Ordinanza del 06/09/2022 n. 26284 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Associazioni - Assenza iscrizione registro imprese - Applicabilità art. 2495 cod. civ.

Massima:

In tema di associazioni non riconosciute, la responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 cod. civ., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto che abbia dato luogo alla creazione di rapporti obbligatori fra l'ente e i terzi; l'operatività di tale principio in materia tributaria, tuttavia, non esclude che per i debiti d'imposta, che sorgano non su base negoziale ma derivino ex lege dal 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 gestione complessiva dell'associazione nel periodo di relativa investitura. Inoltre, l'evento estintivo dell'associazione non riconosciuta non ne determina l'automatica perdita della capacità di stare in giudizio, permanendo in vita l'associazione, quale centro di imputazione di effetti giuridici, fermo il divieto del compimento di nuove operazioni, essendo venuto meno il perseguimento dello scopo, in relazione a tutti i rapporti ad essa facenti capo e non ancora esauriti (principio di ultrattività dell'associazione disciolta), tramite i precedenti titolari degli organi esponenziali in carica alla data di scioglimento, operanti in regime di prorogatio. Ne consegue che la responsabilità personale e solidale del legale rappresentante ex art. 38 cod. civ., anche per le obbligazioni tributarie, sopravvive all'estinzione dell'ente rappresentato e l'intestazione dell'atto all'associazione non riconosciuta, ormai estinta, è funzionale ad individuare il titolo della ripresa e della responsabilità dell'ex rappresentante legale al quale l'atto è rivolto, anche nella sua qualità di successore.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

RILEVATO CHE

- La Commissione tributaria provinciale di Macerata rigettava il ricorso proposto da G., in qualità di legale rappresentante dell'Associazione musicale Armonia e autore della violazione, avverso un avviso di accertamento per IRES, IVA e IRAP, in relazione all'anno 2007, con il quale era stato recuperato il reddito d'impresa, pari ad ? 168.913,00, a seguito del disconoscimento dei benefici derivanti dal regime fiscale agevolato di cui alla l. n. 389 del 1991;

- con la sentenza indicata in epigrafe, la Commissione tributaria regionale delle Marche rigettava l'appello proposto dal , ritenendo sussistente la legittimazione passiva del ricorrente, in quanto legale rappresentante dell'Associazione, e la non ricorrenza di alcuna ipotesi di litisconsorzio necessario, alla luce del chiaro disposto degli artt. 62 d.P.R. n. 600 del 1973 e 38 cod. civ.;

- nel merito, confermava la legittimità dell'atto impositivo, non avendo l'Agenzia rideterminato il reddito dichiarato dall'Associazione, ma avendo piuttosto disconosciuto la spettanza dei benefici derivanti dal regime fiscale agevolato, a causa del mancato rispetto dei parametri e delle condizioni previste per il suo riconoscimento, peraltro nemmeno contestato;

- non poteva ravvisarsi, pertanto, alcuna violazione del principio di doppia imposizione, essendosi l'Ufficio limitato a recuperare i redditi dichiarati, in relazione ai quali l'Associazione aveva beneficiato di una tassazione agevolata;

- G. impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato a sei motivi;

- l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

CONSIDERATO CHE

- Con il primo motivo, il ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 112 cod. proc. civ., non essendosi la CTR pronunciata sull'eccepito difetto di legittimazione passiva dell'Associazione e di G., in quanto ex legale rappresentante dell'Associazione musicale Armonia, posto che l'Ente non riconosciuto si era sciolto già in data 30.12.2010 (con registrazione del relativo verbale in data 14.01.2011) e, dunque, prima della notificazione dell'avviso di accertamento, avvenuta il 4.01.2013, per cui l'atto impositivo doveva essere notificato a tutti gli associati, in quanto illimitatamente e solidalmente responsabili delle eventuali obbligazioni residue;

- il motivo è inammissibile;

- il ricorrente solleva una questione meramente processuale, che non può dar luogo ad un vizio di omessa pronuncia, configurabile soltanto con riferimento alle domande ed eccezioni di merito (cfr. Cass. n. 6174 del 14/03/2018; Cass. n. 321 del 12/01/2016; Cass. n. 4191 del 24/02/2006; Cass. n. 22860 del 06/12/2004);

- il motivo sarebbe stato in ogni caso infondato, essendosi la CTR espressa in ordine all'eccezione, rigettandola ("la legittimazione passiva del in qualità di legale rappresentante dell'associazione e la non ricorrenza di alcune ipotesi di litisconsorzio necessario appaiono, alla luce del chiaro disposto dell'articolo 62 D.R. 600/73 e dell'art. 38 c.c., circostanze pacifiche");

- con il secondo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 2495, comma 2, cod. civ., come modificato dall'art. 4 d.lgs. n. 6 del 2003, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR errato a non rilevare la carenza di legittimazione passiva dell'Associazione e del suo ex legale rappresentante, posto che l'Agenzia delle Entrate aveva equiparato l'Associazione contribuente ad una società commerciale, per cui alla stessa doveva applicarsi la regola prevista per le società di capitali, estesa alle società di persone, secondo la quale l'estinzione comporta la perdita della capacità e della legittimazione della persona giuridica;

- con il terzo motivo, deduce la violazione degli artt. 38, comma 2, cod. civ. e 62 del d.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto responsabile solidale delle imposte accertate in capo all'Associazione e delle conseguenti sanzioni solo G., nella sua qualità di legale rappresentante dell'Ente, e non tutti gli associati che avevano, di fatto, agito in nome e per conto dell'associazione;

- con il quarto motivo, deduce la violazione dell'art. 14, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente rigettato il motivo di appello, con il quale si censurava la nullità della sentenza di primo grado in relazione alla mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti gli associati che avevano agito, di fatto, in nome e per conto dell'associazione;

- tutti e tre i motivi - che, in quanto connessi, possono essere esaminati congiuntamente - sono infondati;

- in primo luogo è inconferente il richiamo all'art. 2495 cod. civ. che disciplina il diverso caso dell'estinzione della società, anche di persone, a seguito della cancellazione della stessa dal registro delle imprese (Cass. Sez. U. 22.02.2010, n. 4062);

- nella specie, infatti, non si è in presenza di una società di persone iscritta nel registro delle imprese, atteso che l'Associazione musicale Armonia è stata considerata dall'Agenzia delle Entrate alla stregua di una società commerciale ai soli fini fiscali, avendo svolto attività commerciale senza rispettare le prescrizioni previste dall'art. 25, comma 5, della l. n. 133 del 1999 (tracciabilità finanziaria dei pagamenti e degli incassi superiori ad ? 516,46), con conseguente perdita del beneficio delle agevolazioni previste dalla l. n. 398 del 1991;

- pertanto, in assenza della iscrizione dell'associazione nel registro delle imprese, non può applicarsi l'art. 2495 cod. civ., secondo il quale l'estinzione della società si realizza al momento della cancellazione della stessa dal registro delle imprese (Cass. 21.10.2021, n. 29481);

- per quanto riguarda l'asserito difetto di legittimazione passiva dell'associazione e dell'ex legale rappresentante, G., secondo il consolidato insegnamento di questa Corte (ex plurimis, Cass. 27.11.2018, n. 30606), l'evento estintivo dell'associazione non riconosciuta non ne determina l'automatica perdita della capacità di stare in giudizio, permanendo in vita l'associazione, quale centro di imputazione di effetti giuridici, fermo il divieto del compimento di nuove operazioni, essendo venuto meno il perseguimento dello scopo, in relazione a tutti i rapporti ad essa facenti capo e non ancora esauriti (cd. principio di "ultrattività" dell'associazione disciolta), tramite i

precedenti titolari degli organi esponenziali in carica alla data di scioglimento, operanti in regime di prorogatio (Cass. 21.05.2018, n. 12528; Cass. 27.11.2018, n. 30606);

- con specifico riferimento all'ipotesi in cui l'associazione non riconosciuta sia già cessata al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento, inoltre, va richiamata una recente decisione di questa Corte, a cui si deve dare continuità, secondo la quale: "È valido l'avviso di accertamento intestato ad un'associazione non riconosciuta, emesso successivamente alla sua estinzione e notificato al legale rappresentante atteso che, non potendosi più esperire l'azione direttamente nei confronti dell'associazione, essa deve essere rivolta nei confronti di coloro che sono succeduti nella posizione che era dell'associazione medesima. Sicché l'atto deve essere notificato all'ultimo legale rappresentante, sia quale responsabile diretto e solidale ex art. 38 c.c., sia quale "successore" dell'associazione, con conseguente irrilevanza dell'intestazione dell'atto all'associazione cessata, ex art. 65, comma 4, del d.R. n. 600 del 1973" (Cass. 21.09.2021, n. 25451);

- nel caso in esame, peraltro, l'avviso di accertamento era stato notificato sia presso la sede dell'associazione sia al , presso il suo domicilio, nella qualità di legale rappresentante dell'associazione;

- ne consegue, che la responsabilità personale e solidale del legale rappresentante ex art. 38 cod. civ., anche per le obbligazioni tributarie, sopravvive all'estinzione dell'ente rappresentato e l'intestazione dell'atto all'associazione non riconosciuta, ormai estinta, è funzionale ad individuare il titolo della ripresa e della responsabilità dell'ex rappresentante legale al quale l'atto è rivolto, anche nella sua qualità di "successore";

- per quanto riguarda, poi, specificatamente la legittimazione passiva del , effettivamente, in tema di associazioni non riconosciute, la responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 cod. civ., di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto che abbia dato luogo alla creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi;

- l'operatività di tale principio in materia tributaria, tuttavia, non esclude che per i debiti d'imposta, che sorgono non su base negoziale ma derivano ex lege dal 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 gestione complessiva dell'associazione nel periodo di relativa investitura (ex plurimis, Cass. 15.10.2018, n. 25650; Cass. 24.02.2020, n. 4747; Cass. 25.05.2021, n. 14280);

- le censure sulla mancata estensione della responsabilità solidale per i debiti tributari dell'ente agli altri associati e sulla conseguente nullità della sentenza impugnata per mancata integrazione del contraddittorio nei confronti degli stessi sono, di conseguenza, infondate, avendo l'Agenzia delle Entrate ritenuto di individuare, proprio per la particolare natura dei debiti d'imposta, nel solo ex legale rappresentante dell'associazione il soggetto solidalmente responsabile per le sanzioni e per i tributi non corrisposti;

- il coinvolgimento degli altri associati, infatti, avrebbe richiesto un accertamento di fatto, riguardante non tanto la carica da essi rivestita all'interno dell'ente, ma la loro eventuale concreta ingerenza nell'attività di amministrazione dell'associazione, nella specie, evidentemente, non ravvisata;

- con il quinto motivo, si duole della violazione degli artt. 37, comma 3 e 4, del d.R. n. 600 del 1973, 1 e 163 del d.R. n. 917 del 1986 e 53 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che dai redditi dichiarati dall'associazione non dovessero scomputarsi quelli accertati in via definitiva, attraverso il meccanismo di interposizione fittizia, in capo agli associati G. e S.;

- con il sesto motivo, denuncia, in via subordinata, la violazione degli artt. 37, comma 3 e 4, del d.R. n. 600 del 1973, 1 e 163 del d.R. n. 917 del 1986 e 53 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto che dai redditi dichiarati dall'associazione non dovesse scomputarsi neppure l'importo di ? 3.000,00, oltre IVA, pari ai compensi fatturati dall'associazione ai nel 2007, che lo stesso Ufficio aveva riconosciuto come doveroso;

- il quinto motivo appare fondato nei limiti di seguito precisati;

- con l'atto impositivo impugnato sono stati recuperati a tassazione, per l'anno 2007, i redditi dell'associazione, che non erano stati assoggettati ad imposta, in quanto beneficiavano, seppure indebitamente, della agevolazione fiscale e che, in parte, non erano stati neppure dichiarati;

- contestualmente, come è stato documentato dal ricorrente, l'Agenzia delle Entrate recuperava, in via induttiva, nei confronti di G. e di un altro associato, S., redditi non dichiarati da lavoro autonomo, in quanto svolgevano le proprie prestazioni artistiche interponendo, tra sé e i loro clienti, l'Associazione musicale Armonia e una cooperativa (denominata MACS - Musica Arte Cultura e Spettacolo);

- risulta non contestato che le pretese avanzate nei confronti dei due associati sono state dagli stessi definite in sede di accertamento con adesione;

- benchè nella specie non ricorra l'istituto della "doppia imposizione", previsto dall'art. 67 d.R. n. 600 del 1973 (che postula la reiterata applicazione della medesima imposta in dipendenza dello stesso presupposto), è evidente che una parte delle imposte sui redditi recuperati a tassazione nei confronti dell'Associazione è stata già pagata, in via definitiva, da G. e da S.: si tratta dei corrispettivi versati dai clienti all'Associazione per prestazioni da essi eseguite, ma che in realtà venivano riscossi e trattenuti direttamente dai due associati che utilizzavano l'Associazione musicale (e i benefici di cui godeva) come schermo per occultare i propri redditi;

- ciò posto, l'Ufficio non può pretendere di riscuotere dall'Associazione (che è stata pacificamente ritenuta intestataria fittizia di una parte dei redditi imputati ai P.) le medesime imposte già pagate dai due associati;

- la disposizione di cui all'ultimo comma dell'art. 37 del d.R. n. 600 del 1973, secondo la quale "Le persone interposte, che provino di aver pagato imposte in relazione a redditi successivamente

imputati, a norma del comma terzo, ad altro contribuente, possono chiederne il rimborso. L'amministrazione procede al rimborso dopo che l'accertamento, nei confronti del soggetto interponente, è divenuto definitivo ed in misura non superiore all'imposta effettivamente percepita a seguito di tale accertamento", deve ritenersi applicabile anche nel caso in cui vi sia stata la ripresa dello stesso debito, già pagato in via definitiva da altro contribuente, ritenuto dall'Amministrazione finanziaria il reale percettore (interponente) del reddito fittiziamente intestato al soggetto interposto (nella specie, l'associazione non riconosciuta);

- in altri termini, all'associazione, quale soggetto interposto, e, per essa, a P. G., in qualità di ex legale rappresentante e responsabile solidale, non possono essere imputati i compensi direttamente percepiti dallo stesso P. e da P. S., all'epoca fittiziamente attribuiti all'Associazione, in quanto su detti compensi risulta già assolta l'obbligazione fiscale dai predetti interponenti, per cui il relativo importo andrà scomputato dall'ammontare complessivo dell'imponibile accertato nei confronti dell'Associazione;

- a detta conclusione può, tuttavia, pervenirsi solo con riferimento a quella parte degli introiti accertati nei confronti dei due P., riferibili ai compensi loro corrisposti per l'attività svolta nell'ambito dell'Associazione, e non anche per eventuali altre prestazioni dagli stessi effettuate per altri enti;

- il sesto motivo (proposto, peraltro, in via subordinata) resta, ovviamente, assorbito in ragione del parziale accoglimento del quinto motivo;

- in conclusione, va accolto il quinto motivo, nei limiti di cui in motivazione, assorbito il sesto e rigettati gli altri; la sentenza impugnata va cassata con riferimento al motivo accolto e rinviata alla CTR delle Marche, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quinto motivo di ricorso, nei limiti di cui in motivazione, assorbito il sesto e rigettati gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale delle Marche, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 23 giugno 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza