

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria civile

Ordinanza 25 gennaio 2019, n. 2146

Integrale

Irpeg, irpef e irap - Cessione di giocatori - Plusvalenze - Distinzione tra contratti a titolo oneroso e a titolo gratuito - Plusvalenze derivanti da alienazione d'immobilizzazioni - Atto gestorio ordinario - Imputazione al valore della produzione "ricavi e proventi" ex art. 2425 cc - Determinazione della base imponibile ai fini irap ex art. 5 comma 1 dlgs n. 446/97

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. 1092/2013 R.G. proposto da:

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

- ricorrente -

contro

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;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, n. 120/33/2011, depositata il 29 novembre 2011.

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 2003, rettificando il valore della produzione ai fini Irap, elevandolo da Euro 38.250.869 ad Euro 57.368.780,00, riprendendo a tassazione plusvalenze non dichiarate per Euro 22.450.530,00, ed accertando, ai fini Irpeg ed Irap, la esposizione in dichiarazione di minusvalenze non deducibili per Euro 59.242,00, applicando sanzioni per Euro 812.511,00. 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 Decreto Legislativo n. 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 per complessivi Euro 59.242,00 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 in relazione alle plusvalenze ed alle minusvalenze realizzate con la cessione di contratti a costo "zero".

3. La Commissione tributaria regionale, rigettata l'eccezione di inammissibilità dell'appello proposto dall'Ufficio e ritenuta non fondata l'eccezione di incostituzionalità del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, articolo 11, comma 3, accoglieva l'appello proposto dalla Agenzia delle entrate per le plusvalenze. Rilevava che, quanto alle plusvalenze, il contratto tra le due società sportive aveva ad oggetto il diritto all'utilizzo esclusivo della prestazione sportiva del calciatore. La cessione del contratto di prestazione sportiva doveva ritenersi un bene immateriale e strumentale, iscritto tra i cespiti ammortizzabili, con il relativo costo iscritto all'attivo dello stato patrimoniale. La società cedente non operava una semplice rinuncia al contratto, ma dalla cessione traeva un vantaggio economico, per cui i relativi proventi erano imponibili ai fini Irap, in quanto erano componenti ordinari e non straordinari di reddito. Veniva accolto l'appello anche per le minusvalenze, in quanto le stesse erano deducibili ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 66, all'epoca vigente, solo se effettuate a titolo oneroso, mentre nella specie erano state effettuate cessioni di contratti "a titolo gratuito". Le cessioni relative agli atleti (OMISSIS) e (OMISSIS) erano indeducibili in quanto "il relativo importo è stato erroneamente contabilizzato nell'esercizio chiuso al 30-6-2004, mentre la cessione dei due giocatori si è concretizzata nel luglio del 2004". Le sanzioni erano dovute per non avere la contribuente ottemperato alle norme fiscali.

4. Proponeva ricorso per cassazione la società.

5. Resisteva con controricorso l'Agenzia delle entrate.

6. La società depositava memoria scritta.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il ricorso la società impugna la sentenza "ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., nn. 3 e 5, chiedendone la cassazione per tutti i motivi che seguono".

1.1. Anzitutto, si rileva che la mancata numerazione dei singoli motivi di ricorso non costituisce causa di inammissibilità degli stessi, in quanto, anche se con una "unica rubrica" riferita ai tre motivi di impugnazione, il contenuto delle singole censure risulta sufficientemente comprensibile.

1.2. In particolare, la società, con il primo motivo di ricorso, deduce "sul merito" (pag. 56 del ricorso per cassazione) 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.

1.3. Tale motivo è infondato.

1.4. Va affrontata, dunque, la questione, sulla natura di plusvalenza, rilevante ai fini Irap, dei corrispettivi ricevuti dalla società sportiva per la cessione del contratto dei calciatori.

1.5. Prima delle 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.

1.6. La L. n. 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".

1.7. 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".

1.8. 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.

1.9. 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 alla 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.

1.10. 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.

1.11. 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.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la società deduce "sui componenti negativi di reddito non riconosciuti come deducibili. L'impugnata sentenza va altresì cassata in relazione ai capi concernenti le minusvalenze". In particolare, per la società, con riferimento alle cessioni "a zero" cioè che conta, ai fini della deducibilità è l'onerosità. La cessione resta onerosa anche se non prevede il pagamento del prezzo, in quanto l'assenza del prezzo non comporta l'automatica riconduzione del negozio tra quelli gratuiti.

Quanto alla cessione dei contratti relativi agli atleti (OMISSIS) e (OMISSIS), la società evidenzia che gli stessi non avrebbero potuto partecipare con la maglia dell'Inter ai campionati ed alla stagione sportiva iniziata nel luglio 2004, sicché il risultato economico derivante dalla cessione dei contratti di lavoro non poteva che appartenere all'esercizio che partiva dal luglio 2004.

2.1. Tale motivo è parzialmente fondato.

Invero, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 66, all'epoca vigente, prevede che "le minusvalenze dei beni relativi all'impresa...sono deducibili se sono realizzate ai sensi dell'articolo 54, comma 1, lettera a) e b), e del comma 5".

Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 54, comma 1, dispone che "Le plusvalenze...concorrono a formare il reddito: a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso; b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni".

Cio' che conta ai fini della deducibilita' e', allora, se la cessione di contratti di prestazione esclusiva di attivita' lavorativa degli atleti, stipulata "a zero", costituisca o meno una cessione a titolo oneroso o gratuito.

Sono contratti a titolo oneroso quelli in cui i vantaggi sono reciproci al pari dei sacrifici, mentre sono atti a titolo gratuito quelli in cui il sacrificio e' sopportato solo da un contraente, a vantaggio dell'altro.

Nella specie, trattandosi di cessione di contratto "a zero", e' vero che la societa' cessionario ha il vantaggio di acquistare senza versare il corrispettivo, ma e' anche vero che la cessionaria deve corrispondere il compenso all'atleta, mentre la societa' cedente non dovra' piu' pagare tale compenso. Pertanto, i vantaggi sono reciproci per entrambi i contraenti, con la possibilita' di dedurre le minusvalenze in quanto "realizzate" mediante cessione dei contratti a titolo oneroso.

2.2. Quanto ai contratti sportivi relativi ai due calciatori sopra menzionati, se la cessione e' avvenuta nel luglio 2004, in base al principio di competenza, le minusvalenze non possono essere considerate nel bilancio precedente chiuso al giugno 2004.

3. Con il terzo motivo di impugnazione la societa' deduce "sulla sanzione irrogata", in quanto la sentenza impugnata non ha annullato le sanzioni.

3.1. Tale motivo e' fondato.

Invero, l'esame della sussistenza delle plusvalenze riguarda l'anno di imposta 2003 fino al giugno 2004, sicche' concerne attivita' poste in essere prima del parere del Consiglio di Stato dell'11-12-2012 (Cass. Civ. 2015 n. 24588). Non v'e' dubbio, dunque, che all'epoca sussistevano contrasti giurisprudenziali sul punto, come sottolineato nella sentenza di legittimita' sopra richiamata, sussistendo i presupposti per la non applicazione delle sanzioni ai sensi del Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6.

4. La questione di legittimita' costituzionale del Decreto Legislativo 446 del 1997, articolo 11, comma 3, con riferimento alla tassazione delle plusvalenze (straordinarie) sollevata dalla societa' 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, e' manifestamente infondata.

Anzitutto, si rileva che la questione e' stata sollevata solo nelle ultime righe dell'ultima pagina del ricorso (pag. 67), 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).

5. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione,

che applichera' il principio di diritto di cui al paragrafo 2.1. e provvedera' anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

P.Q.M.

In accoglimento dei motivi secondo e terzo, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvedera' sulle spese del giudizio di legittimita'