



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Oggetto

FEDERICO SORRENTINO - Presidente -
MICHELE CATALDI - Consigliere -
MARIA LUISA DE ROSA - Consigliere -
VALENTINO LENOCI - Consigliere -
FRANCESCO CORTESI - Rel. Consigliere -

RIMBORSO IRAP

Ud. 09/01/2023 – CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso n.r.g. 25430/2015, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *p.t.*, legale rappresentante, domiciliata in Roma, VIA DEI PORTOGHESI, N. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende

- ricorrente -

contro

(omissis)

. in persona del legale rapp.te *pro*

tempore

(omissis)

in persona del legale rapp.te *pro tempore* Vigilante (omissis)

rappresentate e difese, per procura a margine del controricorso,



dall'Avv. (omissis) domiciliate presso la (omissis)

- controricorrenti -

avverso la sentenza n. 869/24/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DELLA PUGLIA – SEZIONE STACCATA DI LECCE, depositata il 22/04/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9 gennaio 2023 dal consigliere dott. Francesco Cortesi.

Rilevato che:

1. La società sportiva (omissis) impugnò il silenzio-rifiuto opposto dall'amministrazione finanziaria alla sua istanza di rimborso di somme versate a titolo di Irap negli anni 2003 e 2004.

A fondamento dell'istanza, la società aveva sostenuto di aver provveduto al versamento dell'imposta in relazione ad operazioni di cessione dei diritti alla prestazione di calciatori, sull'erroneo presupposto che queste generassero plusvalenze soggette a tassazione, mentre, in realtà, dette operazioni comportavano unicamente la risoluzione del contratto originario con il calciatore, cui aveva fatto seguito la conclusione di un nuovo contratto con una diversa società.

2. La CTP di Lecce accolse il ricorso con sentenza che, successivamente impugnata dall'Amministrazione, venne confermata dalla CTR della Puglia.

Nel condividere le argomentazioni poste a fondamento della prima pronuncia, i giudici d'appello rilevarono anzitutto che la l. 23 marzo 1981, n. 91, con la quale era stato abolito il cd. vincolo sportivo, e la l. 18 novembre 1986, n. 586, per effetto della quale l'acquisto di uno sportivo professionista alla scadenza naturale del contratto non comporta alcun corrispettivo a favore della società alla quale il predetto era legato, avevano delineato un sistema in base al quale la



cessione del diritto alle prestazioni professionali dei calciatori che si realizza prima della scadenza naturale del contratto determina la semplice risoluzione di quest'ultimo, cui segue la conclusione di un nuovo contratto con altra società.

Così ricostruiti i termini dell'operazione negoziale, la CTR ritenne che il corrispettivo versato alla società contribuente da quella subentrata nel rapporto con i calciatori trasferiti non avesse causa in una cessione di beni strumentali – così da generare un debito di imposta – ma nell'accordo fra le due società per la risoluzione anticipata, da parte del calciatore, del contratto avente ad oggetto le prestazioni sportive.

3. Detta sentenza è stata impugnata dall'Agenzia delle entrate con ricorso per cassazione affidato a tre motivi. Resistono con controricorso l'

(omissis)

cessionaria del credito in contestazione, le quali hanno depositato memoria in prossimità dell'udienza.

Considerato che:

1. Con il primo motivo l'amministrazione ricorrente denuncia violazione degli artt. 112 cod. proc. civ., 2697 cod. civ. e 38 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nonché nullità della sentenza, dolendosi del fatto che la CTR ha omesso di pronunziarsi sul proprio motivo di gravame con il quale deduceva l'inammissibilità dell'istanza di rimborso per assenza di prova in ordine alla sussistenza dei relativi presupposti.

2. Con il secondo motivo la ricorrente denuncia violazione degli artt. 3, 4, 5 e 16 della l. n. 91/1981, nonché 2, 4, 5 e 11 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

In tal senso, evidenzia in premessa che la disciplina del contratto di lavoro dell'atleta professionista, come tracciata dall'art. 4 della l. n. 91/1981, è assimilabile a quella del rapporto di lavoro subordinato,



trovando in particolare la sua funzione tipica nello scambio fra prestazione sportiva e corrispettivo. La richiamata normativa speciale, peraltro, agevola la mobilità degli atleti da una società all'altra, consentendone il trasferimento – con il loro consenso e nel rispetto delle modalità fissate dalle singole federazioni sportive nazionali – anche prima della scadenza del termine stabilito.

Su tale base, assume che l'operazione di cessione dell'atleta professionista dev'essere ricondotta allo schema tipico della cessione del contratto, di cui all'art. 1406 cod. civ., poiché la società acquirente subentra alla precedente, con il consenso del professionista, in tutti gli obblighi e i diritti connessi.

In tal senso, osserva ancora, il fatto che possano intervenire modifiche di alcuni elementi del rapporto non vale a far ritenere sussistente un'ipotesi di novazione della precedente obbligazione, come conferma il fatto che l'art. 5 della l. n. 91/1981, nel prevedere «la successione di contratto a termine fra gli stessi soggetti», afferma che in essa «le parti, rinnovando il consenso, vale a dire stipulando un nuovo accordo, possono ristabilire la scadenza del rapporto contrattuale già fra loro in essere»; tale tesi, peraltro, l'Amministrazione corrobora con richiamo al parere del Consiglio di Stato n. 2585 del 2012, nel quale è stata ritenuta la rilevanza dei trasferimenti in questione ai fini Irap sul presupposto che si tratti di cessioni del contratto di utilizzo di prestazioni sportive, dotati di autonoma utilità economica e perciò idonei a generare plusvalenze.

3. Il terzo motivo, infine, deduce nullità della sentenza in relazione agli artt. 112 e 132 cod. proc. civ.

La ricorrente si duole dell'omesso esame, da parte della CTR, delle eccezioni contabili da lei formulate nell'atto di appello, volte, in particolare, ad evidenziare la centralità della voce "diritti pluriennali alle prestazioni dei calciatori" nell'ambito dell'attivo patrimoniale di



una società, allocata in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali, e idonea a produrre effetti positivi anche in esercizi successivi a quelli in cui i relativi costi sono stati sostenuti.

4. Il secondo motivo riveste carattere di priorità logica e va esaminato con precedenza.

Esso è fondato e merita accoglimento.

4.1. La questione controversa nel presente giudizio è se il trasferimento del diritto di una società sportiva a godere della prestazione professionale di un atleta – nel caso di specie, un calciatore – attenga ad un bene strumentale dell'impresa, cosicché, ove il corrispettivo percepito generi una plusvalenza, quest'ultima sia rilevante ai fini Irap.

4.2. Prima dell'entrata in vigore della legge n. 91/1981, lo sportivo professionista era legato alla società sportiva dal contratto di prestazione e dal cd. vincolo sportivo, che costituiva un rapporto autonomo e distinto, in base al quale la società acquisiva il diritto di utilizzare le prestazioni dell'atleta per l'intera durata della sua carriera, salva la possibilità di alienare tale diritto a terzi.

La disciplina del rapporto è poi stata interamente ridisegnata dalla menzionata legge, che, all'art. 3, qualifica la prestazione a titolo oneroso dell'atleta come "oggetto di contratto di lavoro subordinato", regolandone di seguito il contenuto e, all'art. 5, secondo comma, consente che tale contratto sia ceduto a titolo oneroso, prima della sua scadenza, da una società sportiva ad un'altra, con il consenso dell'altra parte e nel rispetto delle previsioni stabilite dalle federazioni sportive nazionali.

In tale tessuto normativo si inserisce, poi, l'art. 11, comma 3, del d.lgs. n. 446/1997, all'epoca vigente, a mente del quale «ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli articoli 5, 6 e 7 concorrono [...] in ogni caso, le plusvalenze e le minusvalenze relative



a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda».

4.3. Secondo la prospettazione della contribuente, condivisa dai giudici di merito ai fini d'imposta che qui occupa, siffatta operazione non sarebbe tuttavia sussumibile sotto lo schema della cessione del contratto; il trasferimento della prestazione sportiva prima della naturale scadenza del rapporto darebbe invece vita ad un più articolato meccanismo, dapprima attraverso la risoluzione anticipata dell'originario contratto fra l'atleta e la società, quindi con la conclusione di un diverso contratto fra il medesimo e la nuova società sportiva. Pertanto, l'eventuale corrispettivo versato da quest'ultima troverebbe la sua causa nell'attribuzione alla stessa del diritto a contrarre con l'atleta in seguito alla risoluzione anticipata del rapporto con la società cedente.

4.4. Quest'ultima impostazione non può essere condivisa.

4.4.1. In primo luogo, l'affermazione del fatto che, nella specie, ricorrerebbero dapprima la risoluzione anticipata del contratto in essere e, di seguito, la conclusione di un diverso contratto previo pagamento, da parte della nuova società, di una somma corrispondente al "valore del diritto a contrarre", varrebbe a negare la sussistenza di una cessione del contratto nel senso espressamente richiesto dall'art. 5, secondo comma, della l. n. 91/1981, posto che, così argomentando, non potrebbe essere trasferito il precedente rapporto, ormai risolto.

4.4.2. Quanto, poi, al fatto che il nuovo rapporto possa essere diversamente regolato, ad esempio in termini di corrispettivo o di durata, si tratta di circostanza non significativa di una novazione, e come tale idonea a precludere la riconducibilità della fattispecie allo schema della cessione del contratto.



Com'è stato autorevolmente osservato in dottrina, infatti, le modifiche al contenuto del rapporto sono pur sempre compatibili con l'intento dei contraenti di mantenere il rapporto originario, ove ciò appaia conforme agli interessi delle parti del negozio di cessione.

In questo senso, il trasferimento di un atleta da una società a un'altra costituisce certamente un'operazione economica a carattere unitario, della quale si potrebbe predicare un frazionamento solo ove ciò fosse funzionale al soddisfacimento di interessi meritevoli di tutela; ma tali non sono quelli che emergono nella specie, poiché la scomposizione della vicenda traslativa appare giustificata unicamente dall'intento di evitare il pagamento di un'imposta.

4.4.3. Ancora, la tesi adottata dai giudici d'appello rende priva di valore la prescrizione del consenso del ceduto al trasferimento, che non avrebbe ragion d'essere laddove egli dovesse soltanto accettare la risoluzione anticipata del contratto con la società di provenienza; e pure il versamento a quest'ultima di un corrispettivo da parte della nuova società sarebbe, in sé considerato, privo di causa.

4.4.4. Infine, non è privo di rilievo 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 fra società e qualificabile come bene immateriale strumentale all'esercizio dell'impresa; in tal senso, peraltro, si è espresso il Consiglio di Stato con il parere n. 5285 del 2012, richiamato dalla ricorrente, in termini poi sostanzialmente condivisi – seppure a fini parzialmente diversi da quello che qui occupa – dalla giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 2144/2019; Cass. n. 345/2019; Cass. n. 24588/2015).

5. Si deve quindi affermare il seguente principio di diritto: «Il trasferimento di un atleta professionista da una società sportiva ad un'altra, laddove disposto dietro corrispettivo prima della scadenza



naturale del rapporto contrattuale in corso, è riconducibile allo schema della cessione del contratto nei termini previsti dall'art. 5, secondo comma, della l. n. 91/1981; esso, pertanto, dal punto di vista fiscale rappresenta un'operazione equiparabile alla cessione di un bene immateriale, suscettibile di generare una plusvalenza e, dunque, soggetta ad Irap».

6. La fondatezza del secondo motivo rende superfluo l'esame dei restanti, che vanno così dichiarati assorbiti, e comporta l'accoglimento del ricorso.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito con il rigetto dell'originario ricorso della società contribuente.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano in dispositivo. La peculiarità della questione, già oggetto di dibattito fra gli interpreti, costituisce valida ragione di compensazione delle spese dei gradi di merito.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso in relazione al secondo motivo, assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della società contribuente. Condanna le controricorrenti, in solido fra loro, al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, che liquida, a favore dell'Agenzia delle Entrate, in € 6.000,00 oltre spese prenotate a debito. Compensa le spese dei gradi di merito.

Così deciso in Roma, il 9 gennaio 2023.

Il Presidente
Federico Sorrentino

