensando le spese di lite.

3. Interposti separati gravami dall'Agenzia delle Entrate, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 3625/45/2015, pronunciata il 6 luglio 2015 e depositata in segreteria il 19 agosto 2015, previa riunione dei giudizi accoglieva gli appelli dell'Ufficio e

rigettava i ricorsi originari proposti dall'Inter, condannando quest'ultima alla rifusione delle spese di lite.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione la F.C. I. Spa, sulla base di quattro motivi (ricorso notificato il 22 febbraio 2016).

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso

5. Con decreto del 16 luglio 2014 è stata quindi fissata la discussione del ricorso dinanzi a questa sezione per l'udienza pubblica del 29 novembre 2024.

La società ricorrente ha depositato memoria.

A detta udienza sono comparsi i procuratori delle parti, che hanno concluso come da verbale in atti.

È intervenuto il Pubblico Ministero, in persona del sost. proc. gen. dott. Fulvio Troncone, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione 1. In via preliminare, deve essere esaminata l'eccezione di inammissibilità del ricorso, sollevata dalla difesa erariale.

Tale eccezione è infondata. Con il ricorso in esame, infatti, la ricorrente non chiede una rivalutazione del giudizio di fatto operato dalla C.T.R., né chiede di operare una valutazione alternativa rispetto a quella effettuata dalla Corte regionale, in quanto vengono denunciati specifici vizi di violazione di legge, con riferimento alla determinazione della base imponibile IRAP, ed alla deducibilità di specifici costi riguardanti i servizi di intermediazione dei procuratori sportivi.

2. Venendo quindi ad esaminare il merito del ricorso, con il primo motivo la F.C. I. Spa deduce violazione dell' art. 5 , comma 1, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 , in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), c.p.c.

Rileva, in particolare, che, nel caso di cessione del contratto intercorso con calciatori, non si verifica lo smobilizzo di un bene, in quanto non vi è una cessione di beni, essendo, l'oggetto dello scambio, costituito da un contratto di lavoro; conseguentemente, non si realizzerebbe una plusvalenza ordinaria tassabile ai fini IRAP, in quanto le somme percepite dalle società di calcio all'esito e per effetto della cessione del contratto di lavoro sportivo andrebbero iscritte, in ottemperanza alle regole sancite dalla Federazione Italiana Giuoco Calcio, tra i proventi straordinari di cui alla voce E20 del conto economico, e pertanto non sarebbero tassabili ai fini IRAP, non essendo richiamate dall' art. 5 , comma 1, D.Lgs. n. 446/1997 .

Il motivo è infondato.

È noto che, con la legge 23 marzo 1981, n. 91 , è stato abolito il c.d. "vincolo sportivo", che si configurava, per la società di calcio, quale diritto esclusivo all'utilizzo dell'atleta, alienabile a terzi, distinto e separato rispetto al rapporto di lavoro formalizzato con l'ingaggio. Il vincolo sportivo

rappresentava, pertanto, il bene ceduto in occasione del trasferimento di un giocatore da una società ad un'altra, e quindi era considerato bene strumentale autonomo a fini tributari.

Con l'emanazione della legge 18 novembre 1996, n. 586 , che ha recepito in Italia gli effetti della nota sentenza Bosman (Corte di Giustizia UE, sent. 15 ottobre 1995, causa C-415/93), i club di appartenenza dei calciatori professionisti giunti alla scadenza del contratto non avevano più diritto a percepire somme da parte della società calcistica che procedeva ad ingaggiare l'atleta.

Nel caso invece di cessioni di calciatori nel corso del rapporto (e quindi prima della scadenza del contratto), viene seguita la seguente procedura di trasferimento:

a) calciatore, società di provenienza e società di destinazione devono redigere per iscritto, a pena di nullità, un accordo di cessione di contratto, denominato "variazione di tesseramento per calciatori professionisti"; b) società di provenienza e società di destinazione redigono e allegano un documento in bollo, nel quale evidenziano importo e modalità del prezzo di cessione dovuto dalla seconda alla prima; c) società di destinazione e calciatore redigono, infine, un altro modulo federale, con il quale concordano la misura del compenso al calciatore, quello da questo dovuto al suo procuratore, la scadenza del rapporto contrattuale, ed altre clausole accessorie.

Trattasi, all'evidenza, di una operazione economica rientrante nello schema della cessione del contratto, in quanto la società di provenienza cede alla nuova società, con il consenso del giocatore, la propria posizione contrattuale (e, in particolare, il diritto alle prestazioni sportive dell'atleta), secondo lo schema tipico di cui all' art. 1406 c.c.

Come già affermato da questa Corte, l'oggetto del contratto tra le società sportiva e l'atleta è il diritto alla prestazione sportiva esclusiva, per la durata del contratto stesso (da ultimo, Cass. 26 febbraio 2024, n. 5068 ; Cass. 12 gennaio 2023, n. 661).

Con la cessione del giocatore la società cessionaria acquista, con il consenso dell'atleta ceduto, proprio il diritto oggetto del contratto, e succede in tutti gli obblighi ed i diritti connessi, fermo restando che la società acquirente potrà, in base agli accordi con l'atleta, continuare il rapporto contrattuale alle medesime condizioni, ovvero regolarlo diversamente.

Questa interpretazione, peraltro, è confermata anche dal tenore letterale dell' art. 5 della L. n. 91/1981 , che definisce proprio "cessione del contratto" il trasferimento di un atleta da una società ad un'altra.

Ne consegue che oggetto della cessione è il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta, che è senz'altro un bene da inquadrarsi tra i beni immateriali strumentali ammortizzabili ai sensi dell' art. 68 , comma 2, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi), suscettibili, come tali, di produrre plusvalenze o minusvalenze, rilevanti ai fini IRES ed IRAP, ai sensi degli artt. 56 del D.P.R. n. 917/1986 e 5, comma 1, e 11, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997 . Non è privo di rilievo, invero, il fatto che il diritto all'utilizzo esclusivo delle prestazioni di un atleta sia un bene dotato di una autonoma utilità economica, come tale suscettibile di negoziazione diretta tra società e qualificabile come bene immateriale strumentale. È stato quindi affermato che "la cessione di calciatori da una società calcistica ad

un'altra nel corso del rapporto (e quindi prima della scadenza del contratto) è un'operazione economica rientrante nello schema della cessione del contratto, avente ad oggetto la cessione del diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione dell'atleta, che è un bene inquadrabile tra i beni immateriali

strumentali ammortizzabili, ai sensi dell' art. 68 , comma 2, T.U.I.R , suscettibili, come tali, di produrre plusvalenze o minusvalenze, rilevanti ai fini IRES ed IRAP" (Cass. n. 661/2023 ; in senso analogo si vedano Cass. 25 gennaio 2023, n. 2376 ; Cass. 25 gennaio 2019, n. 2144).

Non è invece condivisibile la tesi per la quale il corrispettivo della cessione in questione dovrebbe essere considerato quale "provento straordinario", iscrivibile nel conto economico alla voce E20, e dunque escluso dal calcolo della base imponibile IRAP. La plusvalenza in esame, infatti, riguarda, come detto, un bene strumentale immateriale (il diritto all'utilizzo delle prestazioni sportive dell'atleta), trattandosi di bene che rientra nell'oggetto sociale dell'utilizzatrice (lo svolgimento e l'offerta al pubblico di spettacoli sportivi). Conseguentemente, i proventi derivanti dalla cessione di tale bene strumentale devono essere considerati come componenti ordinari di reddito, e pertanto concorrono a formare la base imponibile ai fini IRAP.

3. Il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso riguardano la questione della deducibilità dei costi corrisposti dall'Inter ai procuratori sportivi.

3.1. Con il secondo motivo di ricorso la società contribuente deduce violazione dell'art. 132, comma 1, num. 4), c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 5), dello stesso codice.

Rileva, in particolare, che, con riferimento alla questione relativa alla seconda ripresa a tassazione (costi sostenuti per spese di intermediazione corrisposte a procuratori sportivi), la motivazione della sentenza impugnata sia da considerare meramente apparente, per essere, rispetto alle evidenze cartolari, "irriducibilmente contraddittoria" e "manifestamente fallace".

3.2 Con il terzo motivo di ricorso si eccepisce violazione e falsa applicazione dell' art. 39 , comma 1, lett. c) e d), del D.P.R. n. 600/1973 , nonché degli artt. 2697 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 3), c.p.c.

Deduce, in particolare, la ricorrente che le riprese fiscali operate dall'Amministrazione, con riferimento ai costi per intermediazione finanziaria dei procuratori sportivi, sono state ritenute valide e legittime all'esito di un procedimento sostanzialmente induttivo, presumendo delle violazioni di legge "sulla scorta non di elementi fattuali logicamente e storicamente interconnessi, ma di una serie di petizioni di principio (inerenti alla documentazione, che l'Inter, ad avviso del Giudice, non avrebbe offerto)".

3.3. Con il quarto motivo, infine, la ricorrente eccepisce violazione dell' art. 51 , commi 1 e 3, e 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986 , nonché dell' art. 1988 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, num. 4), c.p.c.

Rileva, in particolare, che le spese sostenute dall'Inter si riferivano ad una serie di prestazioni che erano state richieste nell'interesse datoriale, e cioè di un imprenditore che organizza eventi

agonistici dopo essersi assicurato le prestazioni degli atleti, e non potevano quindi essere considerate fringe benefits nell'interesse degli atleti.

4. Il secondo motivo è fondato.

Ricorre il vizio di mancanza di motivazione, o di motivazione apparente della sentenza, allorquando il giudice di merito ometta di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento, ovvero li indichi senza un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento, restando il sindacato di legittimità sulla motivazione circoscritto alla sola verifica della violazione del minimo costituzionale richiesto dall' art. 111 , comma 6, Cost. (da ultimo, Cass. 15 novembre 2022, n. 33649 ; Cass. 7 aprile 2017, n. 9105).

In particolare, la motivazione è solo apparente - e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo - quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. 9 settembre 2022, n. 26618).

La motivazione della sentenza impugnata, in parte qua è assolutamente carente, limitandosi a dire (riformando la decisione di primo grado), in maniera del tutto apodittica, che "la prova della deducibilità del costo doveva essere fornita dalla società sportiva, in fase pre-contenziosa. Il costo deve essere provato dal soggetto che lo porta a detrazione. Questo comportamento sarebbe stato in sintonia con quanto stabilisce l' art. 109 del TUIR ".

Invero, sul punto la C.T.R. omette qualunque valutazione circa la tipologia dei contratti di mandato, l'individuazione del soggetto conferente il mandato (se si tratti, cioè, del calciatore, o della stessa società), il titolare dell'interesse soddisfatto dal conferimento del mandato (se quindi si tratti di un'attività svolta nell'interesse della società o interesse del calciatore), e ciò, essenzialmente, ai fini della valutazione di inerenza del costo in questione ex art. 109 , comma 5, D.P.R. n. 917/1986 .

La motivazione della sentenza appare, pertanto, con riferimento alla questione della deducibilità dei costi relativi ai compensi corrisposti ai procuratori sportivi, assolutamente carente.

5. Dalla fondatezza del motivo in questione discende l'assorbimento del terzo e del quarto motivo.

6. La sentenza impugnata deve quindi essere cassata, con riferimento al motivo accolto, con rinvio, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso; rigetta il primo motivo e dichiara assorbiti ed il terzo ed il quarto motivo.

Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, per nuovo giudizio, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, la quale provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 29 novembre 2024.

Depositata in Cancelleria il 2 aprile 2025.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza