
I diritti d'immagine mascherano occultamento dei compensi

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 25 Marzo 2010

Una delle modalità più note di elusione degli obblighi fiscali per gli sportivi professionisti: la cessione di diritti d'immagine.

E' con sentenza n. 4737 del 26 febbraio 2010 (ud. dell'11 novembre 2009) che la Corte di Cassazione si è occupata – nell'ambito del vasto terreno dell'abuso del diritto – dello sfruttamento dei diritti di immagine che simulano l'occultamento di compensi.

La massima

L'ordinamento tributario è informato al principio del divieto di abuso del diritto, qualificato come utilizzo di strumenti ed istituti giuridici finalizzati all'elusione. Pertanto, è legittima la riconduzione della titolarità del reddito al soggetto che riceve - sotto forma di provento per lo sfruttamento dei diritti di immagine - somme che dissimulano una vera e propria integrazione del corrispettivo dovuto per le prestazioni rese (nel caso di specie, atleti professionisti).

Il fatto

La Commissione tributaria regionale della Campania ha rigettato l'appello proposto da F.D.N., nei confronti dell'Agenzia delle Entrate di Avellino, avverso la sentenza di primo grado con cui era stato respinto il proprio ricorso contro l'avviso di accertamento con il quale il reddito da lavoro dipendente ai fini IRPEF relativo all'anno 1993 era stato elevato da L. 3.251.387.000 a L. 3.714.137.000.



Detto avviso si fondava su un processo verbale di constatazione redatto dal Nucleo di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza di M.o, nel quale era stato evidenziato che la società S.M.G. Ltd, con sede in Dublino, aveva stipulato con la S.I.I. Ldt un contratto per l'acquisizione dei diritti di sfruttamento dell'immagine passiva di atleti ingaggiati da società svolgenti attività sportiva in diverse discipline appartenenti alla medesima holding, aventi la funzione di garantire agli atleti - individuati da un codice costituito dalle ultime due lettere del nome e del cognome - una cospicua integrazione dell'ingaggio per le prestazioni sportive effettuate.

La Commissione tributaria regionale, premesso che la prova dell'interposizione fittizia di regola viene raggiunta per presunzioni, osservava che già la contrattazione dei diritti di sfruttamento del nome e dell'immagine con una società estera, "*collocata in un paradiso fiscale*", costituiva il primo indizio, grave e preciso, dell'interposizione, potendosi agevolmente dedurre che si fosse "*inteso ostacolare gli accertamenti dell'Amministrazione finanziaria*", e che, pertanto, si fosse "*voluto nascondere la reale destinazione delle somme indicate fittiziamente come cessione dei menzionati diritti di sfruttamento*".

Ulteriori elementi probatori erano costituiti: a) dall'assenza di prove circa l'effettivo sfruttamento dell'immagine; b) dall'indicazione del medesimo - secondo un sistema utilizzato anche per altri atleti - con il nome in codice "D.", formato con le sillabe finali del nome e del cognome; c) dalla dislocazione delle società cessionarie, costituite in coincidenza con l'acquisizione dei menzionati diritti di sfruttamento dell'immagine, in "*paradisi fiscali*"; d) dalla loro appartenenza, infine, al medesimo gruppo (F.) cui era inserita la società sportiva (M. Spa) che aveva ingaggiato il D.N..

La sentenza

La motivazione della decisione impugnata, quanto meno per quanto attiene alla descrizione dei rapporti negoziali attraverso i quali si sarebbe verificata l'evasione d'imposta, rinvia ad un complesso meccanismo che si giova di due distinte forme di simulazione, fra loro collegate ma non coincidenti: da un lato, l'interposizione soggettiva, nel senso che una parte dei compensi al calciatore sarebbero stati versati a una società cessionaria dei diritti di sfruttamento del nome e dell'immagine del predetto; dall'altro, una vera e propria simulazione oggettiva, nel senso che la cessione di detti diritti non sarebbe stata in realtà voluta (nell'ambito di un contratto che non avrebbe mai avuto una concreta attuazione), ma sarebbe stata utilizzata come schermo per giustificare i passaggi di danaro relativi al pagamento di una parte del compenso dovuto all'atleta.

"Il M., società sportiva del Gruppo F., ingaggia come calciatore il D.N. e pattuisce un certo compenso per le di lui prestazioni, del quale una parte appare ufficialmente e una parte viene simulata come sfruttamento d'immagine mediante la stipulazione di contratti fittizi tra le altre società del Gruppo F."

La simulazione della cessione dei diritti di sfruttamento dell'immagine, così come le forme di pagamento attuate mediante soggetti interposti, costituiscano tante facce del poliedrico meccanismo sopra descritto, nel quale il D.N. non assume di certo la veste di "terzo", ancorché consapevole, essendo chiaramente indicato, non solo come beneficiario, ma anche come uno dei principali artefici del meccanismo stesso, mediante il testuale riferimento - sopra richiamato - all'accordo intervenuto fra lui e la società sportiva M. circa la ripartizione del compenso pattuita in una parte "ufficiale" ed in un'altra (quella oggetto dell'avviso di accertamento impugnato) da versarsi mediante il ricorso alle attività di altre società del gruppo.

"Le relative somme fittiziamente pattuite per il suddetto sfruttamento costituirebbero una ben mascherata integrazione del pagamento dello stipendio di calciatore pagato al D.N.F."

Per la Corte, non potendo dubitarsi che la Commissione tributaria regionale abbia correttamente colto, e posto alla base della sua decisione, la sostanza del fenomeno come sopra descritto, inquadrandolo altresì, con l'esplicito riferimento al calciatore come "effettivo possessore per interposta persona" del reddito, nella previsione della disposizione contenuta nell'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, la qualificazione giuridica della fattispecie deve essere operata con il riferimento alla legittimità dell'accertamento in quanto inerente a un meccanismo, come quello descritto, artificialmente posto in essere allo scopo di ottenere indebiti vantaggi di natura fiscale.

E qui entra in scena l'abuso del diritto: anche prima dell'entrata in vigore dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, era presente nel nostro ordinamento il divieto dell'abuso del diritto per conseguire indebiti vantaggi sul piano fiscale (Cass., 21 Ottobre 2005, n. 20398; Cass., 26 ottobre 2005, n. 20816; Cass., 14 novembre 2005, n. 22932; Cass., 29 settembre 2006, n. 21221; Cass., 17 ottobre 2008, n. 25374).

La Corte fa suo il pronunciamento a Sezioni Unite, con cui è stato affermato che il divieto di abuso del diritto si traduce in un principio generale antielusivo, il quale preclude al contribuente il conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quei benefici, che trova fondamento, nei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione (Cass., 23 dicembre 2008, n. 30055; successivamente richiamata da Cass., Sez. Un., 26 giugno 2009, n. 15029).

Tanto premesso, per i massimi giudici, appare evidente come il complesso delle attività sopra evidenziate, fra loro coordinate e finalizzate - secondo la tesi recepita nella decisione impugnata - "*all'occultamento di parte del compenso corrisposto al ricorrente, non possa considerarsi opponibile all'Amministrazione finanziaria, che legittimamente può far valere la reale situazione sottesa alla situazione apparente, allo scopo di affermare la fondatezza della pretesa fiscale*".

La Corte ha ritenuto infondato anche il secondo motivo di ricorso, con il quale, in merito alla utilizzazione di dati emergenti dalle relazioni della società di revisione, o da dichiarazioni di singoli relatori, ha denunciato la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2729 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3. In proposito viene richiamata una recente pronuncia della Corte (Cass., 12 marzo 2009, n. 5926), condivisa dal Collegio, nella cui parte motiva, premessa una ricostruzione dei compiti e delle responsabilità delineate dal quadro normativo, si è affermato che l'istituto della revisione del bilancio delle società commerciali si caratterizza per alcuni profili particolarmente forti del suo regime, quali sono quelli del controllo pubblicistico (iscrizione all'Albo e vigilanza della Consob) e della responsabilità civile e penale del revisore, che, se pur non consentono di affermare che la relazione di revisione garantisce la verità del bilancio, vincolano a riconoscere, a pena dell'inutilità dell'istituto, che essa costituisce una pronuncia qualificata sulla verità della contabilità e del bilancio. Da tanto si è condivisibilmente desunto che

"ogni volta che la relazione di revisione venga messa a disposizione dell'ufficio tributario e del giudice tributario, le autorità devono tenerla in conto, non di presunzione iuris tantum della veridicità delle scritture, perché manca una norma legislativa che le attribuisca tale forza, ma di documento incorporante enunciati sui quali sia l'ufficio tributario sia il giudice tributario si devono pronunciare e che possono essere privati della loro forza dimostrativa dei fatti attestati solo mediante la prova contraria a carico dell'ufficio. Tale prova non può essere fornita attraverso la rilevazione di semplici indizi di non veridicità relativamente alle motivazioni addotte nella relazione di revisione, ma attraverso la produzione di documenti che siano idonei a dimostrare che nel giudizio di revisione il revisore è incorso in errore o ha realizzato un inadempimento. Tra i documenti che sono in grado di esprimere tale forza di confutazione della relazione di revisione possono annoverarsi, senza che esauriscano la categoria: a) quelli che dimostrino il carattere omissivo del comportamento del revisore, b) quelli che, pur tributariamente rilevanti, non siano stati oggetto di valutazione da parte del revisore, perché non se ne prevedeva l'inserimento nelle procedure di revisione; c) quelli che sono stati occultati, perché idonei a provare comportamenti dolosi".

25 marzo 2010

Roberta De Marchi