



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ENRICO MANZON	Presidente
FRANCESCO FEDERICI	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere
FILIPPO D'AQUINO	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere-Rel.

Oggetto:

*IVA
ACCERTAMENTO
Ud.28/02/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22461/2021 R.G. proposto da:
CA
, elettivamente domiciliato in X
, presso lo studio dell'avvocato ML
e quindi "ex lege" in ROMA PIAZZA
CAVOUR presso la CANCELLERIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE,
rappresentato e difeso dal predetto avvocato

-ricorrente-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA
DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
STATO
che la rappresenta e difende

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della SARDEGNA-CAGLIARI
n. 32/2021 depositata il 22/01/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 28/02/2024
dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

Rilevato che:

Come emerge dalla sentenza in epigrafe, su fondamento di PVC della GdF in esito a verifica fiscale di carattere generale per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010 a carico della associazione non riconosciuta SOCIETÀ X, "l'Agenzia delle entrate, Direzione Provinciale di Cagliari, emetteva gli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010 nei confronti della Società X, contestando l'omessa denuncia Modello 770, l'omesso versamento di ritenute di acconto, l'omesso versamento delle imposte IRES, IRAP, IVA. Tali avvisi di accertamento divenivano definitivi in difetto di impugnazione".

Il medesimo Ufficio "ha emesso, altresì, gli avvisi di accertamento per gli anni di imposta 2008, 2009 e 2010 nei confronti del Sig. CA, considerandolo coobbligato solidale con la associazione non riconosciuta Società X, ai sensi dell'art. 38 c.c.".

In particolare, stante quanto precisato in ricorso, gli avvisi notificati al C sono i seguenti: n. X per il 2009, n. X per il 2008 e n. X per il 2010. Di questi, a venire residualmente in conto nel presente giudizio di legittimità, come subito sarà chiaro, è solo l'avviso per il 2009.

La CTP di Cagliari, adita impugnatoriamente dal C, con sentenza n. 715/05/15, rigettava il ricorso.

Proponeva il medesimo appello, accolto solo in parte (relativamente cioè agli avvisi per gli aa.ii. 2008 e 2010, donde, come detto, il residuo permanere della controversia sull'avviso per l'a.i. 2009) dalla CTR della Sardegna con la sentenza in epigrafe alla stregua (per quanto ancora rileva) della seguente motivazione:



La Commissione esamina [...] preliminarmente, il terzo motivo di appello (nullità degli avvisi in quanto notificati soltanto al Sig. CA e non al legale rappresentante della associazione, a cui non è stato contestato alcun addebito).

Il motivo è infondato.

La scelta dei soggetti cui notificare un avviso di accertamento in solido compete alla Amministrazione finanziaria e non è sindacabile in questa sede da parte del ricorrente.

Il motivo è respinto.

Propone il ^C ricorso per cassazione con un motivo. Resiste l'Agenzia con controricorso.

Considerato che:

1. Con l'unico motivo di ricorso, letteralmente, si denuncia: "Cassazione della sentenza ai sensi dell'art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione [dell']art. 42 DPR 600/1973[, dell']art. 56 DPR 633/1972 e [degli] artt. 38, 1298 e 1299 [del] codice civile, [nonché dell']art. 53 [della] Costituzione. Il giudice 'a quo' ha errato nell'interpretazione della norma che sancisce l'obbligo di notifica dell'accertamento al contribuente responsabile principale di imposta[, del] principio di solidarietà sancito dall'art. 38 [del] codice civile e [del] diritto alla contribuzione secondo propria capacità reddituale". La decisione della CTR "contrasta con quanto stabilito dall'art. 42 del DPR 600/1973 che recita: 'Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal Capo dell'Ufficio'. Così non è stato, l'Ufficio non ha notificato gli accertamenti alla X

e pertanto alcuna imposta è da questa dovuta. Conseguentemente il C non può essere considerato responsabile solidale di una obbligazione inesistente in capo alla



X . Come chiaramente si evince dalle norme, la responsabilità principale dell'obbligazione tributaria nel caso che ci occupa attiene alla X , il soggetto passivo di imposta, ovvero la società sportiva dilettantistica che ha il rapporto principale con il Fisco e ha posto in essere i comportamenti che avrebbero dato luogo al debito tributario. La figura dell'odierno ricorrente, il sig. C , è quella di debitore solidale, quindi residuale rispetto alla X , che è responsabile principale, in quanto il C è tenuto a pagare le imposte solo e soltanto se si dovesse formare il debito tributario nei confronti dell'obbligato principale". "Nel caso di specie quindi l'Ufficio avrebbe dovuto notificare l'atto anche e prima di tutto alla X nella persona del legale rappresentante del periodo, il 2014, e invece l'Ufficio ha ommesso tale onere, incorrendo in decadenza insanabile. Infatti, come emerge dagli atti dei processi, gli accertamenti sono stati notificati nel 2014 a soggetto diverso dal legale rappresentante della associazione nel 2014: gli atti infatti sono stati notificati alla signora NC e non a colui che rivestiva il ruolo di legale rappresentante nel 2014. Quindi per la società X l'accertamento è assolutamente inesistente e, conseguentemente, è inesistente per il sig. C , che non può essere assolutamente considerato responsabile solidale per un accertamento inesistente per il soggetto responsabile di imposta".

Il motivo, che non si sottrae a rilievi di inammissibilità, è manifestamente infondato.

I rilievi di inammissibilità non attengono, come dedotto dall'Agenzia in controricorso, all'essere stata la questione della pretesa mancata notificazione all'associazione introdotta in primo grado solo con memoria. La CTP aveva per tale ragione dichiarato inammissibile la doglianza sul punto, ma, riproposta dal contribuente in appello, la CTR l'ha esaminata nel merito, così



implicitamente pronunciandosi per la sua ammissibilità, senza che
"in parte qua" l'Agenzia abbia proposto impugnazione.

Detto ciò, i rilievi di inammissibilità attengono invece al difetto di precisione e di autosufficienza in ordine all'allegazione della circostanza della mancata rituale notificazione dell'avviso di accertamento al legale rappresentante dell'associazione. In particolare, è sfornito di alcun riferimento l'assunto (puntualmente contestato dall'Agenzia in controricorso) secondo cui "gli atti [...] sono stati notificati alla signora NC e non a colui che rivestiva il ruolo di legale rappresentante nel 2014", senza che nulla sia minimamente esplicitato né quanto alla notificazione alla predetta NC né, soprattutto, quanto al difetto in capo a costei della qualità di legale rappresentante, siccome, in tesi, ricoperta da altro purtuttavia innominato soggetto.

Siffatta manchevolezza è tanto più rimarchevole giacché, come visto, la CTR, in esordio di sentenza, alla stregua di un'affermazione non affatto contrastata in ricorso, riferisce che gli avvisi a carico dell'associazione "divenivano definitivi in difetto di impugnazione", con ciò necessariamente presupponendo la loro legittima notificazione.

Fermo quanto precede, il motivo, ad ogni buon conto, è manifestamente infondato.

In riferimento alla responsabilità tributaria di chi abbia agito per un'associazione dilettantistica sportiva, viene in linea di conto la puntuale ricostruzione della giurisprudenza di legittimità, che il Collegio condivide, di recente effettuata con completezza da quattro ordinanze di questa Sezione – Sez. 5, nn. 6625, 6626, 6627 e 6628 del 27/01/2022 – in cui si legge (cfr., ad es., quanto alla prima, il par. 10 con relativi sottoparr., pp. 10 ss.):

Questa Corte ha precisato che la responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 cod. civ., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è



collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi. Si è, altresì, chiarito che tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia 'ex lege', assimilabili alla fideiussione (cfr., 'ex plurimis', Cass., sez. 3, 24/10/2008, n. 25748, Cass., sez. 3, 29/12/2011, n. 29733). Si è spiegato che la 'ratio' della previsione di una responsabilità personale e solidale, in aggiunta a quella del fondo comune, delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, è volta a contemperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente, con le esigenze di tutela dei creditori (che abbiano fatto affidamento sulla solvibilità e sul patrimonio di dette persone), e trascende, pertanto, la posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi piuttosto ad una concreta ingerenza dell'agente nell'attività dell'ente (Cass., sez. 5, 12/03/2007, n. 5746; Cass., sez. 5, 10/09/2009, n. 19486) [...].

Il principio suesposto è stato, poi, ritenuto da questa Suprema Corte applicabile anche ai debiti di natura tributaria (v. Cass., sez. 5, 17/06/2008, n. 16344; Cass., sez. 5, 10/09/2009, n. 19486), pur senza trascurare, tuttavia, una caratteristica fondamentale che connota siffatte obbligazioni. Si è rilevato, in proposito, che il principio in questione non esclude che per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale, ma 'ex lege' al verificarsi del relativo



presupposto, sia chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato, fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza, implicito nel riferimento all'aver «agito in nome e per conto dell'associazione», contenuto nell'art. 38 cod. civ., vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni che siano concretamente insorte nel periodo di relativa investitura (Cass., sez. 5, 12/03/2007, n. 5746; Cass., sez. 6-5, 19/06/2015, n. 12473; Cass., sez. 5, 15/10/2018, n. 25650; Cass., sez. 6-5, 29/01/2018, n. 2169; Cass., sez. 6-5, 24/02/2020, n. 4747) [...].

Quel che preme di sottolineare è che la responsabilità tributaria di chi abbia agito per un'associazione dilettantistica sportiva ha bensì "carattere accessorio", come sostenuto nel motivo, tuttavia solo nel senso che il predetto risponde, non già per "un debito proprio", ma per un debito (comprensivo di imposte e sanzioni) che è e resta dell'associazione: donde l'accessorietà della responsabilità personale, di cui si tratta, non corrisponde affatto ad una sua graduazione rispetto a quella associativa, postulante, nella tesi invece fatta propria dal motivo, una sorta di "beneficium excussionis" non previsto da alcuna disposizione di legge ed incoerente con "ratio" e disciplina dell'art. 38 cod. civ.

La riprova sia ha considerando che il superiore insegnamento alla lettera precisa che la responsabilità personale ha, ben vero, "carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione", traendone la logica conseguenza che "l'obbligazione [...] di colui che ha agito per [l'associazione]" ha carattere solidale, nel senso che "è



inquadabile fra quelle di garanzia 'ex lege', assimilabili alla fideiussione".

In altri termini, la responsabilità solidale della persona fisica discendente dall'operatività dell'art. 38 cod. civ. nel tessuto del diritto tributario, risponde allo scopo di offrire al fisco una garanzia patrimoniale ulteriore, "in aggiunta a quella del fondo comune", siccome costituita altresì dal patrimonio "delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione".

Versandosi in tema di solidarietà, ne vigono "in toto" le regole: tra esse, quella, enunciata in tema di imposta di registro, nel contesto della cui disciplina le parti dell'atto sono tutte solidalmente obbligate ai sensi dell'art. 57 d.P.R. n. 131 del 1986, secondo cui "l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 1292 c.c., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, per cui non è tenuta alla notifica dell'avviso nei confronti degli altri condebitori" (ragion per cui – giusta Sez. 5, n. 2864 del 03/02/2017, Rv. 642887-01 – "è legittima la notificazione dell'avviso di liquidazione nei confronti di una sola delle parti dell'atto").

Sinteticamente, deve enunciarsi il seguente principio di diritto:

In tema di associazioni dilettantistiche sportive, è legittima la notificazione dell'avviso di accertamento nei confronti del solo soggetto che ha agito per l'associazione, in quanto, essendo il medesimo solidalmente obbligato con l'associazione ai sensi dell'art. 38 cod. civ., l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 1292 c.c., ha la facoltà di scegliere l'obbligato al quale rivolgersi, non essendo necessariamente tenuta alla notificazione dell'avviso anche nei confronti dell'associazione.

A tale principio la CTR si è attenuta.

Il ricorso pertanto deve essere rigettato, con le statuizioni consequenziali come da dispositivo.

P.Q.M.



Rigetta il ricorso.

Condanna CA

a rifondere all'Agenzia le spese di

lite, liquidate in euro 5.800, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte di CA, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso stesso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso a Roma, lì 28 febbraio 2024.

Il Presidente

Enrico Manzon

