



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

Decisione/0097/CFA-2022-2023
Registro procedimenti n. 0128/CFA/2022-2023

LA CORTE FEDERALE D'APPELLO

SEZIONI UNITE

composta dai Sigg.ri:

Mario Luigi Torsello - Presidente

Salvatore Lombardo - Componente

Luca Cestaro - Componente

Vincenzo Barbieri - Componente

Domenico Luca Scordino - Componente (Relatore)

ha pronunciato la seguente

DECISIONE

sul reclamo n. 0128/CFA/2022-2023 proposto dalla società A.C.R. Siena 1904 S.p.A. e dal sig. Emiliano Montanari,

per la riforma della decisione del Tribunale federale nazionale – sezione disciplinare di cui al Com. Uff. n. 159 del 17.04.2023 con la quale, in accoglimento del deferimento della Procura Federale n. 22946/671pf22- 23/GC/blp del 27 marzo 2023, venivano disposte le seguenti sanzioni: (i) per il sig. Emiliano Montanari, inibizione di mesi 3 (tre) per la violazione degli artt. 4, comma 1, e 33, comma 4, del CGS, in relazione a quanto previsto dall'art. 85 NOIF, lett. C) par. V); e (ii) per la società ACR Siena 1904 Spa, penalizzazione di punti 2 (due) in classifica da scontarsi nel corso della corrente stagione sportiva alla società ACR Siena 1904 Spa a titolo di responsabilità diretta per la violazione dell'art. 6, comma 1, del CGS vigente, nonché a titolo di responsabilità propria per la violazione dell'art. 33, comma 4, del CGS.

Visto il reclamo e i relativi allegati;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza del 28 aprile 2023, tenutasi anche in videoconferenza, il Cons. Domenico Luca Scordino; uditi l'Avv. Paolo Rodella per i reclamanti e il Dott. Luca Scarpa per la Procura Federale.

Ritenuto in fatto e considerato in diritto quanto segue.

RITENUTO IN FATTO

Con atto Prot. 22946/671pf22-23/GC/blp del 27.3.2023, la Procura Federale deferiva al Tribunale Federale Nazionale Sezione Disciplinare (i) il sig. Emiliano Montanari, all'epoca dei fatti, presidente del CdA e legale rappresentante pro tempore della società ACR Siena 1904 Spa, e (ii) la Società ACR Siena 1904 Spa.

Al sig. Emiliano Montanari veniva contestata la violazione degli artt. 4, comma 1, e 33, comma 4, del CGS, in relazione a quanto previsto dall'art. 85 NOIF, lett. C) par. V), per non aver versato, entro il termine del 16 febbraio 2023, le ritenute Irpef relative al periodo novembre 2021 - agosto 2022 e alla mensilità di ottobre 2021. Parallelamente, alla Società ACR Siena 1904 Spa veniva contestata la responsabilità diretta per la violazione dell'art. 6, comma 1, del CGS vigente, per il comportamento posto in essere dal sig. Emiliano Montanari, all'epoca dei fatti presidente del CdA e legale rappresentante pro tempore della società ACR Siena 1904 Spa, nonché la responsabilità propria della medesima società per la violazione dell'art. 33, comma 4, del CGS.

Il predetto deferimento traeva origine da una segnalazione Co.Vi.So.C. del 27.2.2023, in ragione della quale, in esito alle periodiche verifiche di propria competenza, la Commissione aveva rilevato che la ACR Siena 1904 Spa *"non [aveva] provveduto, entro il termine del 16 febbraio 2023, al versamento delle ritenute Irpef relative al periodo novembre 2021 - agosto 2022 ed alla mensilità di ottobre 2021, così come previsto dall'art. 85, lett. C), par. V) delle NOIF"*.



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

Era invero accaduto – sempre secondo quanto ricostruito dalla Co.Vi.So.C. – che il versamento delle ritenute fiscali era stato sospeso per l'emergenza sanitaria Covid-19 (sino al 22.12.2022). Era poi intervenuta la disposizione di cui all'art. 1, comma 160, della legge n. 197 del 29.12.2022, in ragione della quale era possibile adempiere al suddetto versamento entro il 29 dicembre 2022, anche in forma rateale, a condizione che, entro la medesima data del 29 dicembre 2022, risultasse comunque eseguito il pagamento delle prime tre rate.

I riscontri eseguiti, però, avevano fatto emergere un mancato adempimento della ACR Siena 1904 Spa rispetto al termine sopra detto.

Per quanto concerne le mensilità novembre 2021-agosto 2022, la società aveva operato i versamenti dovuti tramite compensazione non già il 29 dicembre 2022 ma *“solo il successivo 5 gennaio 2023 [...] Tale circostanza, data la natura decadenziale della tempistica fissata dalla richiamata disciplina di riferimento (termine fissato – come detto – al 29 dicembre 2022), determina[va] – ad avviso della Commissione – l'impossibilità di esperire la forma di pagamento rateale di talché il debito originario deve considerarsi scaduto e non assolto nella sua interezza”* (così la relazione Co.Vi.So.C.).

La ACR Siena 1904 Spa, dunque, risultava avere omesso *“il versamento di quota parte delle ritenute Irpef relative al periodo di riferimento per un ammontare complessivo pari a circa 733.454,15 Euro”*. E detto *“mancato versamento [era] dovuto al ritardo nel versamento delle rate relative al piano di rateazione di cui all'art. 1 comma 160 della Legge n. 197 del 29 dicembre 2022, per un ammontare complessivo pari a 38.602,85 Euro”* (così ancora le verifiche compiute da Co.Vi.So.C.).

Per quanto poi riguardava il versamento delle ritenute fiscali relative alla mensilità di ottobre 2021, la ACR Siena 1904 Spa *“avrebbe potuto avvalersi anche per tale mensilità – per la quale invece non risulta eseguito alcun versamento – della facoltà concessa dall'art. 1 comma 160 della legge n. 197 del 29 dicembre 2022 effettuando il versamento in un'unica soluzione entro il 29 dicembre 2022 ovvero [ratealmente con] le prime tre rate entro il 29 dicembre 2022. Tutto ciò non è avvenuto e le ritenute Irpef relative al mese di ottobre 2021 non sono state corrisposte né integralmente né in maniera rateale entro la tempistica prefigurata ex lege. Si segnala, infatti, che solo in data 21 febbraio 2023 (e quindi in ogni caso oltre il termine del 16 febbraio 2023 prescritto dalla disciplina federale), la Società – per il tramite del consulente del lavoro – ha indirizzato all'Agenzia delle Entrate una nota in cui ha comunicato di avere effettuato in data 16 febbraio 2022 un maggiore versamento di ritenute fiscali rispetto a quanto dovuto per gli emolumenti del periodo agosto-settembre 2021 e, al tempo stesso, ha richiesto che tale eccedenza fosse associata ai versamenti eseguiti dalla Società ai sensi della sopra citata Legge n. 197 del 29 dicembre 2022 [...]. Allo stato non risulta che l'Agenzia delle Entrate abbia fornito un qualche riscontro rispetto a tale iniziativa”* (così sempre la relazione Co.Vi.So.C.).

Per la mensilità di ottobre, dunque, la società *“non ha effettuato il versamento delle ritenute Irpef relative al periodo di riferimento per un ammontare complessivo pari a circa 98.846,00 Euro”* (così ancora le risultanze dei modelli di pagamento e del modello 770 per l'anno 2021 allegati alla relazione Co.Vi.So.C.).

Di qui, appunto, il deferimento operato dalla Procura Federale in relazione alla violazione dell'art. 85 lett. C), par. V) delle NOIF.

Avverso il deferimento, resistevano in giudizio il sig. Emiliano Montanari e la ACR Siena 1904 Spa, sollevando sostanzialmente le medesime tesi oggi riproposte in sede di reclamo.

Con la decisione Com. Uff. n. 159 del 17.04.2023 (qui impugnata), il Tribunale federale nazionale sezione disciplinare accoglieva il deferimento e irrogava le sanzioni che sopra si sono dette. Pertanto: (i) l'inibizione di mesi 3 (tre) nei confronti del sig. Emiliano Montanari per la violazione degli artt. 4, comma 1, e 33, comma 4, del CGS, in relazione a quanto previsto dall'art. 85 NOIF, lett. C) par. V); e (ii) la penalizzazione di punti 2 (due) in classifica da scontarsi nel corso della corrente stagione sportiva nei confronti della società ACR Siena 1904 Spa per responsabilità diretta nella violazione dell'art. 6, comma 1, del CGS vigente, e per responsabilità propria nella violazione dell'art. 33, comma 4, del CGS.

Nel merito, premetteva innanzitutto il Tribunale che il pagamento delle ritenute Irpef (così come dei contributi Inps) relativi a dipendenti e collaboratori costituisce, per l'ordinamento sportivo, un indiscusso indicatore della stabilità economica e finanziaria delle società sportive. Per tale ragione, l'ordinamento sportivo ne presidia il regolare adempimento, sia con specifici termini di adempimento (art. 85 NOIF), sia ancora con obblighi di comunicazione all'autorità federale di controllo (Co.Vi.So.C.) e sia infine con precise sanzioni (art. 33 CGS).

Il Tribunale, peraltro, segnalava come la normativa federale avesse recepito gli interventi del legislatore ordinario di rimodulazione dei termini di scadenza fiscale conseguenti all'emergenza pandemica Covid-19 (come esattamente anticipato dalla relazione della Co.Vi.So.C. e poi dalla Procura Federale).

Meglio ancora, il Tribunale richiamava in proposito il CU n. 154/A del 31.1.2022 del Consiglio Federale, dettato in materia di



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

sospensione dei termini dei versamenti delle ritenute Irpef, sottolineando come detto provvedimento avesse legittimamente previsto che *“i versamenti, da parte delle società professionistiche, delle ritenute Irpef e dei contributi Inps interessati dalle disposizioni agevolative di cui all’art. 3- quater del Decreto Legge n. 146/2021, convertito in Legge n.215/2021 e all’art. 1, commi 923 e 924 della Legge n. 234/2021, saranno valutati ai fini dei controlli federali e della applicazione delle relative sanzioni, tenendo in considerazione le nuove scadenze derivanti dai differimenti e dalle rateizzazioni previsti dalla normativa statale”*.

In sostanza, i termini fiscali erano stati sì rinviati, ma (anche) per l’ordinamento sportivo i versamenti dovevano comunque essere effettuati una volta raggiunte le nuove scadenze via via disposte dal legislatore ordinario.

Con specifico riguardo alle ritenute Irpef oggetto di deferimento, poi, il Tribunale rilevava che a valle dei diversi rinvii operati dal legislatore ordinario e da ultimo a valle dell’articolo 13 del decreto-legge 18 novembre 2022 n. 176, il termine ultimo per effettuare i versamenti prima sospesi risultava fissato alla data del 22 dicembre 2022.

Su tale termine, dunque, era intervenuta la legge n. 197 del 29 dicembre 2022. Precisava peraltro il Tribunale come il contenuto dell’art. 1, comma 160 della citata legge n. 197/2022 avesse un chiaro tenore di rimessione in termini e non già il contenuto dispositivo di una nuova scadenza.

L’art. 1, comma 160, della legge n. 197/2022 prevedeva che i versamenti delle ritenute alla fonte, comprensive di quelle relative alle addizionali regionale e comunale, e dell’imposta sul valore aggiunto, già sospesi ai sensi dei predetti interventi normativi e con scadenza il 22 dicembre 2022, *“si considerano tempestivi se effettuati in un’unica soluzione entro il 29 dicembre 2022 ovvero in sessanta rate di pari importo, con scadenza delle prime tre rate entro il 29 dicembre 2022 e delle successive rate mensili entro l’ultimo giorno di ciascun mese, a decorrere dal mese di gennaio 2023”* (in caso di rateizzazione, peraltro, con l’applicazione di una maggiorazione del 3%).

La previsione in commento (art. 1, comma 160, della legge n. 197/2022) veniva pubblicata il 29 dicembre 2022 e dava per presupposto che il contribuente avesse già considerato gli effetti della scadenza già intervenuta il 22 dicembre 2022. Per tale ragione, la norma sanciva una possibilità in più rispetto alla disciplina ordinaria (inevitabilmente comportante sanzioni, interessi e avvio alla riscossione), per l’appunto prevedendo che i pagamenti anche tardivi (in unica soluzione dell’intero debito fiscale o almeno di tre rate del complessivo piano di rateizzazione) potessero essere considerati tempestivi e dunque senza conseguenze (*“si considerano tempestivi”*), purché effettuati entro la data di pubblicazione delle nuove disposizioni (29 dicembre 2022).

L’introduzione della citata disciplina era accompagnata da apposita risoluzione del 27 dicembre 2022 dell’Agenzia delle Entrate (la risoluzione n. 80/E) nella quale si avvisava della necessità di presentare il modello F24 entro il 29 dicembre 2022, vuoi con riferimento ad un pagamento integrale dei tributi scaduti, vuoi ancora, in alternativa, al pagamento delle prime tre rate.

Il Tribunale segnalava, allora, come l’art. 1, comma 160, della legge n. 197/2022 avesse introdotto una disciplina speciale agevolativa, inevitabilmente soggetta ad interpretazione rigorosa. Il termine fissato per la tempestività dei versamenti era perentorio e doveva essere letto in combinazione con l’ulteriore disposizione di cui all’art. 1, comma 161, della medesima legge n. 197/2022 a mente della quale *“in caso di mancato pagamento delle somme dovute, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, il contribuente decade dal beneficio della rateazione di cui al comma 160. In tale caso si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione”*.

La conclusione cui giungeva il Tribunale era quindi che *“il pagamento effettuato dalla Società con l’F24 presentato il 5.1.2023 (relativo al debito maturato per le mensilità novembre 2021 - agosto 2022) [dovesse] considerarsi tardivo e inidoneo a produrre effetti, anche nell’ambito dell’ordinamento sportivo”*.

Il Tribunale, d’altro canto, rilevava che la compensazione fiscale è una forma di versamento del tributo che può dirsi perfezionata solo nel momento in cui viene presentato il modello F24 e non prima. Sino alla presentazione del modello F24 non interviene alcun effettivo pagamento (o, se si preferisce, estinzione dell’obbligazione dovuta).

Dunque, proseguiva il Tribunale, *“la presentazione del modello di pagamento ‘a zero’ oltre il termine normativamente stabilito non esonera la società dal pagamento della sanzione, anche se ridotta, come in effetti è avvenuto nel caso. Questo a conferma che, comunque, si è commessa una violazione del termine. Così come confermato dalla Agenzia delle Entrate nella stessa Risoluzione citata dalla difesa (Risoluzione n. 36/E/2017) che espressamente afferma al fine di rendere manifesta la volontà del contribuente, è necessario che la compensazione c.d. ‘orizzontale’ o ‘esterna’ trovi compiuta esposizione della delega di pagamento. Infatti, secondo quanto disposto dall’articolo 19, comma 3, del decreto legislativo 241 del 1997, il modello F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il saldo finale sia pari a zero ossia nell’ipotesi in cui le somme dovute risultino totalmente compensate”*.

Inoltre, proseguiva il Tribunale, neppure la tesi del c.d. lieve inadempimento poteva trovare applicazione al caso concreto, *“atteso*



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

che tale istituto è applicabile a specifici casi (rateizzazioni delle somme dovute per i cosiddetti 'avviso bonario' ed 'accertamenti con adesione') e non ai versamenti diretti oggetto della fattispecie in esame".

Infine, il Tribunale riteneva fondata anche la contestazione relativa al mancato versamento delle ritenute Irpef del mese di ottobre 2021. Alla data del 16 febbraio 2023 (data limite secondo l'ordinamento federale) non risultavano operati versamenti di sorta ed infatti *"l'imputazione del credito di imposta precedente risulta effettuata solo il successivo 21.2.2023 [ma] anche questo versamento avrebbe dovuto essere effettuato nelle forme di cui all'art. 1, comma 160, legge 197/2022. Sul punto non può che richiamarsi tutto quanto esposto circa l'impossibilità di ritenere perfezionato il meccanismo previsto dalla norma statale, con la conseguenza che anche per tale parte il debito tributario risulta non onorato alla scadenza federale".*

Di qui, come già detto, l'accoglimento del deferimento e l'irrogazione delle sanzioni.

Avverso la decisione del Tribunale Federale propongono ora reclamo la ACR Siena 1904 Spa e il sig. Emiliano Montanari, chiedendo il proscioglimento dalle rispettive incolpazioni. Resiste con memoria la Procura Federale.

CONSIDERATO IN DIRITTO

I reclamanti si affidano a sei motivi di reclamo. I primi cinque tutti concernenti il tardivo versamento delle ritenute Irpef relative alle mensilità erogate a valere sul periodo novembre 2021 agosto 2022. Il sesto motivo, invece, relativo alle ritenute dovute per la mensilità di ottobre 2021.

Il reclamo non è fondato e la decisione del Tribunale deve essere integralmente confermata.

I primi cinque motivi possono essere trattati congiuntamente per la loro evidente connessione. Tali motivi possono essere così sintetizzati.

Con il primo motivo, i reclamanti sostengono che il Tribunale avrebbe errato nel ritenere che la presentazione in data 5 gennaio 2023 del modello F24 con saldo zero costituisca un tardivo pagamento rispetto alla scadenza del 29 dicembre 2022. E ciò, in quanto il modello F24 con saldo zero, non comporta versamento di denaro e non costituisce una forma di pagamento. Con il secondo motivo, inoltre, i reclamanti deducono che la presentazione oltre il termine del modello F24 comporterebbe, in ogni caso, una mera violazione formale e non invece una violazione sostanziale dalla quale far discendere la decadenza dalla rateizzazione. Con il terzo e quarto motivo, poi, i reclamanti, obiettano che il Tribunale non avrebbe valorizzato la circostanza che i crediti compensati dalla ACR Siena 1904 Spa erano tutti precedenti rispetto al 29 dicembre 2022. Ed ancora sostengono l'erroneità della decisione di prime cure nel non aver tenuto in considerazione un precedente ritenuto invece sovrapponibile al caso in discussione. Ciò tanto più che il ritardo maturato dalla ACR Siena 1904 Spa non produrrebbe danno alcuno e non riguarderebbe neppure un termine federale. Con il quinto motivo, infine, i reclamanti censurano la decisione del Tribunale per non aver considerato l'illegittimità dell'art. 1, comma 160, della legge 197/2022 in riferimento all'art. 3, comma 2, della legge 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. Statuto del Contribuente) e per non aver rilevato il contrasto della decadenza dalla rateizzazione con l'istituto della lieve tardività, così ponendosi nuovamente in contrasto con lo Statuto del Contribuente.

Come già anticipato, i motivi di reclamo devono essere respinti.

Priva di pregio è anzitutto l'argomentazione per cui la presentazione tardiva del modello F24 con saldo zero non costituisca un tardivo pagamento, non essendo una forma di pagamento in denaro.

È pacifico in argomento che la ACR Siena 1904 Spa abbia operato una compensazione tra propri crediti e debiti fiscali. Per tale ragione, la ACR Siena 1904 SpA ha presentato il modello F24 con una compensazione integrale del proprio debito grazie a crediti di valore corrispondente.

La compensazione, peraltro, costituisce una delle modalità di estinzione soddisfacente delle obbligazioni. Meglio ancora, una volta che tra due soggetti sussistano crediti e debiti reciproci, compensabili, la compensazione costituisce una dichiarazione unilaterale ricettizia, a contenuto patrimoniale, che opera come requisito legale di efficacia dell'estinzione dell'obbligazione. In assenza della dichiarazione, però, i predetti crediti e debiti restano compensabili ma non possono dirsi estinti.

Sotto tale profilo, allora, la distinzione tra compensazione e pagamento è argomento insussistente. Con la compensazione si estingue (in tutto o in parte) un pagamento che doveva essere fatto e a tal fine si utilizza (in tutto o in parte, e comunque sino a concorrenza del debito così estinto) un credito che doveva essere incassato. La compensazione, dunque, equivale pagamento.

Ciò è a maggior ragione vero in ambito fiscale. In tale specifico settore, tenuto conto delle esigenze di regolare il gettito fiscale, il



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

legislatore è nel tempo intervenuto, sia per disciplinare le modalità con le quali la compensazione debba avvenire, sia ancora per regolare i limiti, anche quantitativi, della compensazione (si veda il contenuto esatto dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 9.7.1997 e le stesse modifiche via via apportate all'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 in materia di limiti alla compensabilità di crediti tributari; limiti da ultimo rivisti dal comma 72 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234).

E per quel che qui interessa, è vero che la possibilità stessa di godere della compensazione è condizionata alla presentazione di uno specifico modello F24 con il quale la compensazione deve essere espressamente dichiarata (si veda l'art. 17, comma 1, del d.lgs. n. 241 del 9.7.1997).

Inoltre, l'obbligatorietà della presentazione della delega (o modello F24) per esercitare il diritto alla compensazione ad opera del contribuente resta tale *“anche nell'ipotesi in cui le somme dovute risultano totalmente compensate”* ovvero nel caso di c.d. saldo zero (si veda l'art. 19, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 241/1997).

In un simile quadro, allora, torna ad essere decisivo il contenuto esatto dell'art. 1, commi 160 e 161, della legge n. 197 del 29.12.2022.

Con il comma 160, il legislatore ha effettivamente consentito per le ritenute Irpef un adempimento “tardivo” rispetto ad una scadenza in realtà già maturata (il 22 dicembre 2022), espressamente riqualficando tale adempimento come tempestivo se intervenuto entro il 29 dicembre 2022, così operando una chiara rimessione in termini come correttamente rilevato dal Tribunale.

Con il comma 161, poi, sempre il legislatore ha espressamente previsto che *“[i]n caso di mancato pagamento delle somme dovute, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, il contribuente decade dal beneficio della rateazione di cui al comma 160”*.

Per un verso, dunque, si è concessa una facoltà altrimenti scaduta (come detto, evitandosi sanzioni, interessi e al limite la riscossione dell'intero), tra l'altro prevedendo una rateizzazione specifica (in 60 rate), e per altro verso si è disciplinata la conseguenza del mancato esercizio tempestivo. Ciò che contava, ai fini del rispetto della norma, era l'avvenuta estinzione per tempo dell'obbligazione delle tre rate previste dal comma 160. Estinzione che, però, nel caso dell'ACR Siena 1904 Spa non è intervenuta.

La portata testuale della norma, in conclusione, non ammette le interpretazioni volute dai reclamanti. La presentazione del modello F24 oltre il termine implica inadempimento e determina la decadenza dalla rateizzazione.

Con una talune ulteriori precisazioni. Una volta determinatosi l'evento della decadenza, la ACR Siena 1904 Spa si ritrovava debitrice in unica soluzione dell'intero importo originariamente rateizzato (e non ancora saldato). Alla data del 16 febbraio 2023, data rilevante sul piano dell'ordinamento federale per le ritenute applicabili alle mensilità novembre 2021-dicembre 2022, dunque, la ACR Siena 1904 Spa non aveva comunque adempiuto per intero al proprio debito fiscale, avendo al più corrisposto una parte di esso così come rilevato dagli accertamenti in fatto compiuti dalla Co.Vi.So.C. e poi ripresi dalla decisione di prime cure.

Annotazioni, quelle appena segnalate, che assorbono anche le dissertazioni dei reclamanti a proposito dell'assenza di un danno conseguente alla tardività accumulata, posto che nel caso che occupa (e fermo quanto ancora si aggiungerà a proposito del caso Pistoiese 1921 Srl C.U. n. 42/TFN 2018/2019) le conseguenze del mancato versamento sono previste dalla legge (art. 1, comma 161, legge 197/2022). E parimenti assorbono le obiezioni circa l'inesistenza di un termine federale violato, che invece è stato chiaramente inadempito dalla ACR Siena 1904 Spa per non avere rispettato la scadenza fiscale di cui al comma 160 della legge 197/2022, risultando quindi non pagato – né alla data del 29 dicembre 2022, e neppure alla data del 16 febbraio 2023 – l'importo residuo del debito per il quale la società era decaduta dal termine.

Infondato, del resto, è anche l'argomento secondo il quale la ritardata presentazione del modello F24 avrebbe natura di mera irregolarità formale e non invece di natura sostanziale. Anche una simile distinzione, invero, cede il passo al dato testuale dei commi 160 e 161 della legge n. 197 del 29 dicembre 2022 sopra richiamato, risultando irrilevante (oltre che persino perplessa) la critica rivolta dai reclamanti alla decisione di primo grado sotto tale profilo.

Come correttamente rilevato dal Tribunale, è vero che il ritardo comporta una sanzione pecuniaria limitata (ai sensi dell'art. 15 comma 2-bis del d.lgs. 471 del 9.7.1997), ma tale sanzione si aggiunge e non assorbe la conseguenza indicata dal comma 161 dell'art. 1 della legge n. 197 del 29 dicembre 2022. E il punto qui in discussione è proprio la conseguenza derivante dal comma 161 ora richiamato: ovvero la decadenza dalla rateizzazione.

Né si può confondere la sanzione di cui all'art. 15, comma 2-bis del d.lgs. 471/1997 con l'istituto del ravvedimento, come invece sembrano sostenere incidentalmente i reclamanti.



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

L'istituto del ravvedimento implica uno spontaneo adempimento del tributo non versato unitamente alla sanzione disciplinata per tale regolarizzazione. Ipotesi che qui non si è verificata.

Del resto, neppure è vero che – in linea generale – la mancata presentazione tempestiva di un modello F24 di compensazione costituisca sempre e solo una violazione meramente formale. Semmai è anche qui vero l'opposto.

È qui utile precisare che secondo la circolare N. 54/E del 19 giugno 2002 dell'Agenzia delle Entrate (in particolare par. 17.2) in caso di *“omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero [...] non si è in presenza di violazione meramente formale bensì di violazione che arreca pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo”*. Inoltre, la stessa risoluzione 36/E/2017 dell'Agenzia delle Entrate, citata dal Tribunale e ripresa dai reclamanti, non qualifica la mancata presentazione del modello F24 come violazione solo formale. Piuttosto, la risoluzione 36/E/2017 ribadisce a proposito della compensazione fiscale – ed è per questo che la detta risoluzione era stata citata dal Tribunale – che *“al fine di rendere manifesta la volontà del contribuente, è necessario che la compensazione c.d. ‘orizzontale’ o ‘esterna’ trovi compiuta esposizione nella delega di pagamento”*.

Parimenti privo di rilievo è il riferimento dei reclamanti alla datazione dei crediti portati in compensazione dalla ACR Siena 1904 Spa.

Come già si è spiegato, non è questo il punto decisivo sul quale si è formata la decisione del Tribunale di prime cure. La *ratio decidendi* che il reclamo non riesce a superare è in realtà la medesima già affrontata: ovvero la tardività del modello F24 presentato dalla ACR Siena 1904 Spa e la conseguente decadenza dalla rateizzazione per come espressamente disciplinata dal comma 161 dell'art. 1 della legge 197/2022. E dunque, l'esistenza alla data del 29 dicembre 2022 e poi ancora alla data del 16 febbraio 2023 (data rilevante per l'ordinamento federale) di un debito insoluto.

Anche il precedente citato dai reclamanti, al quale si è già fatto breve riferimento, appare oggettivamente estraneo alla vicenda in discussione. Nel caso della US Pistoiese 1921 Srl (C.U. n. 42/TFN 2018/2019), invero, tale società aveva integralmente corrisposto l'intero tributo dovuto, non essendosi avvalsa di alcuna rateizzazione.

È vero che la presentazione del modello F24 era intervenuta il giorno successivo alla scadenza (17 ottobre 2018 anziché 16 ottobre 2018), ma a valle della detta compensazione integrale, non residuava alcun debito ulteriore e ciò aveva consentito al Tribunale di valorizzare il mero errore materiale commesso dal consulente esterno della US Pistoiese 1921 Srl, sottolineando altresì che per il ritardo di un giorno non poteva essersi provocato alcun danno.

Ma nel caso della ACR Siena 1904 Spa la situazione è diversa, posto che – come già ripetutamente detto – alle scadenze previste come rilevanti per l'ordinamento fiscale e per l'ordinamento federale la detta società non risultava avere integralmente assolto ogni proprio debito, risultando invece esposta per il debito residuo conseguente alla decadenza dalla rateizzazione accertato dalla Co.Vi.So.C..

Il tutto, senza considerare che all'epoca della decisione del Tribunale federale sul caso US Pistoiese 1921 Srl non sussisteva alcuna norma comparabile ai commi 160 e 161 dell'art. 1 della legge 197/2022 che imponesse le conseguenze decadenziali che sopra si sono ampiamente commentate.

Anche gli ultimi due profili dedotti dai reclamanti, entrambi relativi ad una pretesa violazione dello Statuto del Contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212), sono privi di pregio.

I reclamanti, più in particolare, censurano la decisione del Tribunale per non avere tenuto conto dell'art. 3, comma 2, dello Statuto del Contribuente con riguardo alla data di entrata in vigore dell'art. 1, commi 160 e 161, della legge 197/2022 e per non avere comunque considerato come prevalente l'ulteriore istituto della lieve tardività, dovendosi quindi considerare non verificatasi alcuna decadenza della ACR Siena 1904 Spa.

Chiaramente infondato è anzitutto il riferimento all'art. 3, comma 2, dello Statuto del Contribuente. Vero è che la disposizione richiamata dai reclamanti si riferisce alla eventuale introduzione di adempimenti prima non previsti; fattispecie però non rinvenibile nel caso oggi qui scrutinato.

Peraltro, va notato che lo Statuto del Contribuente non assume rango superiore rispetto alla legge ordinaria né assurge a parametro di costituzionalità, potendo quindi essere derogato da espressa previsione di legge (si vedano in argomento tra le tante, sia pure con riferimento al tema della retroattività della norma fiscale: Cass., sez. trib., 11 luglio 2022, n.21801; Cass., Sez. 5, 29 marzo 2022, n. 10010; Cass., Sez. 5, 20 febbraio 2020, n. 4411).

Appare pertanto corretta la motivazione del Tribunale là ove argomenta la propria decisione segnalando come la ACR Siena 1904



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

Spa non potesse dirsi colta di sorpresa dal termine del 29 dicembre 2022. E in effetti, il comma 160 dell'art. 1 della legge 197/2022 aveva lo scopo di rimettere in termini il contribuente rispetto ad una scadenza già intervenuta al 22 dicembre 2022. Alla data del 29 dicembre 2022, in altri termini, la scadenza del pagamento delle ritenute Irpef era già maturata e la ACR Siena 1904 Spa avrebbe già dovuto provvedervi. La disciplina consentiva una possibilità in più per il contribuente e non certo una in meno. Non può dunque riconoscersi alcuna illegittimità nel senso divisato dal reclamo.

Identica conclusione deve poi raggiungersi con riguardo al secondo profilo dedotto all'interno del quinto motivo di reclamo. In proposito, è qui sufficiente segnalare che lo Statuto del Contribuente non prevede un principio generale di lieve inadempimento. Tale istituto, piuttosto, è espressamente disciplinato dall'art. 10 dello Statuto del Contribuente nonché dall'art. 15-ter del d.p.r. n. 602 del 29 settembre 1973. Ma nessuna delle fattispecie declinate dalle norme appena richiamate è sovrapponibile al caso in discussione.

Nel caso dei reclamanti, infatti, non si verte di una fattispecie di sanzioni o interessi conseguenti ad errori causati dall'essersi conformati ad indicazioni dell'amministrazione finanziaria ovvero conseguenti a ritardi dell'amministrazione finanziaria stessa (art. 10, comma 2, dello Statuto), né ancora si verte in un caso di incertezza sulla portata o sull'ambito di applicazione della norma tributaria o in una incertezza dalla quale derivi una violazione formale senza alcun debito di imposta (art. 10, comma 3, dello Statuto). Né infine si verte in una fattispecie di rateizzazione derivante da controlli formali o accertamenti con adesione (art. 15-ter, commi 1 e 2, del d.p.r. n. 602 del 29 settembre 1973).

Il richiamo al lieve inadempimento resta dunque sfornito di un serio appiglio normativo. Per contro, la disciplina applicabile al caso concreto resta sempre e solo quella espressa dall'art. 1, commi 160 e 161, della legge 197/2022.

Né può convenirsi con l'ulteriore obiezione sostenuta dal reclamo secondo cui dalla materiale prosecuzione ad opera della ACR Siena 1904 Spa del pagamento di talune rate successive a quelle scadenti il 29 dicembre 2022 (le rate del 31 gennaio 2023, 28 febbraio 2023 e 31 marzo 2023), se ne possa derivare la prova del mantenimento in vita della rateizzazione. La prosecuzione spontanea di una rateizzazione non più efficace può certamente comportare la riduzione del debito ancora dovuto a carico del contribuente (che del resto è dovuto per intero e l'erario può pretendere in unica soluzione provvedendo alla relativa riscossione), ma non determina alcuna riviviscenza della rateizzazione, né sana l'intervenuta decadenza.

Da ultimo, si può affrontare il sesto motivo di reclamo, questa volta riferito non più alle ritenute Irpef relative alle mensilità novembre 2021-agosto 2022, ma alle ritenute specificamente dovute per la mensilità di ottobre 2021.

I reclamanti ripropongono anche in questa sede le stesse argomentazioni dedotte in primo grado, non senza scarsa chiarezza espositiva (e senza mai spiegare se, ad esempio, al momento di dedurre le operazioni effettuate, ci si riferisca ad una mensilità intesa come mese di competenza degli emolumenti pur non ancora pagati, o come mese di effettivo pagamento di tali emolumenti o ancora come mese di scadenza del pagamento della ritenuta Irpef per gli emolumenti corrisposti).

Si sostengono allora due tesi.

Per un verso (c.d. prima sottoparte del sesto motivo), i reclamanti oppongono che le ritenute dell'ottobre 2021 erano state versate (*recte*: ne era stata avviata la rateizzazione) attraverso la legittima imputazione di un maggior credito vantato dalla ACR Siena 1904 Spa, derivante da un pagamento inizialmente eseguito in eccesso dalla società in riferimento alle mensilità di agosto e settembre 2021 (non sospese da provvedimenti Covid).

In altri termini, la ACR Siena 1904 Spa aveva versato per le mensilità di agosto e settembre 2021 (pagate però ad ottobre 2021) euro 110.845,16 anziché euro 103.856,52. La differenza maturata a credito dalla società, per euro 6.988,64, doveva allora considerarsi imputata (per euro 6.589,72) al pagamento delle prime rate dovute per la rateizzazione proprio della mensilità di ottobre 2021.

Tale ricostruzione, poi, era stata comunicata dal consulente del lavoro all'Agenzia delle Entrate con pec del 21 febbraio 2023, fermo che tale comunicazione pec – secondo una distinzione ritenuta cruciale dai reclamanti – non andava considerata un atto di "imputazione", ma appunto solo una mera "comunicazione".

Per altro verso, poi, si sostiene che in ogni caso (c.d. seconda sottoparte del sesto motivo) la detta mensilità di ottobre 2021, giacché pagata o "*da doversi pagare*" (questa l'espressione dei reclamanti) a dicembre 2021, doveva rientrare nella sospensione Covid e quindi anch'essa doveva essere oggetto di rateizzazione ai sensi della legge 197/2022.

Per tale ragione, la società aveva eseguito una procedura Civis (ovvero una procedura di correzione di dati attraverso il canale di assistenza fiscale dell'Agenzia delle Entrate) mediante la quale aveva rettificato i dati inseriti nel modello F24 del 15 febbraio



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

2023, scomponendo il versamento effettuato per il periodo di riferimento 10/21 (ridotto da euro 110.845,16 a euro 103.856,52) e così associando la differenza di euro 6.988,64 al periodo 12/21 (cioè a quello che secondo la ACR Siena 1904 SpA era il periodo fiscale corretto di pagamento della mensilità di ottobre 2021).

Insomma, a valle della procedura Civis, il modello F24 del 15 febbraio 2023 riportava un pagamento di euro 103.856,52 per il periodo di riferimento 10/21 e un pagamento di 6.988,64 per il periodo 12/21, con ciò dovendosi dire comunque regolarizzata la posizione della società anche in riferimento alla mensilità di ottobre 2021. Pertanto – sempre secondo il motivo di reclamo – il 16 dicembre 2023, ovvero il giorno della scadenza federale, la ACR Siena 1904 Spa risultava in regola con i versamenti dovuti.

Come già accennato si tratta di argomentazioni che sfiorano l'abuso del processo (cfr. i canoni da ultimo ricordati da Cass. ordinanza n. 11258 del 28 aprile 2023) e che in ogni caso non meritano accoglimento.

Non la prima tesi, perché è pacifico che sino al 21 febbraio 2023 (data della pec del consulente del lavoro della ARC Siena 1904 Spa) non è presente agli atti, né è desumibile dalle verifiche Co.Vi.So.C. alcun atto formale che potesse valere pagamento delle ritenute Irpef relative alla citata mensilità di ottobre 2021. Non vi è alcun modello presentato, né altra dichiarazione che consentisse di ritenere adempiuto l'onere gravante sulla società reclamante.

Per contro, solo il 21 febbraio 2023 la ARC Siena 1904 Spa – attraverso la pec del proprio consulente del lavoro – comunicava all'Agenzia delle Entrate che un proprio maggiore versamento di ritenute fiscali (rispetto a quanto dovuto per gli emolumenti del periodo agosto-settembre 2021) doveva intendersi associato al *“periodo 10/2021 per il debito residuo pari ad euro 98.846,18. Le prime quattro rate sono pari a 6.589,72 euro e avevano scadenza fine 2022 e fine gennaio 2023, l'azienda ha ancora quindi un maggior versamento pari ad euro 398,92 euro da utilizzare”* (cfr. la PEC agli atti del procedimento, inviata da l.mancuso@cdlrmpec.it il 21 febbraio 2023 alle ore 16:19 a agenziaentratepec@pce.agenziaentrate.it con oggetto “Siena cf 01520250521 - abbinamento pagamenti f24”).

In proposito, allora, è inevitabile notare come una simile comunicazione, al di là della relativa validità (tutt'ora indimostrata e della quale del resto dubita la stessa ARC Siena 1904 Spa che ha poi mutato tesi), resta tardiva rispetto al termine del 29 dicembre 2022 imposto dall'art. 1, comma 160, della legge 197/2022, così come tardiva rispetto al termine federale del 16 febbraio 2023.

D'altro lato, appare sin troppo evidente la contraddizione nella quale finiscono per cadere gli stessi reclamanti che all'inizio di pag. 22 del reclamo sostengono che la società *“ha pensato di imputare il suo credito di € 6.988,64 sopra indicato a pagamento (per l'appunto) delle prime tre rate”* di rateizzazione sulla mensilità ottobre 2021, mentre alla fine della medesima pag. 22 sostengono all'opposto che *“non si è trattato affatto di imputazione bensì solo di una comunicazione”*.

Premesso allora che ove i reclamanti avessero voluto dire di aver “pensato” ma mai comunicato ad alcuno l'imputazione di cui trattasi saremmo a maggior ragione di fronte ad una ragione di infondatezza del reclamo (perché per tale via si sosterebbe una imputazione o compensazione mai dichiarata), la verità è che il tentativo di smarcarsi dal comportamento tenuto (con la pec del 21 febbraio 2023) tradisce solo la consapevolezza della relativa inefficacia e tardività.

La comunicazione del 21 febbraio 2023, come accertato dalla Co.Vi.So.C. e dal Tribunale di prime cure, non poteva avere alcuna valenza di versamento e comunque non poteva in alcun caso evitare (e non ha evitato ai reclamanti) la decadenza dalla rateizzazione del debito, con ciò tornando perfettamente vero l'insoluto per la mensilità ottobre 2021.

Neppure accoglibile è la seconda tesi. I reclamanti, come accennato, sostengono di avere poi variato il periodo di riferimento delle ritenute Irpef indicate nel modello F24 del 15 febbraio 2023, scindendo il pagamento originariamente effettuato (per euro 110.845,16): (i) in parte imputando detto versamento (per euro 103.856,52) al periodo 10/21, relativo però alle mensilità di agosto e settembre 2021 come risulta dalla stessa pec inviata in data 21 febbraio 2023 all'Agenzia delle Entrate; e (ii) in parte imputando il medesimo versamento (per la residua quota di euro 6.988,64) al periodo 12/21, nel quale doveva essere ricollocata la mensilità dell'ottobre 2021 (non pagata ad ottobre 2021 ma a dicembre 2021).

Dunque, a valle della procedura Civis sopra detta, il Tribunale federale avrebbe dovuto avvedersi che la ACR Siena 1904 SpA aveva versato le prime rate (euro 6.988,64) relative alle ritenute Irpef concernenti la mensilità di ottobre 2021 (del valore complessivo da rateizzare di euro 98.846,18) attraverso il modello F24 del 15 febbraio 2023.

Per tale via, però, i reclamanti non si avvedono di fornire essi stessi la dimostrazione del mancato versamento dell'imposta dovuta. Se infatti il versamento delle prime tre (o quattro) rate della rateizzazione di cui all'art. 1, comma 160, della legge 197/2022 è avvenuto – per ciò che concerne la mensilità di ottobre 2021 – con il modello F24 del 15 febbraio 2023 (e non con l'imputazione di cui alla pec del 21 febbraio 2023), è comunque evidente che tale versamento è avvenuto in ogni caso in ritardo rispetto al termine decadenziale del 29 dicembre 2022.



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

Con la conseguenza di determinare la decadenza dalla rateizzazione (ai sensi del comma 161 del medesimo art. 1 della legge 197/2022) e dunque con la conseguenza di lasciare la ACR Siena 1904 Spa comunque debitrice delle ritenute Irpef relative all'ottobre 2021. Esattamente come statuito dal Tribunale federale.

In conclusione, la decisione del Tribunale federale merita piena conferma, con conseguente conferma anche delle sanzioni disposte nei confronti dei reclamanti tenuto conto dell'effettiva violazione ad opera del sig. Emiliano Montanari dell'art. 4, comma 1, CGS, in relazione a quanto previsto dall'art. 85 NOIF, lett. C) par. V), nonché dell'effettiva violazione ad opera della Società ACR Siena 1904 Spa dell'art. 33, comma 4, del CGS, con assorbimento dell'ulteriore responsabilità di cui all'art. 6, comma 1, CGS.

P.Q.M.

Respinge il reclamo in epigrafe.

Dispone la comunicazione alle parti con PEC.

L'ESTENSORE

Domenico Luca Scordino

IL PRESIDENTE

Mario Luigi Torsello

Depositato

IL SEGRETARIO

Fabio Pesce