

MODULARIO  
F. - Contenzioso - 66

Mini 66 G.C.



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
DI SECONDO GRADO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA  
NAPOLI  
DI ..... SEZIONE N. 1

SEZIONE  
1  
N°

R.G.R.  
910/94  
N°

UDIENZA  
29/06/1994  
DEL

DECISIONE  
N° 126  
PRONUNCIATA IL:  
29 GIU 1994

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA  
OGGI

- 6 SET 1994

Il Segretario:

riunita con l'intervento dei Signori:  
DR. PERSICO GIUSEPPE

~~DR. B. ALESSANDRO FRANCESCO~~

~~AVV. PEPE GUIDO~~

AVV. MARSIGLIA UGO

AVV. CATTANEO UGO 2 cl.

~~AVV. DELLA MORTE MARCO LOMBO~~

.....

.....

e con l'assistenza del segretario: **INSERRA UMBERTO**  
ha emesso la seguente

DECISIONE

sul seguente Fascicolo:

R.G.Fasc. N. 910/94 contenente:

-APPELLO PRINCIPALE N. 32/94 presentato per posta con  
raccomandata n. 0 del 01/01/0001 da:  
SOCIETA' SPORTIVA CALCIO NAPOLI S P A IN PERS. DEL LEG. RAPP. TE  
residente a: NAPOLI in :VIA VICINALE PARADISO 70  
(controparte: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI II UFFICIO)  
contro la decisione: ..N. 3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993  
(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 9  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 85

-APPELLO PRINCIPALE N. 33/94 presentato per posta con  
raccomandata n. 0 del 01/01/0001 da:  
SOCIETA' SPORTIVA CALCIO NAPOLI S P A IN PERS. DEL LEG. RAPP. TE  
residente a: NAPOLI in :VIA VICINALE PARADISO 70  
(controparte: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI II UFFICIO)  
contro la decisione: ..N. 3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993  
(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 10  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 86

-APPELLO PRINCIPALE N. 34/94 presentato per posta con  
raccomandata n. 0 del 01/01/0001 da:  
SOCIETA' SPORTIVA CALCIO NAPOLI S P A IN PERS. DEL LEG. RAPP. TE  
residente a: NAPOLI in :VIA VICINALE PARADISO 70  
(controparte: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI II UFFICIO)  
contro la decisione: ..N. 3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993  
(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 11  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 87

-APPELLO PRINCIPALE N. 35/94  
segue allegato

COMMISSIONE TRIBUTARIA  
DI SECONDO GRADO DI  
NAPOLI

SEZIONE N. 01  
UDIENZA DEL 29/06/1994  
R.G. Fascicolo N. 910/94

allegato n. 1

GATO ALLA DECISIONE RIGUARDANTE IL FASCICOLO R.G.Fasc. N. 910/94 (seguito) :

in data 12/03/1994 con ricevuta n. 3916/94 da:  
SOCIETA' SPORTIVA CALCIO NAPOLI S P A IN PERS. DEL LEG. RAPP. TE  
residente a: NAPOLI in :VIA VICINALE PARADISO, 70  
(controparte: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI II UFFICIO)  
contro la decisione: ..N. 3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993  
(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 12  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 88

-APPELLO PRINCIPALE N. 36/94 presentato a mano  
in data 12/03/1994 con ricevuta n. 3917/94 da:  
SOCIETA' SPORTIVA CALCIO NAPOLI S P A IN PERS. DEL LEG. RAPP. TE  
residente a: NAPOLI in :VIA VICINALE PARADISO, 70  
(controparte: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI II UFFICIO)  
contro la decisione: ..N. 3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993  
(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 13  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 89

-APPELLO PRINCIPALE N. 37/94 presentato a mano  
in data 12/03/1994 con ricevuta n. 3918/94 da:  
SOCIETA' SPORTIVA CALCIO NAPOLI S P A IN PERS. DEL LEG. RAPP. TE  
residente a: NAPOLI in :VIA VICINALE PARADISO, 70  
(controparte: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI II UFFICIO)  
contro la decisione: ..N. 3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993  
(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 14  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 90

-APPELLO PRINCIPALE N. 119/94 presentato per posta  
con raccomandata n. 1649 del 18/04/1994 da:  
UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI II UFFICIO  
(controparte: SOCIETA' SPORTIVA CALCIO NAPOLI S P A IN PERS. DEL LEG. RAPP. TE  
residente a: NAPOLI in :VIA VICINALE PARADISO 70)  
contro la decisione: .. N.3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993  
(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 9  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 85  
AVV. DI ACCERT. N. 10  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 86  
AVV. DI ACCERT. N. 11  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 87  
AVV. DI ACCERT. N. 12  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 88  
AVV. DI ACCERT. N. 13  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 89  
AVV. DI ACCERT. N. 14  
Imposta: IRPEF (RIT. ALLA FONTE) 90

-APPELLO PRINCIPALE N. 120/94 presentato a mano  
in data: 18/04/1994 con ricevuta n. 5720/94 da:  
DE BRITO RICARDO ROGERIO  
residente a: NAPOLI in :VIA F. PETRARCA 31  
(controparte: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI I UFFICIO)  
contro la decisione: .. N.3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993  
(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 5011007261  
Imposta: IRPEF (SANZIONI) 89  
AVV. DI ACCERT. N. 5011007208  
Imposta: IRPEF (SANZIONI) 90

-APPELLO PRINCIPALE N. 1738/94 presentato a mano  
in data: 26/04/1994 con ricevuta n. 6254/94 da:  
DE BRITO RICARDO ROGERIO  
residente a: NAPOLI in :VIA F. PETRARCA 31  
(controparte: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI I UFFICIO)  
contro la decisione: ..N.3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993

Segretario : *[Signature]* Il Presidente : *[Signature]*

(segue allegato)

COCCOLONE TRIBUTARIA  
 F. Contenzioso 67  
 DI SECONDO GRADO DI  
 NAPOLI

SEZIONE N. 01  
 UDIENZA DEL 29/06/1994  
 R.G. Fascicolo N. 910/94

Mod. 67 C.C.

allegato n. 2

GATO ALLA DECISIONE RIGUARDANTE IL FASCICOLO R.G. Fasc. N. 910/94 (semito) :

(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 5011007261

Imposta: IRPEF(SANZIONI) 89

AVV. DI ACCERT. N. 5011007262

Imposta: IRPEF(SANZIONI) 90

-APPELLO PRINCIPALE N. 1747/94 presentato a mano

in data: 27/04/1994 con ricevuta n. 6300/94 da:

DE OLIVEIRA FILHO ANTONIO PRESSO AVV. ALDO ALGANI

residente a: BERGAMO in VIA DEI PARTIGIANI 5

(controparti: UFFICIO IMPOSTE DIRETTE DI NAPOLI I UFFICIO)

contro la decisione: .. N.3230/1/93 pronunciata in data 25/10/1993

(Atti citati: AVV. DI ACCERT. N. 5011007196

Imposta: IRPEF(SANZIONI) 87

AVV. DI ACCERT. N. 5011007199

Imposta: IRPEF(SANZIONI) 88

AVV. DI ACCERT. N. 5011007204

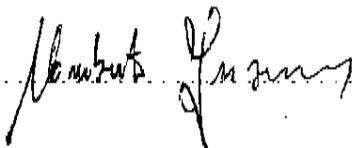
Imposta: IRPEF(SANZIONI) 89

AVV. DI ACCERT. N. 5011007208

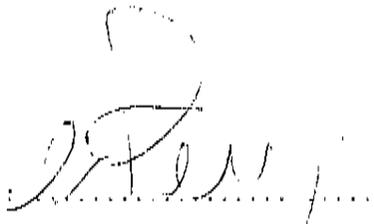
Imposta: IRPEF(SANZIONI) 90

(decisioni pronunciate dalla Comm. Trib. di I Grado di NAPOLI)

Segretario :



Il Presidente :



(\*) di De Oliveira Filho e Rogeiro De Brito per la parte relativa ai redditi non coperti dalle dichiarazioni integrative presentate.

FATTO.

1

Con i ricorsi presentati rispettivamente il 21/4/1994; il 22/4/1994; il 16/4/1994; ed il 12/3/1994; i calciatori De Brito Ricardo Rogeiro e De Oliveira Filho Antonio, la Società Sportiva Calcio Napoli S.p.A., e l'Amministrazione Finanziaria (Uffici I e II delle Imposte dirette di Napoli) proponevano appello avverso la decisione n.3230 del 20/12/1993 con la quale la Commissione tributaria di primo grado di Napoli, sez. I: =Accoglieva i ricorsi relativi alle rettifiche riguardanti i rapporti di lavoro di Iuliano Carlo, di Ferlaino Carlo e di Carbone Pasquale (esercizio 1985); di Mario Russo, Buriani Ruben, Armando Salvatore, Castellini Luciano, Celestini Costanzo, Di Meo Andrea, Ferrara Ciro, Garella Claudio, Renica Alessandro (esercizio 1986); dello stesso Mario Russo e di Conte Francesca (esercizio 1987), e annullava su questi punti gli accertamenti.

=Rigettava nel resto i ricorsi per quanto riguarda l'omesso versamento delle ritenute alla fonte relative ai corrispettivi di lavoro di Maradona Diego, De Oliveira Filho e De Brito Ricardo Rogeiro per la parte relativa ai redditi non coperti dalle dichiarazioni integrative presentate. Rigetta i ricorsi (\*) Con la decisione appellata detto giudice riteneva che i sei contratti interceduti negli anni 1984, 1987, 1988, tra la Società Sportiva Calcio Napoli e le società estere "Diego Armando Maradona Productions Establishment" con sede a Vaduz, cui è succeduta la "Diarma Establishment" con la stessa sede, e la Società TUG Sponsoring (U.K.) Ltd con sede in Londra, e cessionarie dei diritti di immagine pubblicitari rispettivamente di Maradona le prime due e dei calciatori De Oliveira Filho e De Brito la terza non avevano all'oggetto l'acquisto da parte della Società Calcio Napoli di quote di tali diritti, ma prevedevano integrazioni stipendiali a favore dei calciatori, che dovevano essere assoggettate a ritenuta alla fonte a termini dell'art. 23 DPR 600/73, e dichiarate come reddito di lavoro dipendente degli atleti.

./.

A tale conclusione esso perveniva ritenendo raggiunta la prova presuntiva richiesta dall'art.37 DPR 600/73 ultimo comma (come aggiunto dall'art.30 D.L.2/3/1989 n.69 convertito nella legge 154/89) della interposizione fittizia della società sponsor nel rapporto di lavoro dipendente intercorrente con la società sportiva, allo scopo di consentire ai calciatori di percepire compensi aggiuntivi agli emolumenti ufficialmente dichiarati quale retribuzione, e così sottraendosi agli obblighi tributari, e la società sportiva omettendo le ritenute alla fonte; e ritenendo per contro non raggiunta tale prova a carico della società Tuttazzurro e dei dipendenti anzi indicati.

Avverso tale decisione gli appellanti hanno proposto-ciascuno per la parte a se sfavorevole-le ragioni difensive presentate in primo grado.

Dalle parti quindi sono stati depositati altresì documenti e memorie difensive ed illustrative delle rispettive tesi. All'udienza del 29-6-1994, dopo ampia discussione dei ricorsi, la causa veniva riservata per la decisione.

Motivi della decisione.

Prendendo in esame l'appello proposto dall'Ufficio avverso l'accoglimento dei ricorsi di parte relativamente alla rettifiche riguardanti i rapporti di lavoro con Iuliano Carlo e Carbone Pasquale (es.1985); Mario Russo, Buriani Ruben, Carmando Salvatore, Castellini Luciano, Celestini Costanzo, Di Meo Andrea, Ferrara Giro, Garella Claudio, Renica Alessandro (es.1986); e Mario Russo e Conte Francesca (es.1987), e l'annullamento degli accertamenti, la Commissione ne rileva l'infondatezza.

L'Ufficio infatti aveva contestato alla società sportiva per i suddetti esercizi l'omissione di versamento di ritenuta alla fonte, o di acconto, su somme di danaro percette mediante la riscossione di assegni bancari emessi sul conto M.P.S. ag.6 n.849 intestato a De Burj Giovanni, da parte delle persone sopra indicate, assumendo che tali somme dovessero ritenersi

3

si provenienti dalla società Calcio Napoli, trattandosi di persone in rapporto di dipendenza o di lavoro autonomo con la società; e ciò perché il De Burj era amministratore della società Tuttazzurro, la quale esercitava e gestiva i servizi inerenti a manifestazioni organizzate dalla società Calcio Napoli.

Sulla scorta delle opposizioni proposte dalla società Calcio Napoli la Commissione di I grado osservava che il De Burj agiva appunto quale amministratore di una società diversa dalla società sportiva che gestiva servizi inerenti a manifestazioni sportive ed artistiche organizzate dalla società Calcio Napoli; e che le circostanze poste dall'Ufficio a base degli accertamenti hanno soltanto valore indiziario, non potendosi in esse ravvisare valore di prova, sia pur presuntiva, che si trattasse di compensi o retribuzioni corrisposti effettivamente dalla società sportiva alle suddette persone.

I giudici del primo grado aggiungevano che l'argomentazione presuntiva dell'Ufficio non poteva ritenersi assistita da requisiti di gravità, precisione e concordanza, perché la società Tuttazzurro è un ente con soggettività giuridica diversa da quella della società Calcio Napoli, con autonoma gestione, ed esercizio di attività in area economica e spettacolare contigua alla società sportiva; ciò che rende del tutto verosimile e probabile la richiesta di prestazioni lavorative a soggetti che lavoravano nello stesso campo alle dipendenze di altri.

L'appellante ufficio censura la decisione di primo grado assumendo che essa difetterebbe di valida motivazione; e che non sarebbe stata fornita una prova contraria, da ritenere a carico della società opponente.

Il gravame è infondato.

Gli accertamenti annullati non erano basati su prove documentali, o anche presuntive; mentre in tema di accertamento tributario spetta all'amministrazione di provare la fonda-

./3

4

tezza della pretesa fiscale; e, allorché la prova di una asserita simulazione negoziale sia affidata a presunzioni semplici, il giudice - ove ritenga di accoglierle - deve esporre le ragioni che ne dimostrano la sussistenza in modo particolarmente attento e rigoroso. Di conseguenza, tale prova non può ritenersi raggiunta quando detto criterio non sia stato totalmente rispettato, e anzi le argomentazioni siano contraddittorie ed illogiche (cfr. Cass. 23/8/1986 n. 5141).

La decisione impugnata è sul punto ineccepibile, e merita conferma, con il rigetto dell'appello dell'Ufficio.

L'Ufficio, infatti, operando in esplicazione delle facoltà previste dall'ultimo comma dell'art. 37 DPR 600/73 come introdotto dall'art. 30 D.L. 2/3/1989 n. 69 convertito nella Legge 154/1989, riteneva raggiunta la prova presuntiva della interposizione fittizia di persona (l'amministratore della società Tuttazzurro) in favore dei soggetti percettori degli assegni tratti sul menzionato conto bancario, argomentando dalle circostanze che la società sportiva e la società Tuttazzurro operano in campo contiguo, e che i predetti percettori avevano rapporti anche con la società Calcio Napoli. Ma proprio le invocate circostanze sono prive di inferenza probatoria, come esattamente hanno ritenuto i giudici del primo grado, in quanto non sono univoche, non sono idonee a produrre conclusioni certe e tanto meno assolute sul fatto da provare (versamento di somme dalla società sportiva ai percettori degli assegni tratti dal De Burj), non consentono di attribuire un grado adeguato di probabilità o di ragionevole certezza alla ipotesi sul fatto da provare; non convergono verso la stessa conclusione, perché non forniscono elementi di conferma alla medesima ipotesi sul fatto da provare.

Esse, in definitiva, non hanno i requisiti della precisione, gravità e concordanza; e correttamente la Commissione di I

./.

5

grado le ha considerate come insufficienti indizi privi di valore probatorio, in puntuale applicazione dei principi in materia di prova presuntiva.

Passando all'esame dell'appello proposto dalla società Calcio Napoli avverso la decisione di primo grado, che, riunendo le opposizioni proposte contro i sei avvisi di accertamento (per gli anni dal 1985 al 1990) per omissione del versamento di ritenute alla fonte, le rigettava, ritenendo raggiunta sulla base degli atti la prova presuntiva voluta dall'ultimo comma del citato art. 37 DPR 600/73, la Commissione osserva quanto segue.

La norma invocata dall'Ufficio e posta a base degli accertamenti consente all'Ufficio - in sede di rettifica, o anche di accertamento di ufficio - di imputare al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è lo effettivo possessore per interposta persona.

La norma citata si rivolge primariamente al contribuente oggetto di indagini tributarie, il quale sia effettivo possessore di redditi apparentemente di altri soggetti, che risultino persone interposte.

L'accertamento nei confronti della società calcistica per omissione di versamento di ritenute alla fonte sarebbe conseguenziale agli accertamenti operati nei confronti dei calciatori Maradona, Oliveira, e De Brito, i quali - secondo l'assunto dell'Ufficio - avrebbero interposto società di sponsoring cui erano legati per lo sfruttamento economico della propria immagine, nel rapporto di lavoro dipendente intercorrente con la società sportiva, per poter percepire - sottraendosi ai loro obblighi tributari - compensi aggiuntivi agli emolumenti ufficialmente dichiarati quale retribuzione del loro lavoro dipendente.

./.

6

La Commissione di I grado ha ritenuto raggiunta, relativamente alla posizione dei tre calciatori, la prova presuntiva grave, precisa e concordante della interposizione di persona sulla base dei seguenti elementi:

--per Maradona:

-stipulazione, nello stesso contesto, con alternanza e commistione di pattuizioni interessanti ora la persona del calciatore, ora la società sponsor, di accordi economici sia per cessione di quote degli utili dei contratti pubblicitari, di commercializzazione, di merchandising, e licenze di marchio (con obbligo di controprestazione a carico della società sportiva di somme di danaro da corrispondere con cadenza mensile); sia per diritti di trasferimento del calciatore dalla precedente società sportiva che lo aveva ingaggiato; sia per incentivi conseguenti a successi sportivi che avrebbero avuto riflesso sull'incremento di incassi di pubblicità e commercializzazione;

-stretto collegamento tra il contratto di ingaggio del calciatore e il contratto con la società sponsor, dovendo questo avere termine nel caso di cessazione del contratto di ingaggio;

-intervento del calciatore Maradona nel contratto tra la società sportiva e la società sponsor, nella qualità di presidente della società;

-obbligazione della società sportiva di fornire al calciatore, sotto specie di servizi in favore della società sponsor, una villa attrezzata in Napoli, venti biglietti aerei all'anno, e le spese di trasloco da Barcellona a Napoli;

-sproporzione tra gli emolumenti percepiti dal calciatore per il rapporto di lavoro (e dichiarati in contabilità) e le somme versate alla società sponsor nel periodo di accertamento;

-mancata percezione da parte della società Calcio Napoli (tranne modesti versamenti eseguiti in suo favore dalla

./.

società World Winner, subentrata alla Diego Armando Maradona productions establishment e alla Diarma establishment) delle quote degli utili pubblicitari e di gestione dell'immagine pattuiti nei contratti con le società sponsor;

-atto di transazione tra la società sportiva e la sponsor The World Winner Technics Holland B.V.comportante il versamento da parte della società Calcio Napoli della somma di lire 400milioni per aver rifiutato la organizzazione di gare amichevoli nelle stagioni 1984/85 e 1985/86.==

---per de Oliveira e De Brito:

-stipulazione per ciascuno dei giocatori, in concomitanza con il loro ingaggio alle dipendenze della società sportiva, di contratti di cessione di quote degli utili pubblicitari e di commercializzazione della immagine, da parte della società TUG Sponsoring Ltd(U.K.), contro il versamento da parte della società Calcio Napoli di somma di danaro secondo una determinata ratizzazione, oltre a incentivi nel caso di successi sportivi con riflesso sugli incassi di pubblicità e commercializzazione e merchandising;

-sproporzione tra gli emolumenti ufficialmente corrisposti ai giocatori per il rapporto di lavoro dipendente e le somme pattuite con la società sponsor per la cessione di quote di utile pubblicitario e dello sfruttamento della immagine;

-mancata percezione da parte della società sportiva, durante il rapporto, di qualsiasi utile da parte della società TUG Sponsoring;

-stretta connessione della convenzione con la società sponsor con il contratto di ingaggio dei giocatori.==

La società Calcio Napoli con i motivi di appello, oltre a eccepire la natura innovativa della disposizione introdotta dall'art.30 D.L.69/89(il che renderebbe illegittimi gli accertamenti per gli anni precedenti la sua entrata in vigore), e la illegittimità degli accertamenti a carico

8

della società sportiva per omissione di versamento di ritenute alla fonte in concomitanza con gli accertamenti operati nei confronti dei calciatori come effettivi possessori secondo l'Ufficio delle somme versate alla società sponsor, ha dedotto che gli elementi esposti dall'Ufficio, contrariamente alle risultanze della verifica contabile effettuata presso la società sportiva (elementi poi esaminati, recepiti, e rielaborati dalla Commissione di I grado a sostegno della decisione impugnata) non costituiscono la prova dell'ipotizzato accordo interpositorio, perché non integrano presunzioni gravi, precise, e concordanti, e non dimostrano che effettivi percettori e possessori delle somme versate alle società sponsor furono i calciatori.

Il motivo di appello, comune anche ai calciatori De Oliveira e De Brito, è fondato.

Va premesso che l'Ufficio accertatore, facendo propria la tesi dei funzionari in verifica, espressamente dichiarava di fondare gli accertamenti, sia per omissione di versamento delle ritenute alla fonte, sia per l'accertamento di maggiori redditi in capo ai calciatori, sulle disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 37 DPR 600/73, come formulato ed aggiunto dall'art. 30 D.L. 2/3/1989 n. 69.

Tali accertamenti pertanto per poter trarre la loro legittimità dall'applicazione del citato ultimo comma dell'art. 37, hanno come presupposto indispensabile la dimostrazione della interposizione fittizia di persona.

E la dimostrazione può essere fornita, come previsto dalla norma citata, anche per presunzioni semplici, purché gravi, precise, e concordanti, dalle quali dovrebbe trarsi la conclusione che le società sponsor furono interposte dai calciatori nel rapporto con la società sportiva nella percezione di somme di denaro apparentemente corrisposte a titolo di corrispettivo per la cessione di quote e gli utili di gestione pubblicitaria in senso lato dell'immagine dei calciatori,

9

Ma effettivamente rimosse da questi ad integrazione della loro retribuzione di lavoro dipendente. A tal fine l'argomentazione presuntiva deve fornire, secondo pacifica giurisprudenza in materia di interposizione fittizia, la prova di un accordo trilatero tra interponente, interposto, e terzo. Detta dimostrazione non è stata fornita, ed appare anzi contrastata dalla motivazione della decisione impugnata, la quale da un lato afferma che non sono in discussione la liceità e la legittimità dei contratti per lo sfruttamento dei diritti di immagine, ed ammette come dato di fatto (suffragato dalla circostanza che le somme versate dalla società sportiva alle società sponsor venivano trasmesse a questa previa autorizzazione delle autorità valutarie) che gli importi pattuiti a titolo di acquisto di quote dei diritti patrimoniali di immagine dei calciatori erano realmente corrisposte alle società sponsor; e dall'altro sostiene che la mancanza della dimostrazione della consegna ai giocatori da parte degli sponsor delle somme versate dalla società sportiva sarebbe irrilevante e frustranea ai fini considerato, essendo punto essenziale soltanto quello di stabilire se vi sia stata o meno interposizione fittizia di persona; perché l'acquisto del diritto - a differenza da quanto si verifica nella interposizione reale - avviene direttamente in capo al vero titolare e non si trasferisce al prestanome, che non può vantare alcun potere giuridico sull'oggetto della prestazione. Ma, ammettendo la liceità e la legittimità dei contratti relativi allo sfruttamento economico della immagine dei calciatori, e la realtà della corresponsione delle somme pattuite dalla società sportiva in favore degli sponsor, la Commissione di I grado si attesta in effetti sulla tesi di una interposizione reale, la cui ipotesi ricorre allorché il negozio con la persona interposta deve considerarsi valido ed efficace, sia pure sul

./.

presupposto che detta persona sia obbligata ad un ulteriore-trasferimento in favore del beneficiario effettivo del rapporto. Non si può condividere allora l'affermazione, contenuta nella decisione impugnata, che le dette circostanze non potrebbero in astratto escludere l'applicabilità dell'art. 37 DPR 600/73. Infatti, poiché l'assunto posto a base degli accertamenti opposti e della decisione di primo grado è quello di una interposizione fittizia di persona (così come espressamente previsto dall'ultimo comma del citato art. 37, e come espressamente motivato dall'Ufficio accertatore) il loro presupposto di validità è quello della legittima e puntuale applicazione della facoltà prevista dall'ultimo comma di tale norma, la quale richiede la dimostrazione della interposizione fittizia di persona, e quindi che le società sponsor fossero prive di qualsiasi potere giuridico sulle somme loro versate, le quali passavano direttamente dalla società sportiva ai calciatori.

E la diversa ipotesi di una interposizione reale di persona, nella quale sussiste un duplice rapporto negoziale: uno tra interponente ed interposto, ed altro tra interposto e terzo, verrebbe necessariamente a determinare la illegittimità degli operati accertamenti, in quanto il potere accertativo esercitato dall'Ufficio andrebbe necessariamente rapportato alla applicazione di disposizione diversa da quella invocata.

Ed, in effetti, ma con evidente antitetività rispetto al motivo legittimante gli accertamenti in esame, la Commissione di I grado ritiene che l'operato dell'Ufficio possa basarsi anche su un generale potere di rilevare la simulazione degli atti in esplicazione delle facoltà concesse dall'art. 38 DPR 600/73, per cui si potrebbe ritenere che nei contratti tra la società sportiva e gli sponsor la causa sia simulata. Anche a prescindere dalla disputa se nell'ordinamento tributario in materia di imposte sui redditi sia o meno prevista una disposizione antielusiva di portata generale, ovvero siano

./.

11

previste soltanto, a differenza da quanto avviene per le imposte di registro, disposizioni specifiche (quali la facoltà prevista dall'ultimo comma dell'art. 37 DPR 600/73 aggiunta ex post dal D.L. 69/89, concernente tra l'altro il contenimento delle elusioni), va osservato che la decisione impugnata si allontana del tutto ed oltre misura dalla ipotesi di interposizione fittizia di persona che essa stessa ha dichiarato punto essenziale della indagine sulla legittimità dell'operato dell'Ufficio. Peraltro, la ipotizzata concreta dimostrazione della interposizione fittizia non è stata raggiunta, mancando specifica, univoca, e convergente motivazione delle ragioni che ne dimostrino la sussistenza.

Il convincimento di siffatte ipotesi è infatti contenuto per implicito nell'affermazione che ciascuno degli elementi di argomentazione presuntiva più avanti elencati avrebbe autonoma forza di convincimento e sarebbe bastevole a far concludere che i corrispettivi pagati dalla società sportiva costituirebbero retribuzioni integrative per i calciatori dipendenti. Ma l'affermazione (oltre ad essere in contrasto con le diverse ipotesi di interposizione reale e di simulazione cui in seguito perviene la Commissione di I grado) non è sostenuta da dimostrazione di presunzioni gravi, precise e concordanti.

Si è visto che presupposto necessario per l'applicabilità nell'accertamento dei redditi dell'ultimo comma dell'art. 37 DPR 600/73 è la prova dell'affettivo possesso in capo al soggetto indagato di redditi di cui siano apparenti titolari altri soggetti. Sono quindi indispensabili sia la prova di un accordo trilatero tra le parti, sia la prova del diretto passaggio delle somme, che si vogliono imputare a reddito dei calciatori, dalla società sportiva a costoro, con esclusione delle società sponsor, supposte interposte persona. Tale dimostrazione qualora legata a presunzioni gravi, precise e concordanti, deve essere motivata in modo particolarmente attento e rigoroso, evitando argomentazioni inadeguate;

./.

contraddittorie o illogiche. 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 calciatori; ed i secondi (quelli di cessione di quote di utili pubblicitari) tra la società sportiva e la società TUG Sponsoring Ltd; aventi oggetto e causa diversi.

La concomitanza dei contratti ed il loro collegamento nella durata alla persistenza del rapporto tra il giocatore e la società sportiva non possono assurgere a elemento qualsiasi di prova presuntiva di interposizione fittizia (o reale, secondo le ipotesi formulate nella decisione di primo grado), essendo normale e obiettivamente ragionevole, ed anzi usuale in materia, che la gestione pubblicitaria dell'immagine di un calciatore sia collegata con la durata dell'ingaggio.

E difatti risulta dalla detta documentazione che i calciatori De Brito e De Oliveira, come del resto lo stesso Maradona, erano già legati alle rispettive società sponsor prima di trasferirsi alle dipendenze della società Calcio Napoli.

Ed è logico che, ove venga meno, anche prima della prevista scadenza, il rapporto di ingaggio tra il calciatore e la società sportiva, debbano venir meno conseguenzialmente i rapporti di partecipazione economica alla gestione dell'immagine del calciatore tra la società sportiva e la società sponsor.

Gli accertamenti in verifica cui i giudici di primo grado si sono ampiamente riferiti non si sono estesi alla ricerca di concreti elementi di prova sulla sussistenza di un accordo trilaterale, in dipendenza del quale le somme versate dalla società sportiva fossero effettivamente e direttamente venute in possesso non della società sponsor, ma dei calciatori. Accertamento che sarebbe stato certamente consentito nei confronti della TUG Sponsoring dalla convenzione esistente tra l'Italia e la Gran Bretagna in materia fiscale, secondo l'art. 18 dell'accordo 4/7/1960, non modificato dal protocollo 28/4/1969. =

Non va trascurato infatti che le somme versate dalla società calcistica sono state trasmesse alla TUG Sponsoring con l'autorizzazione del Ministero del Commercio estero, e sono entrate ufficialmente nella contabilità e nella gestione della società estera, per cui si deve logicamente ritenere che dette somme dovessero essere comprese nel conto economico e nei risultati di bilancio. Il che contrasta, fino a prova contraria, che non è stata fornita, con l'assunto di una dimostrazione presuntiva del fatto, principale e conclusivo, da provare per considerare verificata l'ipotesi dell'effettivo possesso diretto delle somme in capo all'interponente calciatore e non alla presunta interposta società sponsor, ex art. 37 DPR 600/73. La disposizione più volte citata consente infatti di imputare a reddito dell'interponente le somme che effettivamente e realmente possano considerarsi direttamente a lui trasmesse. Una volta ammesso - come si legge nella decisione impugnata - che la società Calcio Napoli ebbe realmente a corrispondere alle società estere gli importi pattuiti, e che il trasferimento delle somme ebbe luogo in via ufficiale in favore di persona giuridica tenuta a contabilità e a bilancio, non è possibile avere ragionevole certezza, o anche adeguato grado di probabilità, che quelle stesse somme siano state invece percepite dai calciatori, così come pervenute; e che la percezione diretta delle somme stesse da parte dei calciatori sia univoca conseguenza dei rilievi svolti su alcune clausole dei contratti con gli sponsor e della sproporzione tra ricavi e corrispettivi pagati dalla società sportiva nella gestione dei rapporti con gli sponsor; potendosi derivare da ciò conclusioni diverse e contrastanti, che, per di più, si appuntano su fatti secondari e non sul fatto principale da provare, oggetto della indagine; fatti secondari che, in definitiva, non sono convergenti verso una medesima conclusione.

Come esattamente osservato dalla Commissione di I grado a

./.

proposito del contesto relativo ai versamenti della società Tuttazzurro, il rapporto con una società avente personalità giuridica diversa da quella della società calcistica, con gestione autonoma, ed operante in area economica e spettacolare contigua a quella della società sportiva, non è di per sé elemento di presunzione grave, precisa e concordante di possibile interposizione; specie quando si tratti di società del tutto diversa, con oggetto sociale legittimo e lecito come ritenuto nella decisione di primo grado, sicuramente estranea ai presunti interponenti, esercitante professionalmente la gestione dell'immagine di svariati personaggi, vincolata ad obblighi tributari nella sua gestione: avente con i calciatori un rapporto di gestione di immagine preesistente all'ingaggio con la società Calcio Napoli. Proprio in virtù di tali rapporti la società TUG Sponsoring ha potuto effettuare ai calciatori versamenti di somme di danaro a titolo di utili provenienti dalla gestione della loro immagine; utili che i calciatori hanno dichiarato con atto integrativo all'Ufficio, e che formano oggetto di esame ed accertamenti estranei al presente contesto.

Ma se controparti legittime e reali dei distinti rapporti con la società sponsor sono da una parte la società di calcio (nel contratto di cessione di quote) e dall'altra i calciatori (nel contratto di cessione della gestione del diritto all'immagine), risulta ardua, e comunque non data ed estranea all'ipotesi dell'interposizione fittizia, la prova che le somme erogate dalla società sponsor ai calciatori siano precisamente quelle ad esse erogate dalla società sportiva; e non, invece, quelle costituenti il corrispettivo dei proventi derivati dalla gestione del diritto della immagine ceduta dai calciatori stessi; nonché la prova che l'elemento causale dei relativi contratti sia stato all'uopo deliberatamente alterato nell'incontro dei consensi fra i (tre) distinti soggetti dei (due) diversi rapporti.

Né può condividersi il punto della decisione impugnata, rafforzativo della tesi adottata, che ritiene ammesso dalle stesse parti l'intento simulatorio; questo desumendo da alcuni rilievi della loro difesa (quali: la dichiarata aleatorietà del contratto e lo stato di coercizione nel sottoscriverlo) e ritiene fallita la prova della quale esse sarebbero onerate, circa una ipotesi di simulazione diversa da quella allegata dalla Amministrazione finanziaria.

Si è infatti, all'evidenza, in presenza di mere argomentazioni difensive intese a contestare la gravità, la precisione, e la concordanza degli indizi fondanti l'allegata simulazione, non soltanto inidonei a qualsiasi inversione dell'onere della prova, ma univocamente finalizzati a sottolineare la reale portata economica di una eventuale inadempienza ("aleatorietà", da riferirsi alle prestazioni a carico dello sponsor, non al contratto), e l'esigenza (stato di coercizione) di vincolarsi onde ottenere l'ingaggio del campione, il complesso dei vantaggi indiretti derivanti dall'inserimento del medesimo nella squadra.

In conclusione, è da ritenere mancante la prova presuntiva di una interposizione fittizia di persona in favore dei calciatori De Oliveira e De Brito; e, quindi, della imputabilità a costoro di un reddito avente carattere di integrazione retributiva, per il quale sarebbero stati onessi i versamenti diretti delle ritenute alla fonte da parte della società sportiva.

Tanto ritenuto, acquistano ben più forte rilevanza, quali argomenti di prova utilizzabili nel presente giudizio, i riconoscimenti effettuati in autorevoli decisioni che il giudice di primo grado ha pure menzionato, ma solo per rivendicare l'autonomia della propria statuizione di dissenso.

In particolare, con la convenzione esibita, la Lega nazionale e l'Associazione dei calciatori hanno riconosciuto il diritto dei calciatori di utilizzare in qualsiasi forma lecita e dignitosa la propria immagine, stipulando contratti con terzi.

16

(gli sponsor), e ricavandone gli utili a titolo diverso da quello retributivo.

E, con i decreti esibiti in copia, i giudici delle indagini preliminari, su conformi richieste del P.M., hanno archiviato i procedimenti penali aperti nei confronti dei rappresentanti della società Calcio Napoli per il reato di omissione dei versamenti delle ritenute alla fonte.

Quel giudici hanno espressamente motivato che le somme versate dalla società sportiva agli sponsor non sono compensi integrativi in favore dei calciatori; che le società sponsor sono soggetti reali contribuenti all'estero; che non rilevano le pattuizioni relative a fornitura di beni personali; che non si rinvenivano elementi oggettivamente riscontrati a sostegno della tesi che i corrispettivi versati dalla società sportiva costituiscono in realtà ulteriori compensi destinati ai calciatori; per cui da tali accertamenti consegue l'inesistenza dell'obbligo, in capo alla società Calcio Napoli, di effettuare il versamento delle ritenute su dette ulteriori somme di danaro (cfr. archiv. 26/4/93 proc. 12594/R/92 Ferlaino).

Anche se i decreti dei GIP non hanno efficacia preclusiva sostanziale, va osservato che tali provvedimenti sono stati resi all'esito dell'esame dei processi verbali della P.T., delle relazioni dell'Ufficio, e delle indagini espletate; e che va tenuta presente la risoluzione 56/1064 del 16/10/1990 del Ministero delle Finanze, richiamata dagli appellanti, secondo la quale si ritiene evidente che in simili casi l'Ufficio non potrà insistere nelle proprie richieste ove non disponga di ulteriori elementi probatori, che giustifichino aliunde l'accertamento tributario.

Contrariamente a quanto si afferma nella impugnata decisione, negli atti penali ora ricordati il problema della simulazione è posto in relazione agli stessi atti anche qui acquisiti, ed è stato risolto espressamente nel senso di escluderla.

Dall'Ufficio, però, non è stato offerto alcun nuovo elemento probatorio: nelle memorie presentate in sede di gravame

./.

vengono richiamati gli argomenti e gli elementi esposti negli accertamenti impugnati e nel giudizio di primo grado. A non diversa soluzione conduce l'esame della posizione del giocatore Maradona (da esaminare per i riflessi a carico della società sportiva, pur in mancanza di suo ricorso in appello), anche se le circostanze addotte dai verbalizzanti, e recepite dall'Ufficio, possano apparire più suggestive. Invero, anche nel caso Maradona non ha rilievo probatorio il fatto che il rapporto con lo sponsor è concomitante e connesso nella durata con il rapporto di ingaggio; o che il corrispettivo della cessione di quota degli utili dello sfruttamento economico dell'immagine del calciatore fosse di molto superiore alla retribuzione corrisposta al calciatore, poiché la maggior fama del Maradona poteva giustificare l'aspettativa di utili molto consistenti per la gestione dell'immagine, mentre l'ammontare della retribuzione corrispondeva alle tabelle approvate dal CONI. Sta di fatto poi che il giocatore era legato alla società sponsor da epoca precedente l'ingaggio con la società Calcio Napoli; che la società sponsor aveva l'oggetto di gestire ai fini economici l'immagine del calciatore e perciò operava professionalmente in quel campo; che i rapporti con lo sponsor del Maradona, sempre con società aventi personalità giuridica ed autonoma gestione, non sono intercorsi sempre con la medesima società. Alla prima contraente "Diego Armando Maradona Productions Establishment (contratto 30/6/84)" succedeva la "Diarma Establishment" (contratto 6/12/87); e la società sportiva trattava anche con la società olandese The World Winner per esclusiva dei diritti su gare amichevoli. Si è sempre in presenza di società con obbligo di contabilità, che percepiscono le somme inviate dalla società calcistica ufficialmente, previa autorizzazione del Ministero del Commercio Estero.

Anche nel caso del Maradona doveva essere fornita una prova rigorosa, sia pure presuntiva, del concorso della volontà dell'interponente, dell'interposto, e del terzo per dar vita

al rapporto trilatero, presupposto indispensabile della sussistenza dell'interposizione fittizia di persone. Era inoltre necessaria la prova della effettiva percezione delle somme versate dalla società calcistica alle società sponsor da parte del Maradona. La circostanza che costui si costituì nel primo contratto quale presidente della società sponsor non ha inferenza probatoria in tale direzione, poiché egli appariva nella qualità di organo della società; e peraltro sia nella ipotesi (non dimostrata) di sua interessenza nella società sponsor, sia in dipendenza del suo rapporto contrattuale con la società sponsor per la gestione economica dei diritti di immagine, egli poteva percepire le utilità realizzate per detta gestione.

La commistione nel primo contratto (con la Diego Armando Maradona Productions Establishment) di patti riguardanti il calciatore con patti riguardanti la società sponsor non ha interpretazione univoca, poiché l'atto risente con evidenza di una formazione improvvisata ed affrettata per riuscire a concludere la trattativa di ingaggio.

Né la mancata reazione della società calcistica a una sostanziale inadempienza delle società sponsor nel versamento della quota di utili dalla gestione dell'immagine ceduta alla società stessa (la P.T. accertò soltanto modesti versamenti in favore della società Calcio Napoli) può avere interpretazione univoca e condurre alla conclusione prospettata dall'Ufficio con un grado di ragionevole certezza, anche se si volesse discostarsi dall'opinione che il requisito della gravità della prova presuntiva si può verificare soltanto quando la conclusione da provare derivi dal fatto noto in modo certo ed assoluto, secondo l'indirizzo giurisprudenziale accolto dalla sentenza 5141/86 della S.C. La società calcistica avrebbe potuto essere motivata, nell'atteggiamento assunto nei confronti degli sponsor inadempienti, da più ragioni di convenienza, in un calcolo economico globale, e in rapporto ai suoi obiettivi

./.

di successi sportivi. Resta il fatto che, anche a ritenere che in tal modo si sia realizzato un beneficio per la società sponsor, esso riguarda sempre persone giuridiche con autonoma gestione e relativi obblighi di contabilità e di bilancio, per cui l'inadempimento nei confronti della società sportiva avrà potuto condurre a diverso risultato del conto economico e degli utili di bilancio; mentre non se ne può inferire in modo univoco e con ragionevole certezza che invece le somme versate agli sponsor siano state direttamente riscosse, e nella medesima quantità come versata, dai calciatori; e che la causa dei versamenti sarebbe simulata, dissimulando un patto di integrazione retributiva del calciatore, con il conseguente obbligo della società sportiva di versamento di corrispondenti ritenute alla fonte.

La validità degli accertamenti opposti, e della tesi accolta dalla Commissione di I grado, è soprattutto contrastata, come già rilevato per i calciatori De Brito e De Oliveira, dalla contraddittoria configurazione nella decisione impugnata, a prova della interposizione fittizia, di una ipotesi di interposizione reale o addirittura di simulazione dei contratti, per il riconoscimento della validità e liceità dei contratti relativi alla gestione dell'immagine dei calciatori e della effettività e realtà dei versamenti alle società sponsor; e per l'affermazione, ancora, di simulazione della causa dei contratti.

Inoltre, anche per il caso Maradona i giudici penali hanno definito i procedimenti a carico dei rappresentanti della società Calcio Napoli con i due decreti del G.I.P. su conformi richieste del P.M. - I giudici penali hanno escluso per tutti e tre i calciatori che i corrispettivi versati agli sponsor fossero in realtà ulteriori retribuzioni destinate ai calciatori; ed hanno espressamente affermato la insussistenza dell'obbligo in capo alla società Calcio Napoli di effettuare il versamento delle ritenute alla fonte

./.

su dette ulteriori somme di danaro.

Nemmeno per il caso Maradona l'Ufficio ha prodotto nuovi elementi di prova, come indicato dalla risoluzione ministeriale 56/1064 del 16/10/1990 Min. Fin.

L'appello della società Calcio Napoli va perciò accolto, con l'annullamento dei sei accertamenti notificati dall'Ufficio per omissione di versamento delle ritenute alla fonte per gli anni dal 1985 al 1990.

Restano assorbiti gli altri motivi di gravame.

La medesima decisione di accoglimento va presa per gli appelli proposti dai giocatori De Oliveira e De Brito (per accertamento di redditi relativi agli anni dal 1987 al 1990 per il primo, e agli anni 1989 e 1990 per il secondo), con annullamento dei relativi accertamenti.

Benvero, i suddetti calciatori hanno presentato per gli anni in questione dichiarazioni integrative per redditi percepiti dalla TUG Sponsoring al diverso titolo di redditi contrattualmente convenuti per la gestione economica del diritto all'immagine; l'esame di tali dichiarazioni è estraneo al presente contesto.

Va perciò precisato che le dette dichiarazioni integrative, in conseguenza dell'annullamento degli accertamenti impugnati da De Oliveira e De Brito, non possono ritenersi a copertura parziale dei contesti annullati, ma seguono autonomo corso avanti al competente Ufficio.

P.T.M.

rigetta l'appello proposto dall'Ufficio con atto 16/4/1994 avverso la decisione n.3230; accoglie l'appello proposto dalla società sportiva Calcio Napoli con ricorso 12/3/1994 ed annulla gli accertamenti mod.7/770 nn.9=10=11=12=13=14 ritenute IRPEF per gli anni 1985=1986=1987=1988=1989=1990 opposti dalla società; accoglie l'appello proposto da De Oliveira Filho Antonio con ricorso 22/4/1994 avverso la de-

cisione 20/12/1993 n.3230 della Commissione tributaria di I grado di Napoli, ed annulla l'accertamento dei redditi per gli anni 1987, 1988, 1989, 1990 nn.5011007196=5011007199=5011007204=5011007208 per imposte IRPEF; accoglie l'appello proposto da De Brito Ricardo Rogerio con ricorso 21/4/1994 avverso la medesima decisione ed annulla gli accertamenti dei redditi nn.5011007261 e 5011007208 imposta IRPEF per gli anni 1989 e 1990. Conferma nel resto la decisione appellata.

Così deciso in Napoli il 29/6/1994.

Il relatore

*[Handwritten signature]*

Il Presidente

*[Handwritten signature]*



*[Handwritten signature]*  
IL SEGRETARIO

ra  
SC  
re  
(cc  
cont.

-APPELLO  
raccom.  
SOCIETÀ  
residenze  
(contro)  
contro l'

APPELLO  
allega