



7377-20

REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Composta da

Impugnazione di
avviso di
accertamento IRPEF,
2002

Roberta Crucitti - Presidente -
Andreina Giudicepietro - Consigliere -
Riccardo Guida - Consigliere rel.-
Francesco Federici - Consigliere -
Marcello M. Fracanzani - Consigliere -

R.G. N. 12938/2013
Cron. 7377
UC - 18/12/2019

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12938/2013 R.G. proposto da

[redacted], rappresentato e difeso dall'avv. [redacted],
elettivamente domiciliato presso il suo studio in Roma, via
Panama, n. 68.

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio
legale in Roma, via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale
dello Stato.

- resistente con atto di costituzione -

Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio,
sezione n. 35, n. 53/35/12, pronunciata il 28/03/2012, depositata il
05/04/2012.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 18 dicembre
2019 dal Consigliere Riccardo Guida.

Rilevato che:

1. la controversia riguarda l'impugnazione, da parte di [redacted]
[redacted], ex calciatore della [redacted], di un avviso di accertamento che

6622
2019

recuperava a tassazione IRPEF, per l'anno d'imposta 2002, un maggiore reddito non dichiarato, sulla base di una verifica fiscale della Guardia di Finanza nei confronti dell'Assesma, dalla quale era emerso che la società, nella stessa annualità, aveva corrisposto al proprio calciatore l'importo di euro 45.138,00 come *fringe benefit*, omettendo di operare la ritenuta alla fonte prevista dall'art. 23, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600;

a fondamento dell'impugnazione dell'avviso, il contribuente negò la natura reddituale di quell'importo, sostenendo di non averlo mai ricevuto e che la somma era stata versata dall'Assesma direttamente alla [redacted] [redacted] per la consulenza ricevuta nella preparazione del contratto di lavoro, tra la società sportiva e il giocatore, come attestato dalla scrittura del 29/06/2001, tra tali due soggetti terzi, che faceva esplicito riferimento a detta assistenza contrattuale, prestata dall'Assesma nell'interesse del [redacted], in relazione al contratto tra la società di calcio e lo sportivo [redacted];

2. la CTP di Roma respinse il ricorso ritenendo che il contribuente fosse comunque obbligato – quale percettore indiretto del compenso in esame – ad esporlo, nella dichiarazione per il 2002, tra i redditi di lavoro dipendente, per il principio di onnicomprensività sancito dall'art. 51, comma 1, t.u.i.r.;

3. la CTR del Lazio, con la sentenza menzionata in epigrafe, nel contraddittorio dell'Agenzia, ha rigettato l'appello del contribuente sulla base di alcune premesse: (a) l'art. 10 del regolamento per la disciplina dell'attività di agenti di calciatori (*ratione temporis* vigente) prevede che l'attività dell'agente possa iniziare solo dopo che quest'ultimo abbia ricevuto un formale incarico, da parte del calciatore o della società, mediante la compilazione, a pena di inefficacia, di appositi moduli (predisposti dalla commissione degli agenti dei calciatori), in quadruplica copia, da depositare anche presso la segreteria dell'organo federale e presso la suddetta commissione, distinti per colore: il modulo blu (mandato tra calciatore e agente) e il modulo rosso (mandato tra società sportiva e agente); (b) sono stabilite particolari modalità di custodia (anche presso la commissione e la federazione) di tali contratti; (c) nel corso della verifica fiscale, la GdF acquisì: la fattura *pro-forma* datata 21/11/2002 emessa dalla [redacted], di euro 45.138,00, oltre IVA; la dichiarazione di debito, sottoscritta dalla [redacted] e dalla [redacted];

... Sas, riguardante l'assistenza contrattuale prestata nell'interesse del calciatore ... (relativa alle annualità sportive dal 2001/2002 al 2004/2005, per un ammontare di lire 87.400.000 (euro 45.138.33, oltre IVA); (d) si tratta di promesse di pagamento e riconoscizioni di debito, ossia di un negozio, predisposto a fini fiscali, per trasferire il costo della prestazione dell'agente dal calciatore alla società; (e) la società di calcio, nel corso della verifica, non esibì alcun mandato dalla stessa conferito all'agente (modulo rosso), che avrebbe attestato che l'incarico era stato conferito nel proprio esclusivo interesse, e non nell'interesse del calciatore, e per tale ragione la GdF esclude - per difetto del requisito dell'inerenza - che quell'esborso fosse un costo deducibile della società;

la Commissione regionale, quindi, ha maturato il convincimento che il calciatore, a prescindere dal comportamento tenuto, anche sul piano fiscale, dalla società di calcio e dall'agente, fosse obbligato, quale beneficiario indiretto di quel compenso, a esporlo nella dichiarazione 2002, tra i redditi di lavoro subordinato, in forza del citato principio di onnicomprensività, che impone la tassabilità di tutte le somme e valori che il dipendente percepisce, a qualunque titolo, in relazione al rapporto di lavoro, sebbene lo stesso importo fosse stato concordato tra l. ... e il procuratore dello sportivo, in quanto si trattava del compenso per le prestazioni professionali di assistenza e consulenza del procuratore a favore del calciatore, anche se l'... concedendo un beneficio e/o valore, al proprio dipendente, ne aveva assunto l'onere;

4. il contribuente ricorre per la cassazione, sulla base di due motivi; l'Agenzia resiste con «atto di costituzione» ai soli fini previsti dall'art. 370, primo comma, cod. proc. civ.;

considerato che:

1. con il primo motivo del ricorso [a) Art. 360 primo comma n. 3 c.p.c. - violazione o falsa applicazione dell'art. 51 Dpr 917/1986 (determinazione del reddito da lavoro dipendente) e/o violazione o falsa applicazione dell'art. 23 Dpr 600/1973 (Ritenuta sui redditi da lavoro dipendente)], il ricorrente censura la sentenza impugnata per avere ritenuto *contra legem* che gli emolumenti corrisposti dalla ... (e poi Srl) rientrassero nella categoria dei redditi di lavoro dipendente (art. 51, t.u.i.r.) del calciatore e che, quindi, ...



[redacted] (come sostituto d'imposta) e lo stesso ricorrente (come sostituto) fossero soggetti all'obbligazione tributaria, trascurando che il ricorrente era estraneo all'accordo tra le due società, dal quale non aveva tratto alcun vantaggio, diretto o indiretto; al riguardo assume che, durante la verifica fiscale presso l'Amministrazione finanziaria, gli organi di controllo reperirono il contratto scritto, datato 29/06/2001, tra l'Amministrazione Finanziaria e il ricorrente, il che, certamente, non poteva essere qualificato come dissimulativo dell'obbligazione di corrispondere *fringe benefits* allo sportivo;

sotto altro profilo, il ricorrente addebita alla commissione regionale di non avere preso posizione sull'eccezione, dal medesimo sollevata, di violazione del principio di cassa, sancito dal t.u.i.r., correlata al fatto che l'importo di euro 45.138,00, tassato in relazione all'annualità 2002, in realtà era stato pagato (non [redacted] nel 2004, sicché, in forza del citato principio di cassa, solo in quel momento esso sarebbe divenuto tassabile, tanto in capo al sostituto d'imposta (l'Amministrazione Finanziaria) che in capo al sostituto (il contribuente), il che (tra l'altro) era sufficiente per negare che quell'importo dovesse essere ricompreso nel reddito di lavoro dipendente del calciatore, relativo al 2002;

da un ultimo punto di vista, il ricorrente deduce che l'Amministrazione finanziaria ha inteso incassare imposte prima dalla [redacted], la quale sul predetto importo ha versato l'IRPEF, l'IRAP e l'IVA, e poi dalla [redacted] e dal contribuente, facendo leva sulla suggestiva attribuzione al calciatore di *fringe benefits*;

1.1. il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile;

dal primo punto di vista (infondatezza del motivo) è saldo indirizzo della Corte (Cass. 12/01/2017, n. 586) che: a) in base all'art. 51, t.u.i.r.: «il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro.»; b) questa regola è espressione del principio della «onnicomprensività» del reddito di lavoro con riguardo a tutto quanto percepito dal dipendente «in relazione al rapporto di lavoro», il che comporta che si debbano includere in questa categoria reddituale anche gli importi e le erogazioni in genere integranti, come nel caso di specie, un vantaggio accessorio attribuito dal datore di



lavoro al dipendente in aggiunta alla normale retribuzione (*fringe benefits*);

nella fattispecie concreta, la Commissione regionale, senza infrangere questi principi di diritto (come invece adombra il ricorrente), anzi facendone corretta applicazione, all'esito della valutazione delle risultanze istruttorie (quali, per esempio: la mancata esibizione, durante la verifica fiscale della GdF presso [redacted], del cd. «mandato rosso», che avrebbe attestato l'esistenza di un rapporto contrattuale diretto tra la società di calcio e il procuratore sportivo; il contenuto dell'accordo scritto del 29/06/2001, con il quale, a parere della CTR, la società di calcio si accollava i compensi dovuti dallo sportivo al procuratore), ha qualificato la somma pagata dall' [redacted] all'agente [redacted] non come un costo deducibile della società di calcio, ma come un reddito (aggiuntivo) di lavoro dipendente (*fringe benefit*), imponibile in capo al calciatore, assistito dal procuratore, sul presupposto che l'attività dell'agente (seppure pagata dalla società) fosse svolta nell'esclusivo interesse del calciatore, in virtù del rapporto contrattuale esistente tra lo sportivo e il procuratore;

sotto altro aspetto (inammissibilità del motivo), è dato rilevare che le ulteriori doglianze (violazione del principio di cassa e del divieto di doppia imposizione), sono formulate in termini del tutto generici, senza un puntuale richiamo alle norme di diritto che si assumono violate;

2. con il secondo motivo [b) art. 360 primo comma, n. 5 c.p.c. - omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione della sentenza impugnata in relazione a punti focali della controversia devoluta in appello], il ricorrente censura il vizio dello sviluppo argomentativo della sentenza per essersi limitata a richiamare quanto già espresso dal giudice di primo grado, senza chiarire: (a) per quale motivo fosse stata inclusa la fattispecie concreta nella previsione dell'art. 51, t.u.i.r., e nella previsione dell'art. 23, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; (b) per quale motivo, nonostante il dettato normativo chiaro e inequivocabile (ispirato al principio di tassazione per cassa) fosse stata ritenuta corretta una tassazione dell'importo per competenza; (c) quali fossero le motivazioni che giustificavano la triplice tassazione dell'importo in capo ai soggetti accertati, dopo che era già stato riscosso un importo da un terzo, pur non configurandosi un ricavo per tutti e tre detti soggetti;

2.1. il motivo è inammissibile;

secondo il consolidato orientamento di questa Corte, al quale s'intende dare continuità, il vizio ex art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., nella formulazione vigente *ratione temporis*, di: «omessa, insufficiente, contraddittoria motivazione» riguarda necessariamente un: «fatto controverso e decisivo per il giudizio», ossia un fatto storico-naturalistico, principale o secondario, risultante dalla sentenza o dagli atti processuali, al quale non possono essere assimilate le questioni e le argomentazioni giuridiche che, pertanto, risultano irrilevanti e comportano l'inammissibilità delle relative censure, irritualmente proposte (Cass. 29/07/2015, n. 15997);

nella fattispecie concreta, è chiaro che non si critica la sentenza della CTR per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto storico, controverso e decisivo per il giudizio, bensì, in modo inammissibile, in ragione della soluzione che è stata data alle suindicate questioni di diritto;

3. ne consegue il rigetto del ricorso;

4. nulla si deve statuire sulle spese del giudizio di legittimità, nel quale l'Agencia non ha articolato difese;

PQM

la Corte rigetta il ricorso.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115/2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 18/12/2019

Il Presidente
(Roberta Crucitti)



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

Oggi, 17 MAR 2020

IL CANCELLIERE
Dott. Caristo Luca Dionigi

6

r.g. n. 12938/2013
Cons. est. Riccardo Guida

