



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

Decisione/0159/TFNSD-2022-2023  
Registro procedimenti n. 0146/TFNSD/2022-2023

## IL TRIBUNALE FEDERALE NAZIONALE

### SEZIONE DISCIPLINARE

composto dai Sigg.ri:

composto dai Sigg.ri:

Carlo Sica – Presidente  
Antonella Arpini – Componente  
Giammaria Camici – Componente  
Paolo Clarizia – Componente  
Valentina Ramella – Componente (Relatore)  
Carlo Purificato – Componente aggiunto  
Luca Voglino – Componente aggiunto (Relatore)  
Paolo Fabricatore – Rappresentante AIA

ha pronunciato, all'udienza del giorno 12 aprile 2023, sul deferimento proposto dal Procuratore Federale n. 22946/671pf22-23/GC/blp del 27 marzo 2023 nei confronti del sig. Emiliano Montanari e della società ACR Siena 1904 Spa, la seguente

### DECISIONE

#### Il deferimento

Con atto Prot. 22946/671pf22-23/GC/blp del 27.3.2023, il Procuratore Federale ha deferito dinanzi al Tribunale Federale Nazionale – Sezione Disciplinare:

- il sig. Emiliano Montanari, Presidente del CdA e legale rappresentante pro tempore della società ACR Siena 1904 Spa, all'epoca dei fatti: a) per violazione di cui agli artt. 4, comma 1, e 33, comma 4, del CGS, in relazione a quanto previsto dall'art. 85 NOIF, lett. C) par. V), per aver violato i doveri di lealtà, probità e correttezza, per non aver versato, entro il termine del 16 febbraio 2023, le ritenute Irpef relative al periodo novembre 2021 - agosto 2022 ed alla mensilità di ottobre 2021;  
- la Società ACR Siena 1904 Spa: a) per rispondere a titolo di responsabilità diretta della violazione dell'art. 6, comma 1, del CGS vigente, per il comportamento posto in essere dal sig. Emiliano Montanari, Presidente del CdA e legale rappresentante pro tempore della società ACR Siena 1904 Spa, all'epoca dei fatti; b) per rispondere a titolo di responsabilità propria della violazione dell'art. 33, comma 4, del CGS.

#### La fase istruttoria

L'indagine, avente ad oggetto *“Segnalazione della Co.Vi.So.C. in ordine al mancato versamento da parte della società ACR Siena 1904 Spa, entro il termine del 16 febbraio 2023, 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”*, trae origine da una segnalazione pervenuta in data 27.2.2023 nella quale, in esito alle periodiche verifiche di competenza, la Co.Vi.So.C. rilevava che la ACR Siena 1904 Spa *“non ha 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”*.

Nel corso delle indagini preliminari veniva acquisita la documentazione di rito relativa alla Società, comprensiva dei fogli di censimento, nonché la corrispondenza intervenuta in sede di verifica tra la Co.Vi.So.C. e la Società deferita.

Notificata ritualmente la comunicazione di conclusione indagini, il Presidente Montanari veniva sentito in merito ai fatti per cui si procede e, in tale sede, illustrava le ragioni della ritenuta infondatezza delle contestazioni e della correttezza dell'operato della Società.

#### La fase predibattimentale

Fissato il dibattimento all'udienza 13.4.2023, con decreto monocratico del 31.3.2023, tenuto conto delle esigenze del Campionato di Serie C – S.S. 2022/2023, il cui esito della *regular season* è previsto per il 23.4.2023, e dunque di una più celere trattazione del



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

procedimento, il Presidente disponeva l'anticipazione del dibattimento all'udienza del 7.4.2023, concedendo alla difesa termini sino al giorno precedente per il deposito di memorie e documenti.

A seguito di istanza a firma del Presidente della Società deferita volta al ripristino dell'originaria tempistica di trattazione del procedimento, in ragione della necessità di acquisire documentazione a difesa, con successivo decreto monocratico in data 3.4.2023 l'udienza veniva posticipata al 12.4.2023 con concessione di termine per la difesa sino al giorno prima dell'udienza per il deposito di memorie e documenti.

Nel termine concesso, i deferiti depositavano memoria difensiva corredata da documenti, contestando il deferimento. In particolare, in ordine alle ritenute Irpef relative al periodo novembre 2021-2022, la difesa rilevava come non potesse considerarsi posto in essere alcun ritardo nel versamento, atteso che esso era avvenuto con modello F24 "a zero" e quindi senza esborso. La circostanza che la presentazione del modello fosse avvenuta solo in data 5.1.2023 era da considerarsi mera irregolarità formale. Rilevava inoltre la difesa come la norma di cui all'art. 1, comma 160, Legge n. 197/2022, che aveva introdotto la possibilità di rateazione delle ritenute già sospese con una scadenza lo stesso giorno della sua entrata in vigore, doveva considerarsi illegittima perché in contrasto con lo Statuto del Contribuente. Al caso di specie, inoltre, andava applicato l'istituto del c.d. "lieve inadempimento" poiché il versamento era comunque avvenuto pochi giorni dopo la data del 29.12.2022 indicata dalla norma. La Società stava comunque proseguendo ad effettuare gli ulteriori versamenti previsti nel piano. In ogni caso, quella del 29.12.2022 non poteva considerarsi una scadenza federale, con la conseguenza che la Società e il suo Presidente non potevano essere sanzionati per il suo mancato rispetto.

In relazione alla contestazione relativa all'omesso versamento delle ritenute Irpef del mese di ottobre 2021, l'adempimento non poteva considerarsi omesso dal momento che, ad avviso della difesa, con riguardo allo stesso periodo di riferimento (10/2021) la Società aveva effettuato un maggior versamento e disponeva quindi di un credito verso l'Erario. L'adempimento doveva ritenersi avvenuto con l'imputazione del credito alle ritenute Irpef in questione, come comunicato dalla Società all'Agenzia delle Entrate in data 21.2.2023.

In conclusione, la difesa chiedeva il proscioglimento dei deferiti.

### **Il dibattimento**

All'udienza del 12.4.2023, tenutasi in modalità videoconferenza, sono comparsi il Dott. Luca Scarpa, per la Procura Federale e l'Avv. Paolo Rodella per i deferiti, coadiuvato dal consulente della Società, Dott. Lorenzo Mancuso alla cui presenza in udienza la Procura non si è opposta.

Il rappresentante della Procura Federale ha richiamato gli atti e gli elementi a sostegno del deferimento e quindi concluso per l'irrogazione delle sanzioni così come specificate nel verbale d'udienza.

L'Avv. Rodella ha illustrato le ragioni per le quali la Società deferita non possa considerarsi inadempiente rispetto al versamento delle tre rate previsto dall'art. 1, comma 160, Legge 197/2022, in particolare perché trattasi nel caso di specie di un modello di pagamento "a zero", precisando altresì - per la mensilità di ottobre 2021 - che il relativo versamento doveva dirsi assolto avendo la Società imputato a tale titolo il credito di imposta originato con precedente versamento nell'anno 2021. Il Dott. Mancuso ha precisato che sono state avviate interlocuzioni con l'Agenzia delle Entrate in merito alla definizione della rateazione concessa con la legge finanziaria 2023, anche se la Società non è allo stato in possesso di alcun documento attestante la affermata mancata decadenza. Il difensore dei deferiti ha conclusivamente richiesto il proscioglimento dei propri assistiti.

### **La decisione**

Il Tribunale, letti gli atti e sentite le parti comparse, ritiene provata la responsabilità dei deferiti.

Il presente procedimento trae origine, come accennato, dalla segnalazione ad opera della Co.Vi.So.C. relativa alla Società Siena nella quale era evidenziato come la stessa non avesse provveduto, entro il termine del 16.2.2023, al versamento delle ritenute Irpef relative al periodo novembre 2021 - agosto 2022, nonché alla mensilità di ottobre 2021, così come previsto dall'art. 85, lett. C), par. V), NOIF.

Come noto, il pagamento delle ritenute Irpef (così come dei contributi INPS) relativi a dipendenti e collaboratori è assunto dall'ordinamento sportivo a indicatore della stabilità economica e finanziaria delle società sportive, tanto da presidiarne il regolare adempimento con l'indicazione di precisi termini di adempimento (art. 85 NOIF) e obblighi di comunicazione all'autorità federale di controllo (Co.Vi.So.C.) e sanzionarne la violazione (art. 33 CGS).

La *ratio* evidente di tale architettura normativa risiede nell'esigenza di garantire, da un lato, la stabilità economica e finanziaria dei partecipanti ai campionati come parametro fondamentale da monitorare e verificare nel continuo, attraverso l'informativa periodica, nonché come preconditione per l'ottenimento del titolo idoneo all'iscrizione al campionato successivo, dall'altro, la parità di condizioni dei partecipanti al campionato, così che l'inadempimento delle scadenze fiscali non possa determinare una posizione di vantaggio economico.

La normativa appena richiamata è stata recentemente integrata da ulteriori disposizioni, emanate a seguito dell'emergenza sanitaria che ha colpito il Paese e delle importanti conseguenze economiche che ne sono derivate. La normativa federale ha infatti recepito gli interventi in favore delle Società sportive previsti dalla legislazione statale in tema di adempimenti fiscali consentendo, per quel che qui rileva, la sospensione dei termini per il versamento delle ritenute Irpef e rimodulando i relativi termini rilevanti per



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

l'ordinamento domestico, anche alla luce delle nuove rateazioni introdotte con legge ordinaria.

In particolare, con il CU n. 154/A del 31.1.2022, il Consiglio Federale, rilevato che la normativa statale aveva all'epoca disposto " c) la sospensione dei termini dei versamenti delle ritenute IRPEF in scadenza nel periodo 1° gennaio 2022 -30 aprile 2022, con pagamento in un'unica soluzione entro il 30 maggio 2022 o con pagamento rateizzato a decorrere dal 30 maggio 2022 e sino al 16 dicembre 2022", ha espressamente deliberato, nel pieno rispetto del principio di non contraddizione, 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".

Le disposizioni statali richiamate nel citato CU sono successivamente state prorogate dal legislatore ordinario, e conseguentemente da quello federale, sino a comprendere i versamenti dovuti per l'intero periodo da gennaio ad agosto 2022, e da ultimo regolati con l'ultima Legge Finanziaria, i.e. Legge 29.12.2022, n. 197, cui fa riferimento l'odierno deferimento.

In particolare, ai sensi dell'art. 1, comma 160 della Legge appena indicata, 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 precedenti interventi normativi e con scadenza il 22.12.2022 "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 quest'ultimo caso, peraltro, la norma prevedeva l'applicazione di una maggiorazione nella misura del 3% delle somme dovute.

A ben vedere tale ultimo provvedimento non stabilisce un nuovo termine per adempiere ma dispone di una "remissione in termini" (si considerano "tempestivi se effettuati") lasciando inalterato il termine del 22 dicembre 2022 fissato dall'articolo 13 del decreto-legge 18 novembre 2022 n. 176.

Così ricostruito il complesso quadro normativo di riferimento, con riguardo al caso in esame è pacifico che il versamento delle ritenute Irpef dovuto dalla Società per tutti i periodi oggetto del deferimento fosse regolato dalla normativa "speciale" agevolativa richiamata e dunque fosse considerato "tempestivo" se effettuato il 29.12.2022. È di tutta evidenza che siamo in presenza di una legge "speciale" (leggi che regolano situazioni o materie particolari o che sono rivolte a categorie di soggetti ben precise) che stabilisce un termine perentorio (29 dicembre 2022) per accedere alla "remissione in termine" ed effettuare il versamento di quanto dovuto ovvero per manifestare la propria volontà di usufruire della rateizzazione. La natura speciale della norma stessa rende, comunque, applicabile quanto espressamente disposto da questa senza possibilità di invocare altre disposizioni di maggior favore laddove sia stabilita una regola specifica.

Con riguardo anche alla mensilità di ottobre 2021, poiché di fatto versata nel successivo mese di dicembre, il termine per l'adempimento del tributo veniva a scadere a gennaio 2022 e conseguentemente nel periodo oggetto di sospensione disposta con i provvedimenti citati.

Da ciò deriva che oggetto del giudizio è un'unica violazione, comprensiva di tutte le mensilità indicate nel deferimento, le cui ritenute - o nella loro integralità ovvero pro quota secondo la rateazione disciplinata dalla Legge n. 197/2022 - avrebbero dovuto essere corrisposte alle scadenze previste.

Dai riscontri eseguiti dalla Co.Vi.So.C., compendiate nella segnalazione in atti, è emerso che in relazione alle mensilità novembre 2021 - agosto 2022 la Società aveva optato per la seconda delle possibilità previste dal legislatore statale, vale a dire il pagamento rateale condizionato al versamento delle tre rate entro il 29.12.2022 oltre il 3% dell'intero debito, ma aveva per contro corrisposto il *quantum* dovuto a tale titolo solo in data 5.1.2023 a mezzo di modello di pagamento integralmente compensato ("a zero"). Quanto invece alla mensilità di ottobre 2021, è emerso come la stessa non risultava né ricompresa nel piano di rateazione, né in altro modo risultava versata la relativa ritenuta alla scadenza prevista. La relativa imputazione al maggior credito maturato dalla Società è anch'essa successiva al termine più volte ricordato essendo avvenuta con la comunicazione del 21.2.2023.

Ritiene il Tribunale 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) debba considerarsi tardivo e inidoneo a produrre effetti, anche nell'ambito dell'ordinamento sportivo.

Soccorre sul punto il disposto del comma 161 dell'art. 1, Legge 197/2022 che espressamente ha previsto "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".

È dunque il legislatore statale a prevedere un'espressa decadenza dal beneficio della rateazione in caso di inosservanza del termine; la sua natura decadenziale infatti non consente l'utilizzo di eventuali ravvedimenti e/o regolarizzazioni previste per altre fattispecie, con la conseguenza che il versamento tardivo deve considerarsi *tamquam non esset*.

Ciò *a fortiori* ove si consideri che il termine non osservato, quello del 29.12.2022, è il termine relativo alle prime tre rate con le quali il contribuente avrebbe dovuto manifestare e concretamente confermare la volontà di adesione alla modalità di adempimento rateale prevista dalla legge, sicché il disattendere la scadenza indicata non consente di ritenere perfezionata l'adesione alla modalità di definizione rateale del debito prevista dalla norma.

Inoltre, accogliere la tesi secondo la quale la presentazione del "modello F24 a zero" "non è un pagamento tardivo" vorrebbe dire legittimare anche il caso in cui la società ACR Siena 1904 Spa avesse presentato lo stesso anche il giorno stesso dell'udienza. E



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

questo anche nel caso in cui avesse avuto disponibilità del credito, secondo le norme tributarie, solo in tale data, manifestamente tardiva.

Proprio la previsione espressa di una decadenza dal termine del 29.12.2022 in caso di sua inosservanza rende inaccoglibili le argomentazioni della difesa di cui alla memoria in atti.

Quanto alla invocata irrilevanza dell'inosservanza del termine del 29.12.2022 trattandosi nel caso di specie di un modello di pagamento "a zero" – che, a dire della difesa (e non dell'Agenzia delle Entrate) *"non si configura come un tardivo pagamento"* – perché il debito è stato oggetto di compensazione, anche a voler prescindere dal fatto che la compensazione è comunque giuridicamente un mezzo di estinzione dell'obbligazione (nel caso di specie tributaria) indipendentemente dall'esborso di denaro, di tal che – prima della compensazione – l'obbligazione non è estinta, va rilevato che in ogni caso essa è comunque avvenuta oltre la scadenza del termine decadenziale sopra illustrato sicché alla data del 29.12.2022 il pagamento del dovuto né la manifestazione concreta della volontà di avvalersi della rateizzazione, in qualsiasi forma la Società avesse deciso di procedere, non sono stati effettuati. Giova ricordare che 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 computa 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". Ai sensi dell'articolo 15, comma 2-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1991 per l'omessa presentazione del modello di versamento contenente i dati relativi alla eseguita compensazione, si applica la sanzione di euro 100, ridotta a euro 50 se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi."*

Inconferente è sul punto il richiamo al precedente di questo Tribunale operato dalla difesa in udienza (CU 42/TFN SS 2018/2019), che riguarda fattispecie differente, peraltro determinata ad un errore del consulente del sodalizio, che non rientra, come invece il caso di specie, nell'ambito di applicabilità di una normativa eccezionale conseguente al periodo emergenziale. Proprio l'eccezionalità del momento determinato dalla pandemia e dai connessi riflessi economici aveva portato il legislatore alla sospensione degli adempimenti tributari ordinariamente (come ovvio) dovuti, adempimenti che – giova sottolineare – erano comunque già scaduti (il 22.12.2022) al momento dell'entrata in vigore della Legge Finanziaria che infatti stabilisce di considerarli tempestivi se, e solo se, effettuati secondo le modalità espressamente indicate al comma 160 dell'art. 1 (e con le conseguenze di cui al comma 161).

Di qui anche l'inconferenza del preteso contrasto tra la norma appena richiamata e lo Statuto del Contribuente, trattandosi di disciplina eccezionale volta peraltro a rimettere in termini contribuenti che risultavano già inadempimenti verso l'erario. Basti poi aggiungere che il testo di legge in questione era già stato approvato dalla Camera dei Deputati il 24.12.2022 e che l'Agenzia delle Entrate aveva divulgato un comunicato il successivo 27.12.2022, sicché davvero non può sostenersi che la Società, il cui debito era comunque scaduto il 22, sia stata presa "in contropiede".

Da ultimo, e conclusivamente, non possono invocarsi nel caso di specie le regolarizzazioni previste per altre fattispecie quali il c.d. "lieve inadempimento" richiamato nella memoria in atti, atteso 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. La più volte richiamata natura eccezionale e speciale della normativa prevista dalla Legge Finanziaria e soprattutto la decadenza espressa ivi disciplinata non possono che essere interpretate restrittivamente: alla data di presentazione del modello F24 più volte ricordato da parte della Società deferita, il debito fiscale del sodalizio, esigibile secondo le procedure ordinarie non essendosi perfezionata l'adesione alla rateazione, era pari all'intero scaduto, con la conseguenza che anche la scadenza federale del 16.2.2023 non è stata rispettata.

Resta da esaminare la parte di contestazione relativa alle ritenute Irpef del mese di ottobre 2021, per la quale risulta documentato in atti che al 16.2.2023 non fosse stato effettuato alcun versamento e che l'imputazione del credito di imposta precedente risulta effettuata solo il successivo 21.2.2023. In quanto rientrante nel periodo considerato di sospensione, 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.

Va in conclusione affermata la responsabilità della Società, per le violazioni di cui all'art. 85, lett. C), par. V, NOIF quanto all'omesso versamento delle ritenute Irpef per il periodo ottobre 2021 - agosto 2022 con la precisazione che la deferita ne risponde a titolo di responsabilità propria ponendo la norma citata gli obblighi di pagamento e della sua dimostrazione nei termini a carico del sodalizio, pur essendo ovviamente tali adempimenti posti in essere dalle persone fisiche che rappresentato od operano per la società. La responsabilità propria assorbe la responsabilità ex art. 6, comma 1, CGS.

Quanto alla sanzione da irrogare nel caso di specie trova applicazione quanto previsto dal CU n. 154/A del 31.1.2022, per cui l'inosservanza delle scadenze previste comporta *"l'applicazione, a carico della società responsabile, della sanzione della penalizzazione di almeno due punti in classifica, da scontarsi nella stagione 2022/2023"*.

Detta norma, come visto inserita in un più ampio quadro normativo statale più volte oggetto di modifica e proroga, costituisce



FEDERAZIONE ITALIANA GIUOCO CALCIO

infatti la norma sanzionatoria più favorevole applicabile in forza dei principi generali, tenuto anche conto della sua natura eccezionale.

Avuto riguardo alla specifica fattispecie, il Tribunale ritiene che per la violazione in esame la sanzione equa possa essere determinata nel minimo edittale di due punti di penalizzazione.

Va altresì affermata la responsabilità del deferito Montanari, cui sono riconducibili le funzioni e i poteri connessi agli inadempimenti contestati, sotto il profilo della violazione dei principi di lealtà, probità e correttezza ex art. 4 CGS. È infatti pacifico come l'irregolarità negli adempimenti fiscali, nel caso di specie il versamento delle ritenute Irpef dovute per dipendenti e collaboratori, ponga in una concreta posizione di vantaggio economico la società inadempiente e si appalesi quindi scorretta anche sul piano sportivo.

Sotto il profilo sanzionatorio, il Tribunale ritiene equa l'inibizione nella misura di cui al dispositivo.

P.Q.M.

Il Tribunale Federale Nazionale – Sezione Disciplinare, definitivamente pronunciando, irroga le seguenti sanzioni:

- per il sig. Emiliano Montanari, mesi 3 (tre) di inibizione;
- per la società ACR Siena 1904 Spa, punti 2 (due) di penalizzazione in classifica, da scontarsi nel corso della corrente stagione sportiva.

Così deciso nella Camera di consiglio del 12 aprile 2023 tenuta in modalità videoconferenza, come da Decreto del Presidente del Tribunale Federale Nazionale n. 1 del 1° luglio 2022.

I RELATORI  
Valentina Ramella  
Luca Voglino

IL PRESIDENTE  
Carlo Sica

Depositato in data 17 aprile 2023.

IL SEGRETARIO  
Marco Lai