



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA CENTRALE

SEZIONE DI NAPOLI

COLLEGIO 01

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|----------------|-----------|-----------------|
| <input type="checkbox"/> | MERONE | ANTONIO | Presidente/Rel. |
| <input type="checkbox"/> | ABBAGNANO | FORTUNATO | |
| <input type="checkbox"/> | DE SARNO | SALVATORE | |
| <input type="checkbox"/> | FAVA DEL PIANO | ARRIGO | |
| <input type="checkbox"/> | IANDOLO | LUIGI | |

e con l'assistenza del segretario: CALIFANO CARMELA

ha emesso la seguente

DECISIONE

sul seguente ricorso:

- Ricorso Principale N. 1/0000 presentato da:

. DIR. PROVIN. I UFF. CONTROLLI NAPOLI + altri 3 ricorrenti
(controparte: SOCIETA' SPORTIVA CALCIO NAPOLI S.P.A.)

CONTRO

la DECISIONE N. 126/01/1994 riguardante l'imposta

IRPEF

emessa dalla:

COMMISSIONE TRIBUTARIA DI II GRADO DI NAPOLI

COLLEGIO

N° 01

R.G.R.

N° 12492/1995

UDIENZA

DEL 28/01/2013

DECISIONE

N° 598

PRONUNCIATA IL:

28/01/2013

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA
OGGI

- 1 FEB. 2013

Il Segretario

FATTO

1. La controversia ha ad oggetto, per quanto di interesse in questa sede, gli avvisi di accertamento notificati alla S. S. Calcio Napoli s.p.a., relativi agli esercizi dal 1985 al 1990, con i quali il competente ufficio finanziario ha contestato alla società l'omesso versamento delle ritenute che avrebbe dovuto operare sulle maggiori retribuzioni corrisposte, tra l'altro, ai calciatori Maradona Diego, De Olivera Filho Antonio "Careca" e De Brito Ricardo Rogerio "Alemao". La tesi dell'ufficio è che ai predetti calciatori siano stati corrisposti maggiori compensi, occultati dalla interposizione di società estere. Pertanto, lo stesso ufficio ha recuperato a tassazione il maggior reddito accertato, notificando gli avvisi di accertamento anche ai tre i calciatori.

Tutti gli avvisi di accertamento risultano impugnati, fatta eccezione per l'avviso notificato al calciatore Maradona.

Con gli avvisi di accertamento notificati agli altri due calciatori, nei cui confronti prosegue la lite, sono stati effettuati i seguenti recuperi:

a) a carico di De Oliveira

- anno 1987, reddito non dichiarato pari a lire 397.033.750;
- anno 1988, reddito non dichiarato pari a lire 1.166.857.500;
- anno 1989, reddito non dichiarato pari a lire 1.012.652.960;
- anno 1990, reddito non dichiarato pari a lire 1.100.869.971;

b) a carico di De Brito

- anno 1989, reddito non dichiarato pari a lire 500.000.000;
- anno 1990, reddito non dichiarato pari a lire 450.000.

2. Con sentenza del 20 dicembre 1993, la **Commissione tributaria di primo grado di Napoli**, chiamata a pronunciarsi sui ricorsi riuniti proposti dalla S.S. Calcio Napoli s.p.a. e dai calciatori Careca ed Alemao, ha accolto in parte il ricorso della società (limitatamente alle rettifiche riguardati altri rapporti di lavoro che qui non interessano), mentre ha **rigettato** "nel resto i ricorsi per quanto riguarda l'omesso versamento delle ritenute di acconto relative ai corrispettivi di lavoro di Maradona Diego, De Oliveira Filho e Rogero De Brito, con salvezza degli effetti derivanti dalla dichiarazione integrativa presentata". Ha **rigettato**, altresì, i ricorsi dei due calciatori De Oliveira e De Brito "per la parte relativa ai redditi non coperti

dalle dichiarazioni integrative presentate”.

La sentenza di primo grado è stata impugnata dalla società, dai calciatori “Careca” ed “Alemao” e dall’ufficio.

Società e calciatori hanno contestato l’esistenza della interposizione attraverso la quale, secondo l’ufficio, i calciatori avrebbero percepito i maggiori compensi sottratti a tassazione.

L’appello dell’ufficio è stato redatto nei seguenti termini: “Per quanto riguarda le contestazioni per le quali i ricorrenti hanno prodotto domanda di condono (anno 1989 per il sig. De Brito e anni 1987/88/89/90 per il sig. De Oliveira) si rileva che la Comm. Trib. di 1° gr. Avrebbe dovuto emettere ordinanza di estinzione”, secondo quanto disposto dall’art. 34, comma 5, della legge di condono n. 413/1991, con possibilità per l’ufficio di chiedere poi la revoca dell’ordinanza stessa in caso di invalidità delle domande integrative.

3. Con sentenza del 6 settembre 1994, la Commissione tributaria di secondo grado di Napoli ha

- a) **rigettato** l’appello dell’ufficio;
- b) **accolto** l’appello della società;
- c) **accolto** l’appello dei calciatori De Brito e De Oliveira.

Avverso quest’ultima decisione **ricorre dinanzi a questa CTC soltanto il competente ufficio**, denunciando violazioni di legge e vizi di motivazione.

Con nota del 14 giugno 2012, l’Agenzia delle Entrate di Napoli, subentrata agli uffici periferici ministeriali

a) ha comunicato che **la S.S. Calcio Napoli ha definito la lite ai sensi dell’art. 16 della legge 289/2002** ed ha chiesto che venga dichiarata l’estinzione del giudizio nei confronti della stessa, per intervenuta definizione della lite, ai sensi del citato art. 16;

b) ha depositato copia delle **dichiarazioni integrative presentate dai calciatori “Careca” ed “Alemao” ai sensi della legge 413/1991**, peraltro già in atti, chiedendo che venga dichiarata l’estinzione del giudizio anche nei loro confronti.

4. Alla udienza del 9 luglio 2012, fissata per la trattazione dei ricorsi

riuniti, il calciatore Diego Armando Maradona, per il tramite di difensori incaricati per l'incombenza, ha depositato atto di intervento adesivo dipendente, con il quale il Maradona, benché rimasto estraneo alla lite, chiede di condividere con la S.S. Calcio Napoli il giudizio di definizione della controversia.

All'esito della discussione, il collegio ha ravvisato motivi per riservarsi la decisione, ai sensi dell'art. 28 del DPR 636/1972, anche in considerazione del fatto che qualche componente del Collegio ricordava di avere partecipato ad altro collegio nel quale era stata trattata la nota vicenda fiscale del calciatore Maradona, sì che potevano ravvisarsi motivi di astensione.

Il 24 settembre 2012, data convenuta per la riconvocazione del Collegio e per sciogliere la riserva, veniva rilevato

- che effettivamente un componente del Collegio, il sig. Fortunato Abbagnano, ha partecipato alla decisione della CTR n. 1091/01/02, avente ad oggetto l'avviso di mora notificato al sig. Maradona, relativo al pagamento dei tributi di cui oggi si dibatte (avviso che ha come presupposto, in ipotesi, l'avvenuta notifica della iscrizione a ruolo e dell'avviso di accertamento riferito ai recuperi di cui oggi si tratta);

- che, nelle more, si è anche dimesso dalla commissione un altro componente del Collegio, il sig. Bruno Matera;

- che, conseguentemente, la decisione non poteva più essere deliberata dall'originario Collegio;

- che, quindi, la causa doveva necessariamente essere rimessa sul ruolo e rinviata ad altra udienza per una nuova trattazione.

Nella stessa data è stato disposto in conformità e la trattazione del ricorso è stata fissata per l'odierna udienza.

DIRITTO

1. Preliminarmente, va rigettata la richiesta di intervento adesivo avanzata dal sig. Maradona.

Il contribuente sostiene che la determinazione della propria obbligazione tributaria sia necessariamente collegata a quella della S.S.Calcio Napoli; per cui, la definizione della controversia fiscale nei confronti della società comporterebbe automaticamente anche la definizione della propria causa. In altri termini, la difesa del Maradona ritiene che se

viene riconosciuto che la società non doveva effettuare la ritenuta, necessariamente verrebbe meno anche la sua obbligazione.

La tesi non appare condivisibile. In linea di principio, gli obblighi del sostituto di imposta possono essere esclusi dal giudice (come è accaduto nella specie) per ragioni di ordine personale (se ad esempio il sostituto contesta di essere datore di lavoro del sostituto, ovvero eccepisce di avere estinto il debito, ovvero che l'obbligazione nei suoi confronti si è estinta) che non incidono sulla posizione del sostituto.

Peraltro, giova ricordare che, nella specie, il calciatore è rimasto estraneo al giudizio perché non ha impugnato l'avviso di accertamento notificatogli, sì che l'obbligazione tributaria nei suoi confronti si è consolidata (di qui l'iscrizione a ruolo e la notifica dell'avviso di mora di cui si discute in altra sede processuale). Ne deriva che siamo fuori della ipotesi di cui alla sentenza Cass. n. 255/2012, secondo la quale "Nel processo tributario, in base all'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14, comma 3, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 è ammissibile l'intervento adesivo dipendente dei terzi che, **pur non essendo destinatari dell'atto impositivo impugnato**, potrebbero essere chiamati ad adempiere l'obbligazione tributaria, in quanto la legge li riconosce solidalmente responsabili perché, **pur non avendo realizzato un fatto indice di capacità contributiva**, la loro posizione è collegata con il fatto imponibile o con il contribuente, sulla base di un rapporto a cui il fisco resta estraneo."

Rispetto al principio affermato nella massima citata, la fattispecie in esame si differenzia

- a) per l'avvenuta notifica dell'atto impositivo al contribuente rimasto inerte ed
- b) anche perché il fatto impositivo si è verificato direttamente in capo al soggetto che oggi chiede di intervenire, cioè in capo al contribuente effettivo (il *sostituto* e non un semplice obbligato solidale: gli obblighi della società, *sostituto d'imposta*, sono solo di carattere strumentale), il quale contribuente ha avuto l'opportunità di difendersi perché pur avendo ricevuto notifica dell'avviso di accertamento (così come prospettato dall'ufficio) ha scelto di non impugnare tale atto (nella istanza di intervento del Maradona non viene contestata l'acquiescenza).

Nella specie, poi, va rilevato che la definizione della controversia nei confronti della società, in forza di una norma di condono, ha natura soggettiva (e quindi incide soltanto sulla posizione del sostituto e definisce la controversia soltanto in relazione agli obblighi gravanti su di lui) e non può riflettersi sugli obblighi di altri soggetti (nella specie il sostituto): la decisione della controversia nei confronti della società non implica un accertamento in fatto di cui possa beneficiare il contribuente. Né il condono della società può estendersi al calciatore che avrebbe potuto a sua volta accedere al condono, se avesse ritenuto di contestare tempestivamente l'accertamento.

Il condono definisce soltanto le obbligazioni tributarie del contribuente che ne faccia richiesta. Rispetto a tale situazione il Maradona non ha titolo per invocare alcuna estensione del giudizio. Nemmeno il socio della società di persone può beneficiare del condono della società, nonostante si tratti di litisconsorti necessari: "In tema di contenzioso tributario, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci comporta la configurabilità di un litisconsorzio necessario esclusivamente nel caso in cui oggetto del giudizio sia il reddito sociale, il cui accertamento, sia sull' "an" che sul "quantum", si riverbera anche sul reddito dei soci", e non anche nel caso in cui la controversia abbia ad oggetto la definizione della stessa mediante condono (Cosi, Cass. 19620/2009).

Peraltro, la definizione della controversia del *sostituto* (nella specie la S.S. Calcio Napoli), anche quando abbia ad oggetto la stessa materia imponibile, non comporta la definizione automatica degli obblighi del *sostituito* (nella specie, il calciatore Maradona), la cui obbligazione tributaria deve essere soddisfatta in base alla propria aliquota marginale, a differenza del sostituto d'imposta che deve effettuare la ritenuta nella misura fissa stabilita dal legislatore.

2. Nel merito, va dichiarata l'estinzione del giudizio relativo alla controversia instaurata dalla società sportiva, tenuto conto della documentazione allegata e della richiesta della stessa Agenzia delle Entrate ricorrente. La richiesta fatta in tal senso dall'unica parte ricorrente dinanzi a questa CTC non può non essere interpretata come riconoscimento della

regolarità della procedura di definizione della lite ai sensi dell'art. 16 della legge 289/2002, e del pieno soddisfacimento delle pretese dall'Agenzia ricorrente.

3. Quanto ai calciatori, accantonata la posizione del De Brito, relativamente alla annualità non condonata (1990), anche per loro va accolta la richiesta di estinzione del giudizio, ai sensi dell'art. 34, comma 5, della legge 413/1991, avanzata dalla stessa Agenzia.

Resta assorbita la questione della pretesa nullità della decisione dichiarativa del condono perché adottata con sentenza e non con ordinanza, sollevata dall'Ufficio ricorrente, questione peraltro infondata sulla base della consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione (v. *ex multis*, sent. n.27006/2007: "L'interesse ad agire, necessario anche ai fini dell'impugnazione del provvedimento giudiziale, va apprezzato in relazione alla utilità concreta che può derivare alla parte dall'eventuale accoglimento dell'impugnazione e non può consistere in un mero interesse astratto ad una più corretta soluzione di una questione giuridica, non avente riflessi pratici sulla decisione adottata. Pertanto, avverso la pronuncia di conferma della sentenza collegiale della commissione tributaria con cui, anziché con ordinanza presidenziale, sia stato adottato un provvedimento di estinzione per avvenuta proposizione della domanda di condono - pur trattandosi di atto difforme dalla previsione dell'art.34 della legge n. 413 del 1991 e dell'art.19 del d.P.R. n. 636 del 1972 - è inammissibile, ricorrendo il difetto di interesse, il ricorso per cassazione, allorché con esso l'Amministrazione censuri esclusivamente la predetta erroneità, e non indichi quale sia l'effetto dannoso della decisione di estinzione, valutata nel suo significato sostanziale e dunque a prescindere dalla forma assunta").

Quanto alla richiesta di estinzione del giudizio dell'Agenzia delle Entrate, la quale precisa che deve essere circoscritta "nei limiti del maggior reddito integrato" e per le sole annualità condonate, ritiene il Collegio che eventuali questioni di quantificazione potranno essere prospettate in sede di esecuzione/riscossione, fermo restando che la parte pubblica, se avesse ritenuto che il condono non abbia definito l'intera controversia, per le annualità condonate, avrebbe dovuto indicare specificamente la "frazione" di controversia sfuggita al condono. L'Erario non può rimettere al giudice



valutazioni che competono all'ufficio, tanto più in questa sede, nella quale non si ha competenza per valutazioni estimative.

Ne deriva che per le annualità condonate dai calciatori, il giudizio è estinto. Quindi, in questi termini trova accoglimento la censura dell'ufficio avverso l'errata affermazione della commissione di appello, secondo la quale la notifica dell'avviso di accertamento avrebbe sbarrato l'accesso al condono (v. Corte Cost. sent. n. 175/1986). L'interesse a proporre la questione da parte dell'Erario è da ricercare nella necessità dello stesso di legittimare l'avvenuta riscossione di quanto pagato dai contribuenti per beneficiare del condono.

In definitiva, per i calciatori De Oliveira e De Brito, i rapporti tributari *sub iudice* devono intendersi totalmente definiti per le annualità condonate, in assenza di specifiche richieste della parte ricorrente.

4. Ancora nel merito, resta da valutare il ricorso dell'Ufficio nella parte in cui censura l'annullamento, da parte dei giudici di appello, dell'accertamento notificato al calciatore De Brito, relativo all'anno 1990, per emolumenti non dichiarati per lire 450.000, non condonato.

L'Ufficio afferma che la CT di secondo grado non avrebbe tenuto in nessuna considerazione gli elementi indiziari raccolti ed evidenziati nell'avviso di accertamento, concludendo poi, in maniera apodittica - sempre secondo l'ufficio - , che "E' da ritenere mancante la prova presuntiva di una interposizione fittizia di persone e quindi della imputabilità a costoro [i calciatori] di un reddito avente carattere di integrazione retributiva ... in quanto mancherebbe la prova dell'accordo trilaterale e quella dell'effettivo trasferimento delle somme di denaro direttamente dalla società sportiva ai calciatori".

L'ufficio eccepisce che i giudici non hanno tenuto conto del fatto che l'amministrazione finanziaria resta estranea agli accordi tra contribuenti, intesi ad eludere gli obblighi tributari. Osserva il Collegio che il rilievo, assolutamente scontato (quando mai gli evasori chiamano il fisco al tavolo delle loro turpi trattative?! Ma non per questo il fisco può limitarsi a mettere alla base degli accertamenti mere congetture) è assolutamente irrilevante perché l'amministrazione è comunque gravata dell'onere della prova. Ha, infatti, l'onere di provare la sussistenza dei fatti elusivi e/o di

chiarire perché certi fatti non possano non avere finalità elusive. La circostanza che l'amministrazione sia ovviamente estranea agli accordi fraudolenti dei contribuenti non la esonera la stessa dall'onere della prova.

Quanto alla pretesa carenza di valutazione degli elementi offerti dall'amministrazione finanziaria, che viene prospettata anche sotto il profilo del vizio di motivazione, contrariamente a quanto afferma la parte ricorrente, la C.T. di secondo grado ha sottoposto a critica stringente ed articolata la tesi dell'interposizione fittizia. I giudici di appello, infatti, osservano che nella specie manca la prova della interposizione (reale o fittizia) perché, come si legge a p. 12, "Dalla documentazione acquisita agli atti dei calciatori De Brito e De Oliveira emerge che si è in presenza di separati e distinti contratti, intercorsi i primi (quelli di ingaggio) tra la società sportiva e ciascuno dei giocatori ed i secondi (quelli di cessione di quote di utili pubblicitari) tra la società sportiva e la società TUG Sponsoring Ltd, aventi oggetto e cause diversi". Né, secondo i giudici di appello, assume rilievo indiziario la circostanza della coincidenza temporale dei contratti di ingaggio dei calciatori con la società sportiva e la stipula dei contratti di gestione pubblicitaria, posto che questi sono necessariamente collegati ai primi. Tanto più che i calciatori "erano già legati alle rispettive società sponsor prima di trasferirsi alle dipendenze della società Calcio Napoli".

A fronte di questi puntuali rilievi, le censure appaiono assolutamente generiche ed infondate, specialmente nella parte in cui l'amministrazione pretende di godere di una credibilità privilegiata nel processo tributario, in contrasto con il principio del giusto processo in forza del quale le parti devono essere poste su un piano di parità.

5. Conseguentemente, vanno dichiarati estinti i giudizi relativi alla fallita Società Sportiva Calcio Napoli e al calciatore De Oliveira, per tutte le annualità in contestazione. Va dichiarato estinto anche il giudizio relativo all'avviso di accertamento notificato al calciatore De Brito per la sola parte relativa ai redditi del 1989. Deve invece essere rigettato il ricorso dell'ufficio nei confronti dello stesso De Brito, in relazione alla rettifica della dichiarazione dei redditi del 1990.

P.Q.M.

La Commissione tributaria centrale

- a) rigetta la richiesta di intervento adesivo dipendente, avanzata dal calciatore Maradona;
- b) dichiara estinti i giudizi relativi alla fallita Società Sportiva Calcio Napoli e al calciatore De Oliveira, per tutte la annualità in contestazione;
- c) dichiara estinto il giudizio relativo all'accertamento notificato al calciatore De Brito per la rettifica della dichiarazione dei redditi del 1989;
- d) rigetta il ricorso dell'ufficio proposto nei confronti dello stesso calciatore De Brito, avente ad oggetto la rettifica dei redditi relativi all'anno 1990.

Così deciso in Napoli il 28 gennaio 2013.

Il Presidente relatore/estensore

(dr. Antonio Merone)

