Sentenza n. 601/2026

Depositata il 21/07/2026

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di PESCARA Sezione 2, riunita in udienza il 14/07/2026 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:
MANCINI DAVID, Presidente
ALVINO FEDERICO, Relatore
DEL ROSARIO ETTORE, Giudice

in data 14/07/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 733/2024 depositato il 01/10/2024

proposto da

Ricorrente_1 Sarl - P.IVA_1

Difeso da
Difensore_1 - CF_Difensore_1
Difensore_2 - CF_Difensore_2
Difensore_3 - CF_Difensore_3
Difensore_4 - CF_Difensore_4
Difensore_5 - CF_Difensore_5

Rappresentato da Rappresentante_1 - Indirizzo_1 - La Marsa EE
Rappresentante difeso da
Difensore_1 - CF_Difensore_1
Difensore_2 - CF_Difensore_2
Difensore_4 - CF_Difensore_4

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Centro Operativo Di Pescara - Via Rio Sparto 21 65100 Pescara PE

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- SILENZIO RIFIUT IRES-SOCIETA' ED ENTI NON RESIDENTI 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: come in atti
Resistente: come in atti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato il 17 settembre 2024, Ricorrente_1 SARL, società di diritto tunisino operante quale agenzia di procura sportiva, impugnava il silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso presentata il 27 dicembre 2022 ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973, relativa alle ritenute del 30% subite ex art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 sui compensi percepiti a fronte delle prestazioni di intermediazione svolte in occasione del trasferimento del calciatore Nominativo_1 all'Società_1 S.p.A. e del calciatore Nominativo_2 dall'Società_1 all'Società_2 ., per un importo complessivo di Euro 918.750,00. La ricorrente deduceva l'applicabilità dell'art. 23 del TUIR, in luogo del combinato disposto degli artt. 7 e 14 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Tunisia, in forza della clausola di maggior favore di cui all'art. 169 del TUIR, sostenendo che i redditi percepiti, qualificabili come redditi d'impresa e non come redditi da lavoro autonomo, non fossero imponibili in Italia in assenza di stabile organizzazione.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate – Centro Operativo di Pescara, eccependo, in via preliminare, l'intempestività dell'istanza di rimborso per decorso del termine di quarantotto mesi di cui all'art. 38, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973, da computarsi, a suo dire, dal momento di effettuazione delle ritenute (2015-2018) e non da quello del loro versamento all'Erario; deduceva, inoltre, l'insufficienza della documentazione prodotta a comprova dell'effettiva percezione degli emolumenti al netto delle ritenute; e contestava, nel merito, la qualificazione del reddito prospettata dalla ricorrente, ritenendo applicabile la ritenuta del 30% quale reddito da prestazione professionale ex art. 23, comma 2, lett. d), del TUIR.

Con memorie illustrative depositate in vista dell'udienza, la ricorrente ribadiva la tempestività dell'istanza, rilevando l'errore dell'Ufficio nell'individuazione della data di presentazione (27, e non 28, dicembre 2022) e comunque la correttezza del computo del termine dalla data del versamento delle ritenute (28 dicembre 2018), producendo documentazione ulteriore (contabili bancarie, dichiarazione di beneficiario effettivo, fatture, certificati di residenza) a comprova della fondatezza della pretesa, e insistendo sulla natura di reddito d'impresa dei compensi percepiti, anche alla luce della Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 69/2022 e della sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Cagliari n. 136/2026.

Alla odierna udienza, come da verbale, la causa viene posta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e merita accoglimento.

Va disattesa, in primo luogo, l'eccezione di intempestività dell'istanza di rimborso sollevata dall'Ufficio. È documentalmente provato, tramite la ricevuta di trasmissione PEC versata in atti, che l'istanza è stata presentata il 27 e non il 28 dicembre 2022, come erroneamente affermato dall'Ufficio; ma, a prescindere da tale rettifica, l'eccezione è comunque infondata nel suo presupposto giuridico. L'art. 38, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973 individua il dies a quo del termine di decadenza alternativamente nella data del versamento o in quella di effettuazione della ritenuta, momenti che, ove non coincidenti, vanno tenuti distinti: la ritenuta

"operata" dal sostituto d'imposta sull'emolumento corrisposto al percipiente è infatti un adempimento ontologicamente diverso dal successivo versamento della stessa all'Erario. Nel caso di specie, le ritenute sono state operate tra il 2015 e il 2018, ma versate all'Erario solo il 28 dicembre 2018, come risulta dai modelli F24 in atti: è unicamente da tale ultima data che può dirsi sorto, in capo alla ricorrente, un interesse concreto e attuale alla restituzione, posto che prima del versamento l'Erario non aveva incassato alcuna somma e una richiesta di rimborso sarebbe stata priva di oggetto. Tale approccio, del resto, è coerente con la ratio dell'istituto del rimborso dell'indebito tributario, che presuppone un effettivo, e non meramente potenziale, arricchimento dell'Erario, ed è conforme all'orientamento di legittimità secondo cui il termine decadenziale non può farsi coincidere con un momento anteriore a quello in cui l'erroneità o l'indebito del versamento sia divenuto oggettivamente riscontrabile. Computando il termine di quarantotto mesi dal 28 dicembre 2018, lo stesso veniva a scadere il 28 dicembre 2022, con la conseguenza che l'istanza presentata il 27 dicembre 2022 risulta pienamente tempestiva.

È altresì infondata l'eccezione relativa alla carenza di prova della percezione degli emolumenti al netto delle ritenute. La documentazione complessivamente prodotta in giudizio – costituita dalle certificazioni uniche rilasciate dal sostituto d'imposta, dai modelli F24 attestanti i versamenti, dalle contabili di pagamento provenienti dal conto corrente dell'Società_1, dalle corrispondenti contabili di accredito sul conto tunisino della ricorrente, munite di attestazione dell'istituto bancario tunisino, dalla dichiarazione bancaria attestante la qualità di beneficiaria effettiva della ricorrente, dalle fatture emesse a fronte delle prestazioni rese e dai certificati di residenza fiscale – costituisce, nel suo complesso, prova adeguata e convergente di ogni elemento costitutivo della pretesa: l'esecuzione della prestazione, il pagamento del corrispettivo, la sua effettiva percezione da parte della ricorrente al netto della ritenuta, e l'avvenuto versamento di quest'ultima all'Erario. L'onere probatorio gravante sul contribuente che agisce in via di rimborso, ai sensi dell'art. 2697 c.c., deve pertanto considerarsi assolto.

Quanto alla qualificazione del reddito, che costituisce la questione dirimente della controversia, deve ritenersi che i compensi percepiti dalla ricorrente costituiscano reddito d'impresa e non reddito da prestazione professionale o artistica. La ricorrente è infatti una società a responsabilità limitata di diritto tunisino, dotata di personalità giuridica e iscritta al registro del commercio, e non una persona fisica che esercita individualmente un'attività professionale. Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 69 del 21 novembre 2022, quando l'attività di agente sportivo è svolta in forma societaria di tipo commerciale, i redditi prodotti costituiscono redditi d'impresa indipendentemente dall'esercizio, a monte, di un'attività personale di natura professionale, risultando dirimente la veste giuridica societaria commerciale prescelta; tali redditi, conseguentemente, non sono assoggettabili alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973. Tale inquadramento è confermato dall'analisi dei contratti allegati agli atti, relativi ai trasferimenti dei calciatori Nominativo_1 e Nominativo_2, dai quali emerge che la prestazione ha ad oggetto l'assistenza nella negoziazione e formalizzazione di operazioni di trasferimento sportivo – attività di tipo intermediativo, riconducibile allo schema della mediazione di cui all'art. 1754 c.c., piuttosto che a una prestazione d'opera intellettuale ai sensi dell'art. 2229 c.c. – e che il compenso, determinato in misura forfettaria e comunque condizionato al buon esito dell'operazione, è strutturato secondo la logica provvigionale propria del mediatore, e non secondo un onorario collegato a un impegno intellettuale quantificabile. Analoghe conclusioni sono state di recente raggiunte dalla Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Cagliari, con la sentenza n. 136 del 6 marzo 2026, la quale, in una fattispecie sovrapponibile, ha ricondotto l'attività del procuratore sportivo, per il periodo d'imposta qui rilevante, allo schema della mediazione, escludendo la prevalenza dei caratteri della prestazione professionale intellettuale, in assenza di prova contraria fornita dall'Amministrazione.

Riconosciuta la natura di reddito d'impresa dei compensi in questione, trova applicazione, quale norma interna di riferimento, l'art. 23, comma 1, lett. e), del TUIR, e non la lett. d) del medesimo comma richiamata dall'Ufficio, che concerne i compensi per prestazioni artistiche o professionali. In base alla lett. e), i redditi d'impresa prodotti da soggetti non residenti sono imponibili in Italia soltanto se derivanti da attività esercitata mediante stabile organizzazione nel territorio dello Stato: circostanza che, nel caso di specie, non sussiste, come risulta dalla dichiarazione di inesistenza di stabile organizzazione in atti e come non è stato in alcun

modo contestato dall'Ufficio. Ne discende che, secondo la disciplina interna, il reddito della ricorrente non sarebbe imponibile in Italia, mentre lo sarebbe, quantomeno in parte, secondo il combinato disposto degli artt. 7 e 14 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Tunisia, invocato dall'Ufficio. In tale situazione di divergenza, deve trovare applicazione l'art. 169 del TUIR, il quale dispone che le norme del testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro le doppie imposizioni: disposizione che è espressione del principio, di carattere generale, secondo cui le convenzioni bilaterali non possono dare origine a fattispecie impositive ulteriori rispetto a quelle previste dall'ordinamento interno, limitandosi a ripartire tra gli Stati contraenti la potestà impositiva su elementi di reddito già imponibili secondo le rispettive legislazioni nazionali. Essendo la disciplina dettata dall'art. 23, lett. e), del TUIR più favorevole alla ricorrente, essa deve prevalere sulla disciplina convenzionale, con la conseguenza che il reddito percepito dalla ricorrente non era imponibile in Italia e la ritenuta subita risulta, pertanto, indebitamente versata.

Le questioni vagliate in espresso esauriscono il devolutum sottoposto alla Corte, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti a norma dell'art. 112 c.p.c., in aderenza al principio sostanziale di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato (come chiarito dalla giurisprudenza costante, ex plurimis, Cass. Civ., sez. II, 22 marzo 1995 n. 3260 e, Cass. Civ., sez. V, 16 maggio 2012 n. 7663); le argomentazioni e le eccezioni sollevate dalle parti, non espressamente esaminate, sono state dal Collegio ritenute non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonee a supportare una conclusione di tipo diverso. Per quanto esposto, ogni contraria istanza respinta ed eccezione rigettata, la Corte definitivamente pronunziando accoglie il ricorso, condannando alle spese come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Pescara, definitivamente pronunciando, accoglie il ricorso e dichiara il diritto della ricorrente al rimborso della somma di Euro 918.750,00, oltre interessi di legge decorrenti dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi. Condanna parte resistente al pagamento delle spese di lite che liquida in euro 9.000,00 oltre accessori di legge.