Corte di Cassazione Sezione Tr Ordinanza del 11 marzo 2021n. 6854

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. XXXXXXX - Presidente

Dott. XXXXXXX - Consigliere

Dott. XXXXXXX - Consigliere

Dott. XXXXXXX - rel. Consigliere

Dott. XXXXXXX - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7448/2014 R.G. proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e presso i cui uffici domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS);

- intimato -.

avverso la sentenza della Commissione tributaria centrale della Campania, n. 598/1/2013, depositata il 1 febbraio 2013.

nonche'

sul ricorso iscritto al n. 11273/2014 R.G. proposto da:

(OMISSIS), rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al ricorso, congiuntamente e disgiuntamente, dall'Avv. (OMISSIS) e dall'Avv. (OMISSIS), elettivamente domiciliato presso lo studio legale dell'Avv. (OMISSIS), in (OMISSIS);

- ricorrente -

contro

Agenzia delle entrate, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Distrettuale dello Stato e presso i cui uffici domicilia in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

nonche'

Fallimento societa' sportiva (OMISSIS) s.p.a., in persona del curatore fallimentare, Avv. (OMISSIS);

- intimato -

(OMISSIS) e (OMISSIS), domiciliati presso l'Avv. (OMISSIS), con studio in (OMISSIS);

- intimati -

avverso la medesima sentenza della Commissione tributaria centrale della Campania, n. 598/1/2013, depositata il 1 febbraio 2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 20 ottobre 2020 dal Consigliere D'Orazio Luigi.

RILEVATO

Che:

1. L'Agenzia delle entrate emetteva sei avvisi accertamento nei confronti di (OMISSIS) e della societa' (OMISSIS) s.p.a per gli anni 1985, 1986, 1987, 1988, 1989, 1990, quattro avvisi (1987, 1988, 1989 e 1990) per (OMISSIS) e due avvisi (1989 e 1990) per (OMISSIS). In particolare si sosteneva che la societa' di (OMISSIS) avesse pagato "in nero" parte dei compensi dei tre giocatori, utilizzando fittiziamente alcune societa' estere, che si occupavano della gestione dei diritti pubblicitari degli atleti; poiche' la societa' di calcio aveva acquistato una cospicua percentuale di tali diritti, ma nel corso degli anni non aveva mai ricevuto alcuna somma dalle societa' che si occupavano di diritti pubblicitari, l'Agenzia aveva ritenuto che l'acquisto dei diritti, in realta', celasse dei pagamenti in nero di parte dei compensi per le prestazioni dei calciatori. La societa' (OMISSIS) non aveva, pero', operato le ritenute su tali maggiori somme versate a titolo di compensi in nero, sicche' l'avviso di accertamento emesso nei confronti della societa' aveva ad oggetto tale forma di recupero. Nei confronti dei calciatori, poi, venivano emessi gli avvisi di accertamento per i compensi in nero ricevuti, sui quali avrebbero dovuto comunque pagare le imposte quali "sostituiti".

2. **Gli avvisi di accertamento venivano tutti impugnati tranne quelli emessi nei confronti di Maradona.** Nei confronti di quest'ultimo nel corso degli anni **venivano notificati anche degli avvisi di mora** (**nel 1993 tramite Consolato di Siviglia, nel 1998 presso l'aeroporto di Malpensa a Milano e poi ancora nel 2001**). Solo **l'avviso di mora del 2001 veniva impugnato dal Maradona, ma la Cassazione, con sentenza 17 febbraio 2005, n. 3231, rigettava l'impugnazione del calciatore, sicche' passava in giudicato la riconosciuta legittimita' degli avvisi di accertamento emessi dal Fisco.**

2. La Commissione tributaria di primo grado di Napoli, con sentenza del 20-121993, per quel che qui ancora rileva, rigettava i ricorsi della societa' (OMISSIS) s.p.a. e dei calciatori (OMISSIS) ed (OMISSIS) **per quanto riguardava l'omesso versamento delle ritenute di acconto relative ai corrispettivi dovuti a Maradona, (OMISSIS) ed (OMISSIS).** Rigettava anche i ricorsi dei due calciatori per la parte relativa ai redditi non coperti dalle dichiarazioni integrative presentate.

3. La Commissione tributaria di secondo grado di Napoli, con sentenza del 6 settembre 1994, per quel che ancora qui rileva, accoglieva sia l'appello della societa' che quello dei due calciatori. In particolare, si rilevava che non era stata dimostrata l'interposizione fittizia di persona, nel senso che le societa' sponsor sarebbero state interposte dai calciatori nel rapporto con la societa' sportiva nella percezione di somme apparentemente corrisposte a titolo di corrispettivo per la cessione di quote per la gestione pubblicitaria delle immagini dei calciatori. Non vi era la prova dell'accordo trilaterale ne' dei diretto passaggio di somme. **Nella motivazione, trattandosi di obbligazione solidale tra sostituto (Societa' Napoli) e sostituito (i calciatori), veniva presa in esame anche la posizione del Maradona, con annullamento dei sei avvisi di accertamento dal 1985 al 1990, in relazione alla mancata trattenuta e versamento delle ritenute di acconto per tali anni.**

4. L'Ufficio proponeva gravame dinanzi alla Commissione tributaria centrale e, nelle more, veniva dichiarato il fallimento detlla Societa' (OMISSIS) s.p.a. con sentenza n. 356 del 17 settembre 2004. La curatela, nonostante l'intervenuto annullamento dei sei avvisi di accertamento, optava per la definizione delle liti fiscali pendenti ai sensi della L. n. 289 del 2002, articolo 16, pagando il 10 % del valore complessivo della obbligazione tributaria.

5. Successivamente il calciatore Maradona, quale coobbligato in solido, spiegava intervento adesivo dipendente nel giudizio dinanzi alla Commissione tributaria centrale, chiedendo l'estensione in suo favore degli effetti del condono.

6. La Commissione tributaria centrale di Napoli" con sentenza n. 598 del 28-12013, rigettava la richiesta di intervento adesivo dipendente del calciatore Maradona. In particolare, **si affermava che il contribuente non aveva impugnato l'avviso di accertamento notificatogli, sicche' l'obbligazione tributaria nei suoi confronti si era "consolidata"**. Si precisava che si era fuori dall'ambito della innovativa pronuncia della Cassazione n. 255 del 2012 che aveva consentito

l'intervento adesivo dipendente dei terzi che, pur non essendo destinatari dell'atto impositivo impugnato, potrebbero essere chiamati ad adempiere l'obbligazione tributaria, solo per la loro responsabilita' solidale, pur non avendo realizzato un fatto indice di capacita' contributiva. **Inoltre, gli effetti del condono della societa' (sostituta) non potevano estendersi al Maradona (sostituito)**. Pertanto, veniva dichiarata l'estinzione del giudizio relativo alla societa' sportiva. Veniva dichiarato estinto il giudizio relativo al (OMISSIS) per tutte le sei annualita', avendo presentato le dichiarazioni integrative. Veniva dichiarato estinto il giudizio relativo al calciatore (OMISSIS) per la rettifica dei redditi del 1989, mentre veniva rigettato il ricorso dell'Ufficio in relazione alla rettifica dei redditi di quest'ultimo per il 1990, in assenza della prova della interposizione, fittizia o reale, degli sponsor. Si precisava che dalla documentazione emergeva che i contratti di "ingaggio" erano separati e distinti da quelli di cessione di utili pubblicitari, intercorsi tra la societa' sportiva e la societa' TUG Sponsoring, aventi oggetto e causa diversi. Ne' assumeva rilievo la circostanza della concidenza temporale dei due contratti (di ingaggio dei calciatori e quelli di gestione pubblicitaria) in quanto i secondi erano necessariamente collegati ai primi.

7. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione L'Agenzia delle entrate.

8. Resta intimato (OMISSIS).

9. Avverso la medesima sentenza propone ricorso per cassazione il ricorrente (OMISSIS) (procedimento n. 11273 del 2014), depositando anche memoria scritta.

10. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, contenente anche ricorso incidentale condizionato.) Il Procuratore Generale ha reso conclusioni scritte ex articolo 380-bis.1 c.p.c., comma 1, chiedendo, nel giudizio R.G. 11273/2014, il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento di quello incidentale.

CONSIDERATO

Che:

1. Anzitutto, si provvede alla riunione, ai sensi dell'articolo 335 c.p.c., del procedimento n. 11273/014 al procedimento n. 7448/2014, trattandosi di impugnazione distinte avverso la medesima sentenza.

1.1.Con un unico motivo di impugnazione, nel procedimento 7448/2014, l'Agenzia delle entrate deduce la "insufficiente ed illogica motivazione su punti controversi e decisivi della causa, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5 ed al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 62, comma 1", in quanto la Commissione tributaria centrale ha proceduto ad una valutazione solo parziale degli eventi, mentre gli indizi rinvenuti sono stati trattati "in modo assolutamente incompleto". Al contrario gli indizi posti a fondamento degli avvisi di accertamento costituiscono presunzioni gravi, precise e concordanti e dimostrano l'esistenza di di retribuzioni aggiuntive non dichiarate ne' dalla societa' ne' dal calciatore (OMISSIS) per l'anno 1990, in quanto il 1989 e'

coperto da condono. La societa' sportiva ha concluso con la societa' estera (OMISSIS) LTD, con sede a Londra, un contratto di acquisto di quote percentuali dei proventi di tali diritti. In particolare e' stata prevista la cessione a favore della societa' sportiva del 50 % degli incassi, al netto delle spese, derivanti dallo sfruttamento dell'immagine del calciatore con la divisa del Napoli e del 10 % (poi elevato al 30 %) dei diritti di immagine senza divisa. In particolare, si evidenzia l'estrema limitatezza dei diritti acquistati in rapporti ai molti miliardi "in dollari" pagati alle societa' nell'arco di tempo in cui i giocatori hanno fatto parte del (OMISSIS); si sottolinea: la mancanza di garanzia di assolvimento degli obblighi sottoscritti dagli sponsor; la coincidenza delle convenzioni pubblicitarie con il contratto di, ingaggio; le pattuizioni relative a premi di impegno sportivo degli atleti; il nesso di reciproca valenza e correlativita' tra il rapporto di lavoro ed il diritto del Napoli a percepire la percentuale sui diritti di immagine; il fatto che al (OMISSIS) non e' stata mai versata alcuna somma per le cessioni pagate a cosi' altissimo prezzo; alle scadenze contrattuali ed in occasione del rinnovo dei contratti di lavoro, la societa' sportiva, pur senza mai aver ricevuto alcuna utilita' dalle precedenti convenzioni di cessione, ha rinnovato i contratti con la (OMISSIS); non vi era la previsione di alcun rendiconto o verifica da parte della societa' calcistica; il corrispettivo pattuito per l'acquisto di generici diritti era sproporzionato non solo rispetto ai prevedibili ricavi ma rispetto alle retribuzioni concordate con i giocatori; la corresponsione dell'importo di lire 28.373.609.000 alle societa' estere non ha comportato per la (OMISSIS) s.p.a. alcun incasso per i diritti pubblicitari acquistati.

1.2. Il motivo e' inammissibile.

1.3. Invero, la sentenza della Commissione tributaria centrale di Napoli e' stata depositata il 1 febbraio 2013, sicche' risulta applicabile il vizio di motivazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella versione successiva al Decreto Legge n. 83 del 2012, in vigore per le sentenze depositate a decorrere dall'11 settembre 2012.

Pertanto, non e' piu' possibile dedurre il vizio di motivazione, nella modulazione che si estrinseca in insufficiente o illogica motivazione. Al contrario, il ricorrente deve dedurre l'omesso esame di fatti decisivi e controversi tra le parti.

Per questa Corte (Cass., sez.un., 7 aprile 2014, n. 8053), infatti, l'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, riformulato dal Decreto Legge n. 83 del 2012, articolo 54, conv. in L. n. 134 del 2012, introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia); pertanto, l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per se', il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice,

ancorche' la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (Cass., sez. 2, 29 ottobre 2018, n. 27415).

1.4. Ne' e' possibile una "riqualificazione" del motivo, come pure in astratto consentito (Cass., sez. un., 17931/2013), in quanto la ricorrente non ha indicato nel corpo del motivo i "fatti decisivi", il cui esame sarebbe stato omesso dalla Commissione tributaria centrale. Anzi, nel motivo non si fa neppure riferimento ai "fatti decisivi", ma solo ai "punti controversi", come accadeva pero' prima del Decreto Legislativo n. 40 del 2006, quando la censura di motivazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, era declinabile nel senso della omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un "punto" decisivo della controversia. Con il Decreto Legislativo n. 40 del 2006 il vizio di motivazione doveva essere formulato come "omessa, insufficiente o contraddittorio motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio". Con il Decreto Legge n. 83 del 2012 la censura di motivazione deve essere articolata come denuncia di omesso esame dei "fatti decisivi".

1.5. Inoltre, la Commissione tributaria centrale ha chiarito le ragioni per cui la Commissione tributaria di secondo grado aveva accolto l'appello del contribuente (OMISSIS), con riferimento all'anno 1990 (essendo stato condonato tributo per l'anno 1989), ha ritenuto mancante la prova della interposizione (reale o fittizia) delle societa' sponsor. Infatti, si e' evidenziato nella sentenza della Commissione di secondo grado che "dalla documentazione acquisita agli atti dei calciatori De Brito e De Oliveira emerge che si e' in presenza di separati e distinti contratti, intercorsi i primi (quelli di ingaggio) tra la societa' sportiva e ciascuno dei giocatori ed i secondi (quelli di cessione di quote di utili pubblicitari) tra la societa' sportiva e la societa' (OMISSIS) Ltd, aventi oggetto e cause diversi". Inoltre, si precisato che, secondo i giudici di appello, non assumeva rilievo indiziario la circostanza della coincidenza temporale dei contratti di ingaggio dei calciatori con la societa' sportiva e la stipula di contratti di gestione pubblicitaria, in quanto questi ultimi erano necessariamente collegati ai primi. Con l'aggiunta che i calciatori "erano gia' legati alle rispettive societa' sponsor prima di trasferirsi alle dipendenze della societa' (OMISSIS)".

La Commissione tributaria centrale, quindi, con motivazione congrua e sufficientemente argomentata, ha ritenuto che l'Agenzia delle entrate, pur gravata dal relativo onere della prova, non ha in alcun modo dimostrato la asserita sussistenza della prospettata interposizione (reale o fittizia) delle societa' sponsor; queste ultime avrebbero ricevuto le somme relative all'acquisto di diritti di pubblicita' dell'immagine dei calciatori, ma in realta' il denaro sarebbe stato utilizzato per pagare una parte consistente dei compensi ai calciatori.

Come detto, il giudice del gravame, con preciso accertamento di fatto, non sindacabile in questa sede, ha affermato che la prova della interposizione non e' stata in alcun modo fornita dall'Amministrazione.

La Commissione tributaria centrale, dunque, ha esaminato con attenzione le risultanze probatorie ed ha dato preminenza ad alcuni elementi istruttori rispetto ad altri. Infatti, ha evidenziato che si trattava di contratti del tutto separati e distinti. Da un lato, vi erano i contratti di ingaggio e, dall'altro, quelli di cessione di utili pubblicitari. Vi era un collegamento negoziale tra gli stessi, tanto che la durata degli effetti dei negozi era la medesima, proprio per tale ragione. L'Agenzia delle entrate, quindi, chiede a questa Corte una rivalutazione delle risultanze istruttorie, che, non solo avrebbe dovuto dedurre facendo applicazione del nuovo contenuto del vizio di motivazione di cui all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5, con la specifica indicazione dei singoli fatti "primari" e "secondari" il cui esame sarebbe stato omesso, ma che, comunque, non potrebbe essere svolta in questa sede di legittimita', essendo prerogativa del giudice di merito.

2. Si passa ora ad esaminare il procedimento n. 11273/2014.

2.1. Con il primo motivo di impugnazione il ricorrente **Maradona** deduce: "articolo 360 c.p.c., n. 3 - Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto", sotto tre diversi profili.

In primo luogo si prospetta (cfr. da pagina 12 sub a) a pagina 17) la violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14 e dell'articolo 111 Cost., comma 2, **in quanto nella fattispecie in esame, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario, stante l'inscindibilita' della posizione della societa' (OMISSIS) s.p.a. (sostituto di imposta) con il contribuente (sostituito) nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.** Inoltre, il Fisco pretende di agire nei confronti del (OMISSIS) sulla base di una decisione di mero rito, emessa nel 2005, all'esito di un iter giudiziario da questi intrapreso nel 2001 avverso l'unico atto impositivo di cui ha avuto sostanziale conoscenza. Peraltro, la posizione del (OMISSIS) e' stata affrontata nel merito dalla Commissione tributaria di secondo grado di Napoli e risolta in senso a lui favorevole. La Commissione tributaria centrale si e' pronunciata senza considerare la qualita' di litisconsorte del contribuente "sostituito". **La Commissione centrale, non solo non ha rilevato la mancata integrazione del contraddittorio nei confronti del Maradona, ma ha rigettato l'intervento spiegato dallo stesso, non provvedendo neppure in ordine alla sua domanda di adesione al condono della lite.**

In secondo luogo, si evidenzia (a da pagina 17, sub b) a pagina 20) la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 35, in quanto, **trattandosi di obbligazione solidale, il condebitore in solido avrebbe potuto avvalersi del giudicato favorevole ai sensi dell'articolo 1306 c.c.. L'inerzia del (OMISSIS) non gli avrebbe potuto impedire di avvalersi della decisione di merito a lui favorevole.**

In terzo luogo si deduce (a pagina 20 sub c del ricorso per cassazione) la violazione della L. n. 289 del 2002, articolo 16 oltre che del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo

57, in quanto il condono della societa' doveva spiegare i suoi effetti anche sul condebitore solidale, incorrendo, in caso contrario, nel divieto della doppia imposizione. L'applicazione della L. n. 289 del 2002, articolo 16 avrebbe consentito di decurtare dal quantum preteso,, anche se illegittimamente, nei confronti del (OMISSIS) il quantum riscosso a titolo di ritenute d'acconto, benche' in sede di condono.

In quarto luogo si contesta (a pagina 22 del ricorso per cassazione sub lettera d) la violazione dell'articolo 112 c.p.c., in quanto la Commissione tributaria centrale ha omesso di accertare il quantum residuo di imposta dovuto dal contribuente interveniente, dovendosi tenere conto dell'intervenuto condono cui ha aderito il fallimento della societa', quale sostituto di imposta, con riferimento alle ritenute non operate e non versate sulle somme asseritamente pagate in nero.

3. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente deduce "articolo 360 c.p.c., n. 4- Nullita' della sentenza o del procedimento" in quanto il giudice di merito non ha rilevato la mancata integrazione del contraddittorio nei confronti del **Maradona**. La Commissione centrale avrebbe dovuto, comunque, ammettere l'intervento adesivo del (OMISSIS).

4. Con il terzo motivo di impugnazione (non numerato in rubrica a pagina 25 del ricorso per cassazione), il ricorrente deduce "articolo 360 c.p.c., n. 5 - Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che e' stato oggetto di discussione tra le parti", avendo la Commissione tributaria centrale ritenuto che le pretese dell'amministrazione nei confronti del contribuente si sono "consolidate" per effetto della mancata impugnazione degli accertamenti, mentre gli stessi sono risultati giudizialmente destituiti di fondamento, sia in sede civile (giudizio incardinato dal (OMISSIS) s.p.a.), sia in sede penale.

5. Con un unico motivo di ricorso incidente condizionato l'Agenzia delle entrate deduce la "violazione e falsa applicazione dell'articolo 344 c.p.c., in relazione al Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972, articolo 39 (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4)", in quanto la Commissione tributaria centrale avrebbe dovuto dichiarare l'inammissibilita' dell'intervento proposto dal (OMISSIS) nel terzo grado del giudizio, al fine di avvalersi del giudicato formatosi nei confronti della Societa' (OMISSIS) s.p.a. o degli effetti del condono che sarebbe intervenuto in suo favore, in virtu' del dedotto rapporto di solidarieta' passiva. L'intervento in appello e' precluso a chi non abbia partecipato al giudizio di primo grado, fatta eccezione per i terzi che sarebbero legittimati a proporre l'opposizione di cui all'articolo 404 c.p.c..

5.1. Va respinta l'eccezione preliminare della Agenzia delle entrate tesa a far dichiarare l'inammissibilita' del ricorso per cassazione presentato dal calciatore (OMISSIS), quale interventore adesivo dipendente nel giudizio dinanzi alla Commissione tributaria centrale, e quindi privo di autonoma legittimazione ad impugnare la decisione emessa in quella sede. La possibilita' di

impugnare e' consentita solo per le questioni specificamente attinenti alla qualificazione dell'intervento ed alla condanna alle spese imposte a suo carico.

5.2. Invero, per questa Corte, a sezioni unite, l'interventore adesivo non ha una autonoma legittimazione ad impugnare, salvo che si tratti di impugnazione limitata alle questioni specificamente attinenti la qualificazione dell'intervento o la condanna alle spese imposte a suo carico (Cass., sez. un., 17 aprile 2012, n. 5992; Cass., sez. 1, 6 febbraio 2018, n. 2818).

Tuttavia, nella motivazione della pronuncia, a sezioni unite, richiamata si precisa che la inammissibilita' si verifica laddove la parte adiuvata non abbia esercitato il proprio diritto di impugnazione ovvero abbia fatto acquiescenza alla decisione ad essa sfavorevole, e tanto piu', in situazione di radicale assenza di soccombenza della parte adiuvata. Per questa Corte, l'inammissibilita' si ricollega alla assenza di un interesse concreto ed attuale all'impugnazione ai sensi dell'articolo 100 c.p.c. Tale interesse sussiste solo "in presenza di affermazione pregiudizievole", ""suscettibile di passare in giudicato".

Non v'e' dubbio che la decisione della Commissione tributaria centrale, laddove ha rigettato in via espressa la domanda di intervento adesivo del calciatore (OMISSIS) rappresenti una "affermazione pregiudizievole".

Pertanto, sussiste l'interesse ad impugnare del ricorrente.

6. Va considerato prioritariamente il ricorso principale del contribuente (OMISSIS).

6.1.Invero, quanto all'ordine di esame delle questioni oggetto rispettivamente dei motivi di ricorso principale ed incidentale, deve essere seguito l'indirizzo indicato dalle sezioni unite di questa Corte (Cass., sez.un., 25 marzo 2013, n. 7381), richiamato anche da recenti pronunce (Per tutte vedi cass., se. 5, ord. 5 giugno 2020, n. 10696).

6.2. Si e', infatti, affermato il principio secondo il quale il ricorso incidentale proposto dalla parte totalmente vittoriosa nel giudizio di merito, che investa questioni pregiudiziali di rito, ivi comprese quelle attinenti alla giurisdizione, o preliminari di merito, ha natura di ricorso condizionato, indipendentemente da ogni espressa indicazione di parte, e deve essere esaminato con priorita' solo se le questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito, rilevabili d'ufficio, non siano state oggetto di decisione esplicita ci implicita da parte del giudice di merito (si vedano Cass. SU, 6 marzo 2009, n. 5456; Cass. SU 25 marzo 2013, n. 7381; Cass. sez. 1, 6 marzo 2015, n. 4619; Cass. sez. 3, ord. 14 marzo 2018, n. 6138).

6.3.Nella specie, la Commissione tributaria centrale nel rigettare la richiesta di intervento adesivo avanzata dal calciatore (OMISSIS), in quanto, gia' attinto ad un autonomo avviso di accertamento, con conseguente "consolidamento" dell'obbligazione tributaria gravante su di lui, ed essendo inapplicabile il nuovo orientamento giurisprudenziale inaugurato dalla pronuncia di questa Corte (Cass., n. 255/2012), evidentemente ha ritenuto, comunque, ammissibile l'intervento adesivo

dipendente del calciatore (OMISSIS) in appello ai sensi dell'articolo 344 c.p.c., cui e' equiparabile l'intervento dinanzi alla Commissione tributari centrale, per le ragioni che saranno esposte in seguito, sicche' v'e' stata una decisione favorevole implicita in tal senso da parte della Commissione tributaria centrale. Cio' comporta che il ricorso incidentale condizionato della Agenzia delle entrate va affrontato solo in caso di accoglimento del ricorso principale del contribuente.

7. Il primo profilo (Sub A), del primo motivo del ricorso principale e' infondato, non sussistendo il preteso litisconsorzio necessario.

7.1. Invero, per questa Corte, a sezioni unite, solo nel caso di ritenute operate e non versate non si verifica una ipotesi di responsabilita' solidale del "sostituito", mentre resta unico legittimato passivo il "sostituto" (Cass., sez. un., 12 aprile 2019, n. 10378).

Vi e' solidarieta' passiva, invece, nel caso in cui il sostituto non effettui la ritenuta e non la versi al Fisco ex articolo 1294 c.c. (Cass., sez. 6, 17 settembre 2014, n. 19580). Si e' affermato (Cass., sez. 5, 5 maggio 2011, n. 9867) che, in presenza dell'obbligo di effettuare la ritenuta di acconto (diretta ad agevolare non solo la riscossione, ma anche l'accertamento degli obblighi del percettore del reddito), l'intervento del "sostituto" lascia inalterata la posizione del "sostituito", il quale e' specificamente gravato dell'obbligo di dichiarare i redditi assoggettati a ritenuta, poiche' essi concorrono a formare la base imponibile sulla quale, secondo il criterio di progressivita', sara' calcolata l'imposta dovuta, detraendosi da essa la ritenuta subita come anticipazione del prelievo. Da cio' consegue che, quando la ritenuta non sia stata operata su emolumenti che pur costituiscono componente di reddito, alla omissione il percettore deve ovviare, dichiarando i relativi proventi e calcolando l'imposta sull'imponibile alla cui formazione quei proventi hanno concorso.

E' pacifico, comunque, per questa Corte che non sussiste tra sostituto di imposta e sostituito una ipotesi di litisconsorzio necessario come sostenuto, invece, dal ricorrente principale (Cass., sez. 5, 8 aprile 2009, n. 8504; Cass., sez. 5, 2 aprile 2003, n. 5020; Cass., sez. 5, 20 novembre 2000, n. 14995).

Infatti, il fatto che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64, comma 1, definisca il "sostituto" d'imposta come colui che "in forza di disposizioni di legge e' obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri ... ed anche a titolo di acconto" non toglie che anche il "sostituito" debba ritenersi gia' originariamente (e non gia' solo in relazione alla fase della riscossione) obbligato solidale d'imposta e quindi egli stesso soggetto al potere di accertamento ed a tutti i conseguenti oneri. In coerenza con i principi generali in materia di solidarieta' passiva tale rapporto di solidarieta' non da' luogo peraltro, neppure nel processo tributario, a litisconsorzio necessario, per il che ciascuno dei due puo' agire ovvero essere convenuto in giudizio, senza che si configuri un litisconsorzio necessario tra di essi (Cass., sez. 5, 2 aprile 2003, n. 5020).

8. **Sono, invece, fondati i profili secondo e terzo (Sub b e sub c) del primo motivo di**

impugnazione, che vanno trattati congiuntamente per ragioni di stretta connessione.

8.1. Va subito valutato uno specifico aspetto, dirimente ai fini della decisione della controversia. Deve essere affrontata la questione **se il "sostituito" Maradona possa beneficiare del condono cui ha aderito la societa' (OMISSIS), ai sensi della L. n. 289 del 2002, articolo 16, nel corso del giudizio pendente dinanzi alla Commissione tributaria centrale.**

8.2.Deve premettersi, pero', l'esame sulla natura del giudicato formatosi sulla posizione del calciatore **Maradona** con la sentenza di questa Corte del 17 febbraio 2005, n. 3231.

Infatti, al contribuente **Maradona** sono **stati notificati, il 18 dicembre 1991, sei avvisi di accertamento per gli anni dal 1985 al 1990, mai impugnati. Successivamente gli sono stati notificati tre avvisi di mora, il primo nel 1993 presso il Consolato italiano di Siviglia, non impugnato. Il secondo avviso di mora gli e' stato notificato il 27-11-1998, all'aeroporto di Malpensa di Milano (nella sentenza si fa riferimento a "due avvisi di mora"). L'11-1-2001 il concessionario alla riscossione ha notificato un terzo avviso di mora.** Nella sentenza di questa Corte (3231/2005) si afferma che "e' incontestato che contro tali avvisi di mora (del 1993 e del 1998) il signor (OMISSIS) non ha presentato alcuna impugnazione, la quale avrebbe potuto essere estesa anche ai sei avvisi di accertamento notificatigli Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ex articolo 60, presso la Casa comunale di Napoli" (cfr. pagina 4 della motivazione). **L'unico avviso di mora impugnato e' quello dell'11-1-2001.** La Cassazione, quindi, spiega le ragioni di collegamento dell'ultimo avviso di mora dell'11-1-2001, con i due precedenti avvisi di mora del 1993 e del 1998 e con i precedenti sei avvisi di accertamento notificati nel dicembre 1991. **Si evidenzia la doppia funzione dell'avviso di mora: da un lato, l'avviso di mora equivale al precetto, con cui si intima al contribuente di effettuare il versamento dovuto entro un termine ristretto, con l'avvertenza che, in caso di inottemperanza, si potra' procedere all'esecuzione entro 180 giorni; dall'altro, e' un atto eventualmente equivalente ad un atto di imposizione tributaria, in tutte le ipotesi in cui sia il "primo atto di gestione" del rapporto tributario sostanziale ad essere reso conoscibile al contribuente (quando ne' l'avviso di accertamento, ne' l'avviso di liquidazione ne' la cartella di pagamento siano state mai notificate). Se piu' avvisi di mora sono emessi da parte dell'Ufficio, senza l'inizio dell'azione esecutiva, ne discende la caducazione degli stessi e la loro rinnovazione con il nuovo, in ragione della prima funzione di "precetto" assegnata all'avviso.** Ogni nuovo avviso, allora, e' innovativo dell'effetto volto alla esecuzione (precetto), ma e' comunque atto "eventualmente fungibile" rispetto al provvedimento conclusivo del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (avviso di accertamento), non notificato o irritualmente notificato, sicche' "**la mancata impugnazione del primo avviso di mora**, rendendo inoppugnabile sia l'avviso di mora sia gli atti di esso presupposti **non notificati o irritualmente notificati**, preclude l'impugnazione dei

successivi avvisi di mora". Pertanto, poiche' il primo avviso di mora e' stato notificato nel 1993 e non e' stato impugnato, "sono divenuti inoppugnabili lo stesso avviso di mora e gli avvisi di accertamento irritualmente notificati nel 1991 o non notificati" (pag. 21 della motivazione). Sono divenuti "inoppugnabili, per la loro reiterativita' dell'avviso di mora del 1993, gli avvisi di mora notificati successivamente, cioe' nel 1998 e nel 2001" (pag. 21 della motivazione). Ne derivava l'irrilevanza dell'accertamento della inesistenza o della invalidita' della notifica, effettuata nel 1991, dei sei avvisi di accertamento relativi agli anni dal 1985 al 1990.

8.3. Il giudicato della sentenza della Cassazione (3231/2005), quindi, proprio per le considerazioni sopra esposte, va a coprire anche la legittimita' dei sei avvisi di accertamento emessi nei confronti del calciatore (OMISSIS) ed a lui notificati nel dicembre 1991, in quanto la Corte espressamente conferma che "ne deriva che e' irrilevante accertare se sia inesistente o invalida la notificazione, effettuata nel 1991, degli avvisi di accertamento che costituiscono il presupposto dell'avviso di mora notificato nel 1993". Insomma, e' la stessa Corte a ritenere che il giudicato si estenda dall'ultimo avviso di mora notificato nel 2001 ed oggetto di impugnazione, anche alla inoppugnabilita' dei sei avvisi di accertamento, non essendo stato impugnato il primo avviso di mora del 1993, che avrebbe consentito al contribuente **Maradona** di impugnare anche i sei avvisi di accertamento sottostanti, in caso di invalida o inesistente notifica degli stessi.

9. A questo punto, deve essere affrontata la questione della possibilita' del Maradona di intervenire nel giudizio dinanzi alla Commissione tributaria centrale per poter beneficiare del condono della societa'.

9.1. Emerge dagli atti, ed in particolare dalla sentenza impugnata, che la societa' (OMISSIS) ha aderito al condono di cui alla L. n. 289 del 2002. Con nota del 14 giugno 2012 l'Agenzia delle entrate ha comunicato che la societa' (OMISSIS) ha definito la lite ai sensi della L. n. 289 del 2002, articolo 16, chiedendo che venisse dichiarata l'estinzione del giudizio per intervenuta definizione della lite. Pochi giorni dopo, in data 9 luglio 2012, il calciatore (OMISSIS) e' intervenuto nel giudizio dinanzi alla Commissione tributaria centrale della Campania, depositando atto di intervento adesivo dipendente, per beneficiare della definizione agevolata della societa'.

9.1. Ai sensi della L. n. 289 del 2002, 'articolo 16, comma 10, "la definizione di cui al comma 1 effettuata da parte di uno dei coobbligati esplica efficacia a favore degli altri, inclusi quelli per i quali la lite non sia piu' pendente, fatte salve le disposizioni del comma 5". **L'espressione "per i quali la lite non sia piu' pendente" non puo' avere altra interpretazione che quella di estendere gli effetti del condono anche nel caso in cui sia intervenuta nei confronti dei coobbligati una pronuncia sfavorevole, anche passata in giudicato.**

10.1. Va, quindi, chiarita la tipologia di intervento ammissibile nel giudizio tributario.

10.2. L'intervento volontario "principale" di cui all'articolo 105 c.p.c., comma 1, spettante al

soggetto che vuole far valere nei confronti di tutte le parti un diritto connesso per oggetto o per titolo a quello controverso, non e' ammissibile nel processo tributario, tranne che nelle azioni di rimborso, ove il terzo faccia valere la propria titolarita' del credito.

10.3. L'intervento "consortile" o "adesivo autonomo" e' ritenuto ammissibile dalla dottrina, nel processo tributario, nel caso in cui un soggetto faccia valere un diritto connesso per titolo o per oggetto a quello controverso, assumendo una posizione parallela ad una parte, ma da questa distinta.

10.4. Quanto all'intervento adesivo dipendente, di cui all'articolo 105 c.p.c., comma 2, inizialmente, lo si e' ritenuto inammissibile.

Si e' affermato, infatti, che il processo tributario si deve introdurre attraverso un meccanismo impugnatorio e l'atto introduttivo e' sottoposto ad un termine di decadenza. Ne consegue che non e' consentita la tutela di interessi sui quali puo' svolgere un effetto di pregiudizio o di vantaggio un atto impositivo o, comunque un atto che ha lo stesso regime processuale degli atti impositivi. L'intervento e' quindi consentito soltanto ai soggetti che potrebbero impugnare autonomamente l'atto. L'interveniente puo' svolgere domande diverse da quelle proposte dalle parti originarie soltanto se l'intervento e' svolto entro il termine assegnato per l'impugnazione dell'atto. **In definitiva, l'area dei soggetti legittimati ad intervenire coincide con quella dei soggetti legittimati a proporre ricorso**. Non essendo ammissibile l'intervento adesivo dipendente in primo grado, restava superfluo risolvere la questione se tale intervento in appello subisse ulteriori restrizioni, ai sensi dell'articolo 344 c.p.c. (Cass.,10 novembre 2006, n. 24064;; Cass., 16937/2007; Cass., sez. 5, 1909/2008, che esclude anche la possibilita' di intervento per gli enti esponenziali; Cass., 27 ottobre 2009, n. 22690; Cass., 19 gennaio 2010, n. 675). **Possono partecipare al giudizio tributario solo i soggetti che hanno partecipato direttamente all'emissione dell'atto impositivo o che ne sono stati diretti destinatari**

10.5. Altra parte della giurisprudenza non solo ha ammesso l'intervento adesivo dipendente, ma ha ritenuto che esso determini una ipotesi di litisconsorzio necessario processuale, con applicazione dell'articolo 331 c.p.c., in tema di cause inscindibili (Cass., sez. 5, 15 giugno 2010, n. 14423).

10.6. Una svolta dirompente e' intervenuta con la sentenza n. 225 del 2012 (12 gennaio 2012, n. 225; poi Cass., sez. 5, 14000/2012; Cass., sez. 5, 11 settembre 2013, n. 20803; Cass., 9 gennaio 2014, n. 333; Cass., sez. 5, 10 dicembre 2019, n. 32188), con cui attraverso una interpretazione costituzionalmente orientata del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14, si e' ritenuto ammissibile l'intervento adesivo dipendente. L'articolo 14 citato trova, dunque, applicazione anche al destinatario "potenziale" e "mediato" dell'atto, mentre il concetto di titolarita' del rapporto controverso va esteso fino a comprendere in esso anche la titolarita' di un rapporto "dipendente" o "connesso" rispetto a quello costituito dall'atto impugnato. Si consente, quindi,

di ammettere nel processo tributario l'intervento di quei soggetti che, pur non destinatari diretti dell'atto impugnato, potrebbero essere chiamati successivamente ad adempiere in luogo di altri; in tali ipotesi **il condebitore non e' soggetto passivo d'imposta, ma e' tuttavia considerato, dalla disciplina civile o fiscale**, solidalmente responsabile per l'adempimento dell'obbligazione tributaria insieme con il contribuente, come nel caso dei soci di una societa' di persone, illimitatamente responsabili per le obbligazioni societarie, comprese quelle tributarie, come nel caso dei rappresentanti legali del soggetto passivo d'imposta, oppure nel caso del cessionario di azienda o di un ramo di essa, responsabile in solido Decreto Legislativo n. 472 del 1997, ex articolo 14, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui e' avvenuta la cessione e nei due anni precedenti. In tutti questi casi non e' configurabile una "responsabilita' solidale paritetica", ma una "solidarieta' dipendente" (responsabilita' di imposta). Ne' vi e' un vulnus al principio di economia processuale e di ragionevole durata del processo, in quanto solo nell'intervento principale, e in misura minore in quello litisconsortile, si determina un ampliamento dell'oggetto del processo gia' pendente tra le parti originarie con un cumulo oggettivo di domande.

Si e' poi ritenuto che e' ammissibile l'intervento adesivo dipendente anche per il soggetto "potenzialmente inciso" dal tributo, perche' possibile destinatario di rivalsa per traslazione a suo carico dell'imposta cui altri sia tenuto (Cass., sez. 5, 19 aprile 2013, n. 9567). Del resto, si inquadra in motivazione l'intervento del "sostituito" di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64 in un intervento adesivo dipendente, ad adiuvandum, previsto quindi espressamente dalla legge, consentendosi al sostituito di sostenere le ragioni del sostituito (anche Cass., 27 settembre 2000, n. 12814).

10.7. Pertanto, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64, l'intervento del "sostituito" e' un intervento adesivo dipendente (cfr. Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64, comma 2, "Il sostituito ha facolta' di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta").

In particolare, questa Corte (Cass., sez. 5, 27 settembre 2000, n. 12814) ha chiarito che l'intervento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64 rientra nell'intervento volontario ad adiuvandum di cui all'articolo 105 c.p.c., comma 2. La ratio della norma sta, quindi, nel contemperamento tra la "formale" estraneita' del sostituito rispetto all'autonoma obbligazione tributaria, che intercorre tra l'Amministrazione ed il sostituto, ed il "sostanziale" interesse del sostituito. Infatti, l'Amministrazione fa valere l'obbligazione tributaria nei confronti del sostituto con l'adozione di idoneo provvedimento impositivo, di cui e' destinatario solo il "sostituto", sicche' "formalmente" il sostituito e' estraneo a tale rapporto. Tuttavia, permane l'interesse "sostanziale" del sostituito, quale debitore di imposta, a sostenere le ragioni del sostituto, nel caso in cui questi

contesti la sussistenza della obbligazione medesima in sede giurisdizionale. Tale interesse viene riconosciuto e garantito al "sostituito", ancorche' soggetto estraneo al rapporto tributario controverso e "non destinatario" del provvedimento impositivo impugnato, con l'attribuzione della mera facolta' di intervenire nel processo fra l'Amministrazione ed il sostituto, avente ad oggetto l'accertamento dell'imposta, esclusivamente ad adiuvandum. Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64, comma 2, del rappresenta, allora, una norma "speciale" espressa di intervento nel processo tributario, da coordinare con il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14, ma non ipotizza un caso di litisconsorzio necessario (Cass., sez. 5, 19 aprile 2013, n. 9567).

10.8. Si e', peraltro, osservato che la natura impugnatoria del processo tributario non osta alla possibilita' per la parte di spiegare intervento adesivo dipendente ai sensi dell'articolo 105 c.p.c., comma 2, (Cass., sez. 5, 19 aprile 2013, n. 9567).

Invero, questa Corte ha affermato che nel processo amministrativo l'intervento "ad adiuvandum", previsto dall'articolo 105 c.p.c. e diretto unicamente a sostenere le ragioni di una delle parti in lite, e' ammissibile solo quando l'interveniente abbia interesse ad attivare questo mezzo processuale a tutela di una sua posizione sostanziale che verrebbe toccata dagli effettivi riflessi della sentenza ove pronunciata fra le parti originarie (Cass., sez. un., 14 dicembre 1998, n. 12545).

Anche l'articolo 28 c.p.a. (codice del processo amministrativo), di cui al Decreto Legislativo 2 luglio 2010, n. 104, oltre ad ammettere, sia pure implicitamente, l'intervento principale, stabilendo che "chiunque non sia parte del giudizio e non sia decaduto dall'esercizio delle relative azioni, ma vi abbia interesse, puo' intervenire accettando lo stato e il grado in cui il giudizio si trova", prevede anche che "il giudice, anche su istanza di parte, quando ritiene opportuno che il processo si svolga nei confronti di un terzo, ne ordina l'intervento".

La giurisprudenza amministrativa ha, sul punto, affermato che, ai sensi dell'articolo 28 c.p.a., comma 2, l'intervento nel processo amministrativo non e' litisconsortile autonomo, ma adesivo dipendente, cioe' a sostegno delle ragioni di una o di altra parte, il che implica che esso e' consentito a condizione che il soggetto, se legittimato, non sia decaduto dal diritto di impugnare il provvedimento amministrativo e che l'interveniente non puo' proporre domande nuove o diverse, ne' estendere la portata del devolutum, introducendo nuove domande od eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio (Cons. Stato, 16 dicembre 2016, n. 5340).

10.9. Del resto, anche per la dottrina "processualistica", il terzo che interviene in via adesiva dipendente non amplia l'ambito oggettivo del processo, in quanto non propone alcuna domanda e, quindi, non fa valere alcun diritto, neppure quello di cui e' titolare. La sua posizione e', infatti, di mero "rinforzo" di quella della parte adiuvata, con tutte le relative conseguenze in ordine ai suoi limitati poteri processuali.

Si e' precisato, in modo corretto, che la mera "possibilita'" che il terzo consegua un vantaggio dalla decisione emessa tra le parti e' da considerarsi circostanza idonea a legittimarne l'intervento adesivo dipendente, persino quando la decisione, in caso di mancata partecipazione del terzo, rileverebbe non per l'effetto di accertamento formatosi in ordine al rapporto pregiudiziale, ma come "mero fatto".

11. La Commissione tributaria centrale ha rigettato la richiesta di intervento del contribuente (OMISSIS) affrontando separatamente la questione della applicazione del dictum portato dalla pronuncia di questa Corte n. 255/2012, rispetto a quella della possibile estensione del condono della societa', sostituto di imposta, al "sostituito" (OMISSIS).

12. Questa Corte ritiene, invece che le due questioni siano strettamente collegate e vadano affrontate congiuntamente. La vicenda del condono si inserisce in modo dirompente sulla legittimazione del contribuente a spiegare intervento adesivo dipendente dinanzi alla Commissione tributaria centrale della Campania.

Dunque, proprio muovendo dalla pronuncia innovativa 255/2012, e sempre restando nel suo solco, si deve prospettare una interpretazione costituzionalmente orientata del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14, e comunque delle norme che disciplinavano l'intervento in giudizio prima del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, sopra indicate, dovendosi ammettere l'intervento adesivo dipendente del "sostituito" di imposta nella controversia in cui il "sostituto" (la societa' (OMISSIS)) abbia definitivo la controversia con il pagamento del condono di cui alla iegge 289/2002.

12.1.Sulla validita' ed efficacia del condono della societa' si e' formato il giudicato "interno", non essendo stata proposta impugnazione sul punto da parte della Agenzia delle entrate.

Tale giudicato, relativo alla definizione agevolata cui ha aderito la societa' (OMISSIS), puo' allora estendersi al calciatore (OMISSIS) ai sensi dell'articolo 1306 c.c..

12.2. Invero, per questa Corte (Cass., sez. 5, 10 settembre 2014, n. 19034; Cass. Sez. 5, 25 giugno 2003,n. 10082), il rapporto che si costituisce tra il sostituto d'imposta e il sostituito e' quello dell'obbligazione solidale passiva con il fisco, con conseguente applicabilita' della relativa disciplina, ivi compreso l'articolo 1306 c.c., riguardante l'estensione del giudicato, che non e' preclusa ne' della diversita' della fonte normativa delle obbligazioni facente capo al sostituto o al sostituito, ne' dal carattere meramente strumentale di quella del sostituto rispetto all'altra, operando nella specie la presunzione, stabilita dall'articolo 1294 c.c., secondo la quale i condebitori sono ritenuti obbligati in solido, in ragione dell'unicita' della prestazione, se dalla legge o da titolo non risulta diversamente. Pertanto la Suprema Corte ha cassato la sentenza di merito la quale aveva negato che la definizione agevolata operata dal sostituto d'imposta, con riferimento al mancato versamento della ritenuta d'acconto per compensi da lavoro dipendente, spiegasse i propri effetti anche nei confronti del dipendente sostituito (vedi anche Cass., sez. 5, 28 dicembre 2017, n. 31028,

per il caso inverso in cui e' stato annullato l'avviso di accertamento nei confronti dei dipendenti, sicche' viene meno anche la pretesa impositiva nei confronti del sostituto), in quanto il rapporto tributario e' stato gia' regolato dal sostituito, reale soggetto passivo del tributo e debitore principale (Cass., sez. 5, 20 giugno 2018, n. 16230, analogamente all'ipotesi in cui quest'ultimo abbia gia' versato o condonato le ritenute).

12.2.Si chiarisce che la fattispecie in oggetto non e' una ipotesi responsabilita' paritetica, pacificamente esclusa dall'ambito dell'intervento adesivo dipendente dalla pronuncia della Corte (Cass., n. 255/2012) che ha inaugurato la "nuova frontiera" della legittimazione ad intervenire.

12.3. Infatti, ben diversa sarebbe stata la soluzione in caso di solidarieta' "paritetica", e non di solidarieta' "dipendente" come quella oggetto di esame.

12.4. Nella responsabilita' "dipendente" il sostituto di imposta e' un debitore "in luogo di altri", quindi di una somma costituente reddito per il percettore ("sostituito"); da tale somma il sostituto e' obbligato a prelevare una percentuale ("ritenuta alla fonte"), versandola allo Stato. In tal modo, trattenendo direttamente la somma da versare al fisco, il sostituto esercita la "rivalsa" mediante ritenuta. Il sostituto e' "contribuente di diritto", in quanto opera le ritenute alla fonte (a titolo d'acconto o d'imposta) decurtando direttamente la somma dovuta al sostituito, senza la necessita' di rivolgergli richieste in rivalsa. L'obbligatorieta' della rivalsa tende soprattutto a far ricadere "onere d'imposta sul soggetto cui si riferisce la capacita' contributiva, ossia il "sostituito", quale "contribuente di fatto", evitando anche che, omettendo la rivalsa, venga erogato un compenso maggiore.

12.5. La "ritenuta d'imposta" e' un vero e proprio regime alternativo rispetto alle imposte ordinarie, ed ha carattere definitivo, a differenza della ritenuta d'acconto. Con la ritenuta d'imposta l'adempimento del sostituto esaurisce l'obbligo tributario afferente la ricchezza soggetta a ritenuta, sicche' il provento non concorre a formare la base imponibile per il percipiente. Il sostituito, dunque, non e' neppure obbligato ad indicare la somma su cui e' stato trattenuto il prelievo nella propria dichiarazione dei redditi.

12.6. La "ritenuta d'acconto" ha, invece, carattere solo "provvisorio", in quanto rappresenta una anticipazione rispetto alle imposte dirette (Irpef) che saranno dovute sul complesso dei redditi del "sostituito". Infatti, i proventi su cui sono operate le ritenute d'acconto concorrono a formare il reddito secondo le regole generali, al lordo della ritenuta, che e' poi confrontata con l'imposta complessiva, con diritto al rimborso delle eventuali eccedenze di ritenute o con l'obbligo di versare le ulteriori imposte eventualmente dovute, attraverso una operazione di "conguaglio". Infatti, con la "sostituzione impropria" il versamento del sostituto vale come acconto di quanto risultera' dovuto dal sostituito in base alle aliquote progressive parametrate all'ammontare complessivo della sua base imponibile, di cui il reddito soggetto a ritenuta potra' essere uno dei diversi redditi concorrenti.

Il sostituito "scomputa" dall'imposta, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 22, quanto gli e' gia' stato trattenuto dal sostituto.

12.7. Resta fermo, che il rapporto tra sostituto e sostituito resta di "solidarieta'-dipendenza", con applicazione della responsabilita' solidale ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 35, pur se tale norma si riferisce al sostituto che non ha effettuato le ritenute "a titolo di imposta", senza considerare le ritenute "a titolo di acconto". Il sostituto, infatti, e' un incaricato ope legis dell'adempimento parziale o totale (a seconda che la ritenuta sia a titolo di acconto o d'imposta) della prestazione positiva che e' a carico del sostituito per conto di quest'ultimo. Se la ritenuta non viene eseguita non v'e' l'effetto liberatorio del "sostituito", sicche' dinanzi alla Amministrazione restano obbligati sia il sostituto che il sostituito. Pertanto, anche in assenza di una norma espressa si ritiene, da parte della dottrina, condivisibilmente, che l'articolo 35 citato trovi applicazione anche in caso di ritenuta d'acconto, configurandosi la solidarieta' dipendente del sostituto rispetto all'obbligazione principale del sostituito, che puo' essere qualificato come "responsabile d'imposta", avendo assunto il ruolo di garante dell'adempimento del percipiente, sia pure a condizione che sussista il debito di imposta e nei limiti dell'ammontare della ritenuta non effettuata (Cass., sez. 6-5, 13 giugno 2016, n. 12076, che riconosce l'esistenza della responsabilita' anche in caso di "ritenuta d'acconto"; Cass., sez. un., 12 aprile 2019, n. 10378, in motivazione paragrafo 3.3.). La solidarieta', pero', vi e' ovviamente solo nel caso in cui il sostituto non abbia provveduto ad effettuare la ritenuta d'acconto. Tale solidarieta', ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 35, non sussiste, dunque, ab origine, nel rapporto di sostituzione, ma sorge solo nella fase successiva e patologica. Nel caso in cui il sostituto abbia effettuato la ritenuta d'acconto, ma non l'abbia versata all'Erario, resta la responsabilita' esclusiva del sostituto, senza alcun coinvolgimento del sostituito, che ha gia' adempiuto la sua prestazione. In caso contrario, vi sarebbe una doppia imposizione, perche' il sostituito, dopo aver subito un primo depauperamento con la ritenuta d'acconto operata dal sostituto, si troverebbe, in caso di successiva insolvenza del sostituto, a pagare una seconda volta la medesima prestazione gia' sostenuta.

Proprio la sussistenza di una ipotesi di solidarieta' passiva, consente, dunque, l'estensione degli effetti del condono cui ha aderito la societa' (OMISSIS) al contribuente (OMISSIS).

12.8. La responsabilita' "paritetica", invece, e' fattispecie ben diversa. In essa un certo presupposto di imposta e' realizzato "congiuntamente" da piu' persone, come nel caso delle parti contraenti ai fini del pagamento dell'imposta di registro. Il presupposto del tributo e', quindi, riferito ai coobbligati in modo unitario. In questo caso i condebitori solidali sono portatori di capacita' contributiva e si trovano in una posizione paritetica, sia nei confronti del fisco sia al loro interno. Pur potendo il Fisco chiedere il pagamento dell'intero a ciascuno dei coobbligati, l'imposta verra' ripartita, nei rapporti interni, nella stessa misura in cui ciascuno ha partecipato alla realizzazione del

presupposto. Pertanto, nella solidarieta' paritetica il regresso avviene di regola pro quota, mentre in quella "dipendente" il coobbligato che ha pagato il tributo ha diritto di regresso per l'intero nei confronti dell'obbligato principale.

13. Se, dunque, non ricorre una delle ipotesi ritenute ostative alla possibilita' di spiegare intervento adesivo dipendente (ossia l'ipotesi di responsabilita' paritetica), vertendosi in tema di responsabilita' dipendente, si ritiene che, sempre rimanendo nel solco tracciato alla sentenza capostipite (Cass. 2255/2012), si possa compiere un limitato passo in avanti nella direzione della tutela "effettiva" del diritto di azione del contribuente.

14. Non v'e' dubbio che se si intende assicurare tutela al destinatario "potenziale" e "mediato" dell'atto impositivo, e se il rapporto controverso deve ampliarsi fino a ricomprendere anche la titolarita' di un rapporto "dipendente" o "connesso" rispetto a quello costituito dall'atto impugnato, non puo' lasciarsi privo di tutela giurisdizionale il contribuente (sostituito) che intenda beneficiare del condono cui ha aderito il "sostituto di imposta".

Cio' proprio in relazione al principio del "giusto processo", al fine di assicurare un tempestivo e pieno contraddittorio a chi, appena posto in condizione di far valere la relativa circostanza (la sentenza della CTC come detto da' atto che l'Agenzia delle entrate ha comunicato, per quanto qui rileva, con nota del 14 giugno 2012, la definizione della lite da parte della S.S. (OMISSIS)), immediatamente dopo (udienza 9 luglio 2012, come si legge nella sentenza) si e' attivato per l'estensione nei propri confronti della definizione agevolata effettuata dal sostituto d'imposta.

15. Del resto, se si negasse al (OMISSIS) la possibilita' di intervenire nel giudizio dinanzi alla Commissione tributaria centrale, per poter beneficiare del condono cui ha aderito la societa', vi sarebbe una palese assenza di tutela "effettiva" del contribuente, che non avrebbe alcuna altra possibilita' di far valere le proprie ragioni in altra sede, con il verificarsi di una vera e propria "denegata giustizia". L'unico rimedio astrattamente configurabile sarebbe quello della richiesta di un provvedimento in autotutela della pubblica amministrazione, che pero' resterebbe nella discrezionalita' della stessa.

16. Tra l'altro, nel caso in cui non si consentisse al (OMISSIS) la partecipazione al giudizio dinanzi alla Commissione centrale, si verificherebbe anche una possibile ipotesi di "doppia imposizione", come dedotto dalla difesa del contribuente. Infatti, l'Amministrazione ha gia' incassato dalla societa' il pagamento del condono per le ritenute mai operate dal sostituto sulla parte della retribuzione del calciatore pagata in nero. L'Amministrazione ha anche richiesto il pagamento dell'intero importo delle imposte dovute dal (OMISSIS), per non avere dichiarato al Fisco gli emolumenti ricevuti in nero dalla societa'. Pertanto, in mancanza di un accertamento di merito attestante l'effettiva somma ancora dovuta dal (OMISSIS), l'eventuale pagamento da parte del contribuente della somma pretesa per l'intero comporterebbe la violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del

1986, articolo 67. Infatti, se paga il sostituito viene meno l'elemento costitutivo della fattispecie dipendente da cui trae origine l'obbligazione del sostituto; se, invece, adempie il "sostituto", come e' accaduto nel caso in esame attraverso l'adesione al condono da parte della Societa' (OMISSIS), il pagamento viene effettuato "per conto" del sostituito, la cui obbligazione si trova ad essere estinta limitatamente alla parte pagata o per la quale v'e' stata applicazione del condono.

17. Va, poi, rigettato il ricorso incidentale condizionato della Agenzia delle entrate.

17.1. Si precisa che nella precedente disciplina processuale di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972 vi era solo un accenno al tema del litisconsorzio e dell'intervento, laddove all'articolo 30 prevedeva che "il ricorrente, l'intervenuto ed il chiamato in giudizio davanti alla commissione tributaria possono agire personalmente o mediante procuratore generale o speciale".

Inoltre, all'articolo 35, comma 3, terza parte, si disponeva che, dopo che la commissione tributaria avesse richiesto apposita relazione ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato, "il ricorrente e le parti intervenute o chiamate nel giudizio" potessero "chiedere al presidente entro i trenta giorni successivi a tale comunicazione la fissazione di un termine per presentare una relazione sottoscritta da un professionista o da un esperto".

Inoltre, il medesimo D.P.R., articolo 39 stabiliva un rinvio al codice di procedura civile ("Al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del codice di procedura civile, con esclusione degli articoli da 61 a 67, dell'articolo 68, comma 1 e 2, degli articoli da 90 a 97...").

Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972, articolo 30, nel regolare la rappresentanza e la difesa in giudizio, si riferiva espressamente, oltre che al ricorrente, anche all'interveniente ed al chiamato in giudizio, senza peraltro chiarire quale fosse la disciplina applicabile in caso di intervento volontario o coatto.

Una previsione espressa degli istituti del litisconsorzio e dell'intervento si ha solo con il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14, comma 3 (litisconsorzio ed intervento) prevede che "possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso".

Al comma 5 si dispone che "i soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente".

Al comma 6, poi, si prevede che "le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per essi al momento della costituzione e gia' decorso il termine di decadenza".

Il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 64 (sostituto e responsabile di

imposta), quindi, stabilisce che "il sostituto ha facolta' di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta".

17.2. L'articolo 344 c.p.c., poi, disciplina espressamente l'intervento in appello, il quale non puo' pertanto ritenersi escluso in linea di principio, prevedendo che e' ammesso soltanto l'intervento dei terzi che potrebbero proporre l'opposizione a norma dell'articolo 404 c.p.c.". Nel processo tributario, pero', il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 49 prevede, prima della modifica di cui al Decreto Legge 24 settembre 2015, n. 156, articolo 9, comma 1, lettera u, che ha eliminato le parole "escluso l'articolo 337", che "alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'articolo 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto". Pertanto, l'articolo 344 c.p.c., che fa parte del capo II del titolo III del libro II del codice di rito deve ritenersi non compreso tra le norme applicabili al processo tributario, essendo peraltro da precisare che lo specifico rinvio alle norme del codice di procedura civile operato dall'articolo 49 citato (come pure dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972, articolo 39), in quanto dettato espressamente per l'impugnazione, si sovrappone (sostituendolo) al generico rinvio alle norme del suddetto codice in quanto compatibili contenuto nel Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 1, comma 2. Il predetto articolo 344 c.p.c. peraltro non sarebbe in ogni caso compatibile col processo tributario, anche perche' il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 50 non contempla l'opposizione di terzo tra impugnazioni esperibili in tale processo.

In assenza di una norma che disciplini specificamente l'intervento volontario in appello, deve per-tanto ritenersi che ad esso sia applicabile la disciplina generale dettata dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14, che non prevede in proposito alcuna limitazione (Cass., sez. 5, 12 gennaio 2012, n. 225; Cass., sez. 5, 11 settembre 2013, n. 20803; Cass.,, sez. 5, 10 dicembre 2019, n. 32188). Ne' limitazioni vi erano anche nel processo tributario disciplinato dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972.

L'intervento del "sostituito" Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 64 puo', allora, essere spiegato anche in appello.

Va, tenuto conto, peraltro, che l'intervento spiegato dal contribuente dinanzi alla Commissione tributaria centrale puo' essere considerato alla stregua dell'intervento nel giudizio di "appello", in quanto nel vecchio rito processuale, dopo la sentenza della Commissione di II grado era possibile optare o per il ricorso dinanzi alla Commissione tributaria centrale Decreto del Presidente della Repubblica n. 636 del 1972, ex articolo 26, oppure per l'impugnazione dinanzi alla Corte di appello (per violazione di legge e per questioni di fatto escluse quelle relative a valutazione estimativa ed alla misura delle pene pecuniarie), una volta decorso il termine per ricorrere alla commissione centrale, ai sensi del Decreto del Presidente della

Repubblica n.. 636 del 1972, articolo 40.

Un tale sistema non era coerente con le esigenze di rapidita' del procedimento e di stabilita' delle pronunce a base di tutto il sistema del contenzioso tributario. Si e' affermato, infatti, il principio del normale "terzo grado" di giurisdizione per tutte le controversie tributarie diverse da quelle di valutazione estimativa, alternativamente esperibile dinanzi alla Corte di appello. L'impugnazione davanti alla Corte di appello, peraltro, era esperibile solo a seguito del decorso dei termini previsti per il ricorso alla Commissione centrale. Il procedimento davanti alla Commissione centrale e', peraltro, strutturato analogamente a quello di secondo grado, salvo i piu' lunghi termini previsti per il deposito di memorie e repliche.

Il procedimento dinanzi alla Corte di appello si svolge alla stregua di qualsiasi procedimento di appello, con la necessaria difesa tecnica delle parti in causa. Pertanto, puo' ipotizzarsi una sorta di equiparazione tra i giudizi dinanzi alla Corte di appello e quelli davanti alla Commissione centrale, con possibilita' di applicare il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 14 al processo di appello (intervento in appello), e quindi anche al processo che si svolge davanti alla Commissione centrale.

18. L'intervento adesivo dipendente e' allora pienamente ammissibile in appello.

19. Restano assorbiti i restanti motivi.

20. Il giudice del rinvio dovra', dunque, verificare, una volta esteso il condono di cui ha beneficiato il sostituto di imposta (societa' (OMISSIS)) anche al calciatore (OMISSIS) (sostituito), la sua posizione tributaria per il debito residuo nei confronti della Amministrazione finanziaria.

21. La sentenza impugnata deve, quindi, essere cassata, in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione regionale della Campania, in diversa composizione, che provvedera' anche sulle spese del giudizio di legittimita'.

22. Non si provvede sulle spese del procedimento n. 7448 del 2014 in assenza di attivita' processuale del contribuente.

23. Non opera a carico dell'Agenzia ricorrente il raddoppio del contributo unificato (Cass., 890/2017; Cass., 5955/2014).

P.Q.M.

Riuniti i ricorsi; accoglie i profili B e C del primo motivo del ricorso principale del contribuente **Maradona** nel procedimento 11273/2014; rigetta il profilo A) del primo motivo; dichiara assorbiti i restanti; rigetta il ricorso incidentale condizionato della Agenzia delle entrate; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto (profili B e C), con rinvio alla Commissione regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimita'

Dichiara inammissibile il ricorso della Agenzia delle entrate nel procedimento 7448 del 2014.