

12 Febbraio 2013, ore 08:45

## La sentenza della CTC di Napoli

### Il condono del sostituto non ha effetti sul sostituito

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 sostituito). Lo ha ribadito la CTC di Napoli, secondo la quale la decisione della controversia nei confronti della società non implica un accertamento ir fatto di cui possa beneficiare il contribuente. Né il condono della società può estendersi a contribuente che avrebbe potuto a sua volta accedere al condono, se avesse ritenuto di contestare tempestivamente l'accertamento.

*di Stefano Loconte - Avvocato, Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA), Giancarlo Marzo - Avvocato, Loconte & Partners*

Con la decisione n. 598/01/13 depositata lo scorso 1° febbraio, la Commissione tributaria centrale di Napoli ha confermato la decisione della Commissione di secondo grado ed annullato gli avvisi d'accertamento notificati a una società sportiva e a due giocatori che vi avevano militato. La sentenza, tuttavia, è salita alla ribalta delle cronache più che altro per gli effetti che, almeno secondo i suoi difensori, avrebbe sulla posizione fiscale di un noto calciatore argentino.

La controversia aveva ad oggetto una serie di avvisi di accertamento notificati alla società sportiva con riferimento ai periodi di imposta dal 1985 al 1990, con i quali era stato contestato l'omesso versamento delle ritenute sulle presunte maggiori retribuzioni corrisposte, tra l'altro, ai tre calciatori. I maggiori compensi corrisposti a tali soggetti sarebbero stati occultati dalla interposizione di società estere.

Con l'emissione di ulteriori avvisi, l'ufficio aveva altresì recuperato a tassazione nei confronti dei tre giocatori il correlativo maggior reddito accertato. Tutti gli avvisi di accertamento erano stati tempestivamente impugnati, fatta eccezione, appunto, per quello notificato al calciatore argentino.

Con la sentenza del 20 dicembre 1993, successivamente impugnata dalla società, dai calciatori e dall'ufficio, la Commissione di primo grado di Napoli, previa riunione dei ricorsi, aveva accolto le ragioni della società limitatamente a rettifiche riguardanti altri rapporti, mentre aveva rigettato "nel resto i ricorsi per quanto riguarda l'omesso versamento delle ritenute d'acconto relative a corrispettivi di lavoro di [...], con salvezza degli effetti derivanti dalla dichiarazione integrativa presentata". Aveva rigettato, altresì, i ricorsi di due calciatori "per la parte relativa ai redditi non coperti dalle dichiarazioni integrative presentate".

Con la sentenza del 6 settembre 1994, la Commissione tributaria di secondo grado ha rigettato il ricorso della società e quello dell'ufficio, ed accolto quello dei due calciatori.

L'Ufficio ha conseguentemente proposto ricorso alla Commissione tributaria centrale che, in considerazione dell'avvenuta definizione della lite da parte della società ai sensi dell'art. 16 della legge n. 289/2002 e delle dichiarazioni integrative presentate dai due calciatori ai sensi della legge n. 413/1991, ha dichiarato l'estinzione dei giudizi relativi alla fallita società e ai due calciatori (confermando il solo avviso di accertamento notificato a uno dei due con riferimento al periodo di imposta 1990).

Interessante appare la posizione resa dalla Commissione con riferimento alla posizione del terzo calciatore il quale, pur non avendo impugnato gli avvisi di accertamento, era intervenuto nel corso del giudizio chiedendo di poter godere degli effetti della sentenza. Secondo la tesi difensiva del giocatore argentino, infatti, attesa l'inscindibilità tra la contestazione a lui mossa e quella fatta alla società, la definizione della lite da parte della prima avrebbe comportato l'estinzione dell'obbligazione tributaria anche nei suoi confronti.

Ebbene, la Commissione tributaria Centrale ha dichiarato inammissibile l'intervento adesivo del giocatore, definendo ormai consolidata nei suoi confronti l'obbligazione tributaria attesa la mancata impugnazione degli avvisi a lui trasmessi. Secondo la Commissione Centrale "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 (nell'istanza di intervento non viene contestata l'acquiescenza)". La pronuncia, dunque, si fonda sulla rilevata **non assimilabilità** tra la posizione del giocatore, **contribuente effettivo** nei confronti del quale si sarebbe verificato il presupposto impositivo, e quella di un **semplice obbligato solidale**. Diversamente, ai sensi dell'art. 1292 c.c., l'adempimento dell'obbligazione da parte di uno dei coobbligati avrebbe comportato l'estinzione della stessa, con conseguente liberazione degli altri coobbligati (fatto salvo il diritto di regresso che il coobbligato adempiente potrà esercitare nei confronti degli altri condebitori).

La posizione della Commissione non appare pienamente convincente.

Se è vero, infatti, che nei rapporti di lavoro dipendente la titolarità del rapporto giuridico di imposta spetta sia al sostituto sia al sostituito, è altrettanto indiscutibile che tali soggetti rispondono **solidalmente** dell'obbligazione tributaria nel caso in cui il primo non abbia provveduto, sulle somme erogate, ad effettuare e versare le ritenute a titolo d'imposta (cfr. art. 35, D.P.R. n. 602/1973). Ciò posto, la sentenza in commento si discosta dalla consolidata **giurisprudenza della Suprema Corte** che **ammette l'estensione del giudicato favorevole al coobbligato solidale che sia rimasto estraneo al giudizio**, escludendola solo qualora tale soggetto abbia scelto di procedere all'autonoma impugnazione dell'atto ricevuto (cfr. Corte di Cassazione, sentenze n. 11683/2002; n. 1615/1996; n. 4765/2001; n. 6165/2001 e n. 13997/2002).

*Copyright © - Riproduzione riservata*

*Commissione tributaria centrale Napoli, sez. I, sentenza 01/02/2013, n. 598*

---

Copyright © 2012 Wolters Kluwer Italia - P.I. 10209790152 - Co

Sviluppato da [OS3 srl](#)