

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Ordinanza 25 gennaio 2019, n. 2144

Integrale

Irpeg - Irap - Accertamento - Società sportiva - Trasferimento di un calciatore - Conto economico - Imputazione come plusvalenza ordinaria

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CRUCITTI Roberta - Presidente

Dott. GUIDA Riccardo - Consigliere

Dott. D'ORAZIO Luigi - rel. Consigliere

Dott. FRACANZANI Marcello - Consigliere

Dott. MIGLIO Francesca - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26782/2011 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. (OMISSIS), come da procura speciale in calce al controricorso, elettivamente domiciliata presso il suo studio in (OMISSIS);

- controricorrente - ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 102/50/2010, depositata il 1 settembre 2010.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12 luglio 2018 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RITENUTO IN FATTO

1. L'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento nei confronti della (OMISSIS) s.p.a., con riferimento all'anno 2002, rettificando il valore della produzione ai fini Irap, elevandolo da Euro 54.609.996,00 ad Euro 117.895.956,00, riprendendo a tassazione plusvalenze non dichiarate per Euro 72.803.000,00, ed accertando, ai fini Irpeg ed Irap, la esposizione in dichiarazione di minusvalenze non deducibili per Euro 13.093,00. Le plusvalenze derivavano dalla cessione dei contratti relativi alle prestazioni sportive dei calciatori della società, costituenti oggetto della gestione ordinaria delle società sportive, con recupero dell'imponibile ai fini Irap, ai sensi del Decreto Legislativo 446 del 1997, articolo 11, comma 3, non potendosi condividere la contabilizzazione in bilancio nella voce del conto economico E 20 tra i proventi e gli oneri straordinari. Trattavasi, invece, di cessione del contratto avente ad oggetto il diritto alla prestazione esclusiva del calciatore per la durata del contratto. Quanto alle minusvalenze il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 66, all'epoca vigente, consentiva la deducibilità delle stesse solo se "realizzate" ai sensi dell'articolo 54, quindi mediante "cessione a titolo oneroso", mentre nella specie le stesse derivavano dalla cessione senza corrispettivo di alcuni contratti relativi a prestazioni sportive di altri calciatori.
2. La Commissione tributaria provinciale accoglieva il ricorso.
3. La Commissione tributaria regionale accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate in relazione alle plusvalenze, in quanto il contratto tra le due società sportive aveva ad oggetto il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione sportiva del calciatore. Tale diritto era qualificato come immobilizzazione immateriale, iscritto nell'attivo dello stato patrimoniale, quale bene ammortizzabile. Rigettava, invece, l'impugnazione relativa alle minusvalenze in quanto vi era stato, comunque, un contratto a titolo oneroso, in quanto la cessionaria seppure non corrispondeva alcuna alla cedente, era onerata degli oneri per il compenso dell'atleta a carico della cedente, che se ne liberava. Veniva accolta la domanda della società di annullamento delle sanzioni, avendo la stessa seguito le indicazioni della Federazione Italiana Gioco Calcio.
4. Proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate.
5. Resisteva con controricorso la società, proponendo ricorso incidentale.
6. Resisteva con controricorso al ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con un unico motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate deduce "in relazione all'articolo 360 c.p.c., numero 3, violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6, comma 2", in quanto non sussistono i presupposti per l'applicazione del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6, comma 2, non ravvisandosi l'ipotesi della incertezza obiettiva della normativa in materia.
2. Con un unico motivo di ricorso incidentale la società si duole della "violazione e falsa applicazione - a norma dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (in tema...di violazione e falsa applicazione di norme di diritto) e n. 5 (in tema di contraddittoria motivazione), - del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, commi 3 e 4,...in combinato disposto alla L. n. 91 del 1981, articolo 3, comma 1, articolo 4, comma 1, e articolo 5, commi 1 e 2, ". In particolare, la società deduce che nella specie non v'è stato il trasferimento di un bene o diritto reale, idoneo ad ingenerare plusvalenza, né la cessione di un autonomo diritto di esclusiva. I beni immateriali presuppongono, poi, un contenuto di realtà e di assolutezza, non rinvenibile nella specie, né la cessione del contratto attiene alla gestione "ordinaria" delle società sportive.
3. I due motivi, relativi al ricorso principale ed a quello incidentale, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di connessione, sono entrambi infondati.
 - 3.1. Anzitutto, si rileva l'ammissibilità del ricorso principale in quanto tempestivamente notificato, prima del decorso del termine lungo di cui all'articolo 327 c.p.c..

Infatti, la sentenza della Commissione regionale è stata pubblicata l'1-9-2010, sicché il termine ha iniziato a decorrere a seguito della sospensione feriale dall'1-8-2010 al 15-9-2010, in data 16-9-2010.

Va, poi, applicata la seconda sospensione feriale dei termini dall'1-9-2011 al 15-9-2011. Vanno aggiunti, poi, un mese e 16 giorni, a decorrere dal 16-9-2011. Il 30 ottobre era Domenica, sicché il termine lungo scadeva proprio il 31-10-2011, data in cui è stato spedito il ricorso per cassazione.
 - 3.2. Quanto al merito, risulta preliminare l'esame sulla natura di plusvalenza, rilevante ai fini Irap, dei corrispettivi ricevuti dalla società sportiva per la cessione del contratto dei calciatori.
 - 3.3. Prima della L. n. 91 del 1981, l'atleta professionista era legato alla società sportiva, oltre che dal contratto di prestazione sportiva, anche dal "vincolo sportivo", che costituiva un rapporto autonomo e distinto, in base al quale la società acquisiva il diritto, esclusivo ed alienabile a terzi, all'utilizzo dell'atleta per l'intera durata della sua carriera sportiva.

all'utilizzo dell'atleta per l'intera durata della sua carriera sportiva.

3.4. La L. 91 del 1981 ha regolamentato in modo diverso la materia, prevedendo, all'articolo 3, che "la prestazione a titolo oneroso dell'atleta costituisce oggetto di contratto di lavoro subordinato regolato dalle norme contenute nella presente legge". L'articolo suddetto disciplina il rapporto di prestazione sportiva a titolo oneroso, che si costituisce mediante assunzione diretta e con la stipulazione di un contratto in forma scritta tra lo sportivo e la società destinataria delle prestazioni sportive.

L'articolo 5, comma 2, prevede poi che "è ammessa 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".

3.5. Il Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 3, all'epoca vigente, dispone che "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. La Federazione Italiana Gioco Calcio (FIGC), nell'interpretare la L. n. 91 del 1981, articolo 5, comma 2, ha ritenuto che tale fattispecie si configurasse come una commissione di tre atti distinti: l'accordo tra le due società sportive e l'atleta per il trasferimento di questi; l'accordo tra le due società per la risoluzione anticipata del contratto di prestazione sportiva in essere; la stipulazione di un nuovo contratto tra l'atleta e la nuova società. Il corrispettivo versato dalla cessionaria, quindi, non ha come causa la cessione del contratto esistente, ma solo la sua anticipata cessazione. Il diritto a concludere un nuovo contratto, per quanto bene immateriale, non rientra tra quelli strumentali all'esercizio dell'attività sportiva. In assenza della stipulazione del nuovo contratto, questo diritto "non è suscettibile di alcuna autonoma funzione produttiva", sicché le somme pattuite non costituiscono plusvalenze relative a beni strumentali.

4.1. L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione 213 del 19-12-2001, ha, invece, optato per la diversa tesi della sussistenza della plusvalenza, in quanto trattasi di cessione del contratto, come del resto espressamente previsto dalla L. n. 91 del 1981, articolo 5, comma 2. Oggetto del contratto è il diritto alla prestazione sportiva esclusiva per la durata del contratto stesso dietro corrispettivo. Il diritto all'utilizzo esclusivo deve essere considerato un bene immateriale strumentale. Trattasi di una immobilizzazione, in quanto non esaurisce la propria utilità in un solo esercizio, ma manifesta i suoi benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi, assimilabile ai beni immateriali, ammortizzabile ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 68. Pertanto, il compenso derivante dalla cessione del bene immateriale strumentale genera plusvalenza o minusvalenza. Il trasferimento di un calciatore rientra poi nella gestione ordinaria "accessoria" di una società sportiva. Nel conto economico di cui all'articolo 2425 c.c. le plusvalenze vanno, quindi, indicate alla voce A n. 5 "altri ricavi e proventi", non come proventi straordinari di cui alla voce del conto economico E 20. Il compenso va, allora, iscritto tra le immobilizzazioni materiali dello stato patrimoniale, alla voce BI 7.

5. La seconda tesi, sostenuta dalla Agenzia delle entrate, è stata ritenuta corretta dal Consiglio di Stato, nel parere n. 5285/2012 dell'11-12-2012, per il quale il contratto di lavoro degli atleti professionisti rappresenta un bene dotato di una autonoma utilità economica, sicché è suscettibile di negoziazione, in quanto le prestazioni sportive oggetto del contratto possono essere sfruttate anche da altre società sportive.

6. La giurisprudenza di legittimità (Cass. Civ., 2 dicembre 2015, n. 24588) ha sostanzialmente riconosciuto la validità della interpretazione normativa fornita dal Consiglio di Stato, eliminando l'applicazione delle sanzioni, per condotte del contribuente anteriori all'11-12-2012, data di pubblicazione del parere del Consiglio di Stato, che ha eliminato i dubbi al riguardo.

Si è affermato, quindi, che, in tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'incertezza normativa oggettiva che costituisce causa di esenzione dalla responsabilità amministrativa tributaria, non sussiste in caso di divergenza tra l'indirizzo interpretativo seguito dall'Amministrazione finanziaria e le indicazioni fornite dall'associazione di categoria del contribuente, essendo necessaria la presenza di contrasti giurisprudenziali sull'oggetto della controversia. La Suprema Corte, dunque, proprio per la presenza di orientamenti giurisprudenziali non univoci sul punto nella giurisprudenza di merito, ha ritenuto la ricorrenza dell'incertezza normativa oggettiva e, dunque, dell'esimente, almeno fino al parere del Consiglio di Stato in data 11 dicembre 2012, in ordine all'interpretazione delle norme che regolano l'imponibilità, a fini IRAP, delle plusvalenze e minusvalenze generate dalla cessione di calciatori e diritti di compartecipazione da parte delle società sportive professionistiche.

Si condividono, dunque, i principi affermati dalla Corte di cassazione, sicché la doglianza sollevata non può essere condivisa.

7. Pertanto, va rigettato il ricorso incidentale proposto dalla società, in presenza di plusvalenze che incidono sul reddito della società sportiva cedente ai fini IRAP.

Va rigettato anche il ricorso principale della Agenzia delle entrate, in quanto la cessione del contratto è avvenuta nel 2002, quindi prima del parere del Consiglio di Stato dell'11-12-2012.

8. La questione di legittimità costituzionale del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 3, con riferimento alla tassazione delle plusvalenze (straordinarie) sollevata dalla società per violazione dell'articolo 76 Cost., per eccesso di delega, in violazione dei principi di cui alla L. delega 23 dicembre 1996, n. 662, avendo allargato la base imponibile dell'IRAP anche alle plusvalenze straordinarie, è manifestamente infondata.

Anzitutto, si rileva che la questione e' stata sollevata solo nelle ultime righe dell'ultima pagina del ricorso incidentale, senza adeguata specificazione ed indicazione delle ragioni dell'eccesso di delega, limitandosi la societa' a dedurre "di voler sospendere il giudizio...rimettendo i relativi atti alla Corte Costituzionale, in vista del necessario vaglio di costituzionalita' relativo alla norma ospitata nel Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 3...E cio', come si e' diffusamente argomentato supra (ritrascrivendo una parte degli atti di causa, cosi' da incorporarli e farne parte integrante di quello odierno), per la manifesta violazione dell'articolo 76 della Carta Fondamentale, che impedisce ogni e qualsiasi intervento - da parte del legislatore delegato - inteso ad estendere la base imponibile ed il presupposto stesso dell'Irap".

Inoltre, nella specie, non si verte in tema di plusvalenze "straordinarie", ma di plusvalenze che derivano dalla gestione "ordinaria" della societa' sportiva, che si attua anche con la cessione dei contratti di prestazioni sportive, sicche' la questione risulta anche irrilevante.

Il trasferimento di un calciatore, infatti, e' un atto che rientra nella gestione di una squadra di calcio, rappresentando un evento collegato all'attivita' ordinaria della societa' sportiva, sicche' le plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni, quando la cessione del bene costituisce un evento ordinario della gestione dell'impresa, fanno parte dei proventi ed oneri della gestione "ordinaria" accessoria. In tal modo, nel conto economico di cui all'articolo 2425 c.c. le plusvalenze di questa tipologia vanno imputate alla voce "valore della produzione" A 5 "ricavi e proventi" e non alla voce E "proventi ed oneri". Pertanto, non v'e' stata alcuna violazione del principio di delega per cui la determinazione della base imponibile deve avvenire "per le imprese diverse da quelle creditizie, finanziarie ed assicurative, sottraendo dal valore della produzione di cui alla lettera A) del primo comma dell'articolo 2425 c.c. riguardante i criteri di redazione del conto economico...i costi della produzione".

Peraltro, in numerose pronunce di legittimita' si e' affermato che la determinazione della base imponibile dell'i.r.a.p., ai sensi del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 11, comma 3 (nel testo applicabile "ratione temporis"), comprende le minusvalenze e plusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda (Cass. Civ., 6 settembre 2013, n. 20533; Cass. Civ., 17 marzo 2010, n. 6462).

9. Stante la reciproca soccombenza le spese del giudizio di legittimita' vanno compensate per intero tra le parti.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale ed il ricorso incidentale.

Dichiara interamente compensate tra le parti le spese del giudizio di legittimita'.