



11 11337/22 1

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Accertamento -
Sanzioni

Composta dagli Ill.mi Sigg. Magistrati:

- dott. Andreina GIUDICEPIETRO Presidente
- dott. Pasqualina CONDELLO Consigliere RGN 13145/2014
- dott. Francesco FEDERICI Consigliere rel. Cron. 11337
- dott. Luigi D'ORAZIO Consigliere AC 23/02/2022
- dott. Paolo DI MARZIO Consigliere

Ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

Sul ricorso n. 13145-2014, proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, cf (omissis) in persona del Direttore p.t.,
elettivamente domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12, presso
l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende *ope legis* -
Ricorrente

CONTRO

(omissis) in persona del procuratore generale Mauro
Bousquet, elettivamente domiciliato in (omissis) presso lo
studio dell'avv. (omissis) rappresentato e difeso dall'avv. (omissis)
(omissis) -

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 736/13/2014 della Commissione tributaria regionale
della Lombardia, depositata il 10.02.2014;
udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio il 23 febbraio
2022 dal Consigliere dott. Francesco Federici.

Premesso che:

Dal ricorso e dalla sentenza si evince che l'Agenzia delle entrate notificò
ad (omissis) calciatore di professione conosciuto come
"(omissis)", l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno d'imposta 2005,
rideterminò l'imponibile, conseguentemente richiedendo maggiori imposte a

[Handwritten signature]

850
2022

titolo di Irpef e addizionali, per l'importo di € 1.226.500,00, oltre sanzioni e interessi. L'atto impositivo era stato emesso all'esito di una verifica condotta nei confronti della " (omissis) ' (d'ora in poi "(omissis)"), in occasione della quale era stato contestato che il costo dedotto dalla società calcistica dal proprio reddito d'impresa quale spesa "per prestazioni di intermediazione sportiva realizzate dalla società (omissis) : a beneficio del sig. (omissis)," doveva intendersi come un ulteriore compenso erogato al calciatore a titolo di *fringe benefit*. Trattandosi pertanto di un compenso ricompreso nel reddito versato dalla società all'odierno ricorrente, senza che la prima avesse provveduto al versamento di quanto dovuto all'Erario a titolo di sostituto d'imposta, l'Amministrazione finanziaria notificò un atto impositivo nei confronti della (omissis) -estranea al presente giudizio- e l'avviso d'accertamento al calciatore, oggetto della controversia.

Il contribuente, che contestava gli addebiti fiscali, impugnò l'avviso d'accertamento dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Como, che con sentenza n. 104/02/2010 ne rigettò le ragioni. Proposto appello, l'adita Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 736/13/2014, accolse l'impugnazione dell'(omissis). Il giudice regionale, con riguardo alle maggiori imposte, avendo la società calcistica nelle more definito la propria posizione fiscale mediante accertamento con adesione (riconoscendo natura retributiva al 50% dei costi dedotti), affermò che il calciatore nulla più doveva. Con riferimento alle sanzioni applicate per la omessa dichiarazione, ne escluse l'applicabilità, ritenendo carente l'elemento soggettivo per essere il calciatore estraneo all'accordo tra l'(omissis) e la (omissis) (omissis) e pertanto per ignorare quanto corrisposto dalla società al suo procuratore.

L'Agenzia delle entrate ha censurato la sentenza con due motivi, cui ha resistito con controricorso il contribuente.

Nell'adunanza camerale del 23 febbraio 2022 la causa è stata trattata e decisa. La Procura Generale ha depositato requisitoria scritta, con la quale ha chiesto l'accoglimento del ricorso. La difesa del controricorrente ha depositato memoria difensiva ai sensi dell'art. 380 bis.1, cod. proc. civ.

Considerato che

Con il primo motivo la ricorrente ha lamentato la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, l'art. 64 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, gli artt. 5 e 6 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per l'erronea statuizione di annullamento dell'atto impositivo anche in riferimento alle sanzioni;

con il secondo motivo ha denunciato la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 cod. proc. civ., nonché dell'art. 36, comma 2, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per la contraddittorietà della motivazione della sentenza nei passaggi logico-argomentativi.

Esaminando il primo motivo, va riconosciuto il suo fondamento. Nella decisione impugnata il giudice regionale, dopo aver sviluppato le ragioni per le quali l'avviso d'accertamento, relativamente al pagamento delle imposte per i *fringe benefit* non dichiarati, andava annullato -questione ormai non più oggetto di controversia dinanzi a questa Corte-, in ordine alle sanzioni perviene alle medesime conclusioni favorevoli al contribuente, affermando che «...indipendentemente dal corretto successivo versamento delle imposte da parte del sostituto, va rilevata l'inconfigurabilità, nel caso specifico, dell'onere per il dipendente-calciatore di inserire l'importo dei fringe benefits nella propria dichiarazione dei redditi. L'atleta, infatti, avrebbe potuto non conoscere l'importo pagato dalla società al procuratore, essendo questo oggetto di un accordo tra l'^(omissis) e l'^(omissis), in relazione al quale il ricorrente è estraneo e, legittimamente, nulla avrebbe potuto saperne».

La motivazione adottata dalla Commissione tributaria regionale è del tutto inconferente rispetto all'oggetto della controversia. Premesso che l'omessa dichiarazione del reddito, nel caso di specie dei *fringe benefit*, è sanzionata dall'art. 1 del d.lgs. n. 471 del 1997, le argomentazioni per le quali il giudice d'appello sembra voler escludere la sanzionabilità della condotta omissiva del contribuente sarebbero racchiuse nella possibile ignoranza, da parte dell'^(omissis), dell'importo corrisposto dalla società al suo procuratore (sempre dell'^(omissis)). Tutto ciò sulla base della circostanza che all'accordo sul pagamento, intervenuto tra l'^(omissis) e la ^(omissis) il calciatore era giuridicamente estraneo.

Il ragionamento, che anche da una mera lettura del passaggio motivazionale, si affida ad una "eventualità" -avrebbe potuto non conoscere-, del tutto irrituale per essere l'unica ragione fondante la decisione, non tiene conto che se l'obbligazione principale del ricorrente si è estinta per il versamento dell'imposta da parte del sostituto d'imposta, all'esito della procedura di accertamento con adesione con cui la società ha definito la propria pendenza fiscale, a tale fattispecie occorre rapportare la natura e l'inquadramento del rapporto giuridico d'imposta del sostituito, e dunque ad esso va ricondotta la medesima natura retributiva dei *fringe benefit* (ai sensi dell'art. 51 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917), sia pur nel minore importo concordato tra ufficio e società.

Ebbene, al di là degli obblighi del sostituto d'imposta, il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria resta sempre il lavoratore e ciò è sufficiente a riconoscere che questi fosse comunque tenuto a riportare quel reddito nella propria dichiarazione annuale.

Né può semplicisticamente affermarsi che il dipendente-percettore del *fringe benefit* non fosse a conoscenza del vantaggio economico, di cui era pur stato beneficiario, per il solo fatto che, estraneo all'accordo tra società-datrice di lavoro (.^(omissis)) e società che aveva curato gli interessi del calciatore-dipendente (quale suo procuratore), "avrebbe potuto non conoscere" l'importo corrisposto dalla società al procuratore. Si tratta di importi corrisposti dall'^(omissis) in favore del procuratore dell'^(omissis), altrimenti a carico del calciatore, che pertanto difficilmente poteva trovarsi in una condizione di "ignoranza" del "beneficio" accordatogli dalla datrice di lavoro. In ogni caso dell'omessa dichiarazione del reddito da parte del soggetto passivo d'imposta ne risponde quest'ultimo anche per colpa, e la carenza dell'elemento psicologico non può meramente supporre, ma va provata dal debitore, non avendo alcuna valenza la circostanza che la società non avesse inviato al dipendente il modello CUD con indicazione del suddetto benefit.

Il giudice regionale, nell'annullare anche la sanzione comminata all'^(omissis), ai sensi dell'art. 1 del d.lgs. n. 471 del 1997, non si è attenuto ai principi enunciati da questa Corte. Il motivo va dunque accolto.

L'accoglimento del primo motivo assorbe il secondo.

La sentenza va pertanto cassata e rinviata alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, che in diversa composizione, oltre che liquidare

le spese del giudizio di legittimità, dovrà riesaminare la controversia relativa alla irrogazione della sanzione, tenendo conto del seguente principio di diritto: «in tema di sostituzione d'imposta, la definizione con adesione dell'accertamento nei confronti del datore di lavoro, per omesso versamento di quanto dovuto all'Erario a titolo di sostituto d'imposta, e il conseguente versamento da parte di questi dell'imposta concordata, non comporta l'annullamento della sanzione comminata al sostituto ai sensi dell'art. 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, poiché questi resta il soggetto passivo d'imposta, che risponde dell'omessa dichiarazione del reddito anche per colpa».

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo, assorbito il secondo. Cassa la sentenza e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, cui demanda in diversa composizione anche la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 23 febbraio 2022

Il Presidente

Andreina GIUDICEPIETRO

Andreina Giudicepietro

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



07 APR 2022

oggi, IL CANCELLIERE ESPERTO

Margherita Cocchiotti

Margherita Cocchiotti