Sentenza del 24/07/2019 n. 19982 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposte sui redditi e IVA - Accertamento - Associazione sportiva non riconosciuta - Responsabilità solidale legale rappresentante.

Massima:

Qualora l'atto di accertamento sia stato emesso nei confronti della persona giuridica debitrice principale (nella specie, un'associazione sportiva non riconosciuta), la cartella esattoriale è legittimamente notificata al suo rappresentante legale anche in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo avviso di accertamento nei confronti di quest'ultimo, coobbligato solidale. Pertanto, la responsabilità personale e solidale, prevista dall' 38 c.c., 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, compresa la creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi. 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. La responsabilità personale e solidale del legale rappresentante per i debiti tributari di un'associazione non riconosciuta si ricollega non solo all'effettività dell'ingerenza esercitata nell'attività gestoria dell'ente, ma anche al corretto adempimento degli obblighi tributari sul medesimo incombenti, dovendosi in concreto accertare se il rappresentante, pur non essendosi ingerito nell'attività negoziale del sodalizio, abbia adempiuto agli obblighi tributari, solo in tal caso potendo andare immune da corresponsabilità.

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

Testo:

Fatti di causa

Il contribuente ricorre per cassazione avverso la sentenza in epigrafe, di accoglimento dell'appello erariale nei confronti della decisione emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Roma, la quale, accogliendo, a sua volta, il ricorso del C., aveva annullato una

cartella di pagamento finalizzata a ripresa fiscale IRPEG, IRAP e IVA per l'anno 2001, relativamente all'associazione sportiva non riconosciuta U.S. Basket Palestrina, di cui il ricorrente era legale rappresentante, come tale - nella prospettazione agenziale solidalmente coobbligato.

Il contribuente affida a tre motivi il ricorso per cassazione, depositando successiva memoria.

Resiste l'Agenzia con controricorso.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, il contribuente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, comma 3, dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 24 Cost., nonchè, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione delle parti, per avere i giudici d'appello trascurato l'illegittimità della cartella di pagamento, avuto riguardo alla pacifica circostanza della omessa notifica dell'atto presupposto, o rappresentato dall'avviso di accertamento.

2. Col secondo motivo di ricorso, il contribuente censura, ex art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 602 del 1973, art. 25, della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 1, della L. n. 241 del 1990, artt. 3 e 7, nonchè l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la Commissione tributaria regionale tralasciato di considerare il difetto di motivazione della cartella di pagamento, nella quale non risultano specificati i profili di responsabilità solidale del ricorrente e le circostanze univoche ai fini dell'individuazione dell'atto presupposto, che ad essa non viene neppure allegato.

3. Con il terzo motivo di ricorso, il contribuente lamenta la violazione e/o falsa applicazione, ex art. 360 c.p.c., n. 3, degli artt. 2697, 2727, 2729 c.c., degli artt. 112, 115, 116 c.p.c., dell'art. 24 Cost., della L. n. 212 del 2000, art. 12, nonchè l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, per avere la Commissione tributaria regionale tralasciato di considerare che la mera titolarità formale della rappresentanza legale dell'ente, non è idonea, a fronte della mancata prova dell'attività negoziale in tale veste concretamente svolta, a far sorgere la responsabilità solidale, non giovando a tal fine la mera sussistenza di una delega, in favore della persona fisica, ad operare su un conto corrente intestato alla persona giuridica.

4. I primi due motivi sono suscettibili di trattazione unitaria, attenendo entrambi alla dedotta mancata notifica dell'avviso di accertamento, circostanza che valorizzano come ostativa alla successiva emissione della cartella di pagamento, che assumono illegittima.

5. Ambedue le censure sono infondate e vanno disattese.

6. Il C. è stato reso destinatario di cartella di pagamento in quanto rappresentante legale dell'Associazione sportiva non riconosciuta US Basket Palestrina; si palesa irrilevante, per tale qualità, che egli sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo (che, peraltro, aveva ricevuto quale rappresentante), poichè, era legittimato ad impugnare, unitamente alla cartella, anche gli atti presupposti che non gli fossero

stati notificati personalmente o fossero stati emessi nei confronti del solo ente, quale debitore principale.

7. Tale principio, d'altra parte, è costantemente affermato dalla giurisprudenza della Corte sia con riguardo al D.P.R. n. 602 del 1973 sulle imposte sui redditi, essendosi osservato che non esiste obbligo per l'Ufficio finanziario di notificare alcun atto diverso dall'avviso di mora (ma la medesima prospettiva vale per la cartella, quale atto "omologo"), nei confronti dell'obbligato solidale, senza che ciò comporti alcuna violazione delle norme costituzionali (v. Cass. n. 10572 del 2011; Cass. n. 9553 del 1993), sia, in generale, in relazione alla qualità di soggetto solidalmente responsabile (Cass. n. 11228 del 2007; Cass. n. 20704 del 2014; Cass. 21763 del 2015).

8. La questione, del resto, attiene all'efficacia soggettiva del ruolo e alla sua opponibilità ai coobbligati solidali non intestatari di esso, ai quali la notizia della pretesa tributaria sia stata partecipata per la prima volta con la notificazione della cartella di pagamento. Quest'ultima cumula la natura esattiva e quella di primo atto partecipativo della pretesa fiscale, sicchè nulla vieta al destinatario (rappresentante del soggetto passivo) di far valere le proprie ragioni nel processo tributario, impugnando l'avviso di accertamento e svolgendo in quella sede le opportune difese dirette, eventualmente, a contestare non soltanto il rapporto di rappresentanza e la propria responsabilità, ma, occorrendo, la stessa esistenza o entità del debito principale.

9. Tale conclusione è coerente con la prospettiva generale sottesa al principio affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte (sentenza n. 5791 del 2008), che, nell'ipotesi di omessa notificazione dell'avviso di accertamento al contribuente, riconosce a quest'ultimo, in relazione al vizio procedurale, la possibilità, tra l'altro, "di impugnare cumulativamente anche quello presupposto non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo, per contestare radicalmente la pretesa tributaria", con la differenza, rispetto a tale ipotesi, che nella fattispecie in considerazione l'atto presupposto è stato regolarmente emesso e notificato nei confronti del debitore principale (e, dunque, non sussiste vizio procedurale), mentre la procedura di riscossione è stata attivata nei confronti del debitore solidale, cui spetta, per tale titolo, la possibilità di piena difesa. A nulla rileva, in altri termini, che il coobbligato sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo, atteso che il suo diritto di difesa è inequivocamente garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando insieme all'atto notificato anche quelli presupposti, la cui notificazione risulti irregolare o sia stata addirittura omessa.

10. Va quindi affermato il seguente principio di diritto: "Qualora l'atto di accertamento sia stato emesso nei confronti della persona giuridica debitrice principale (nella specie, un'associazione sportiva non riconosciuta), la padella esattoriale è legittimamente notificata al suo rappresentante legale anche in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo avviso di accertamento nei confronti di quest'ultimo, coobbligato solidale".

11. Infondato è anche il terzo motivo di ricorso, che, pertanto, esige il rigetto.

12. E' senz'altro vero che, in tema di responsabilità del soggetto che rappresenta l'associazione non riconosciuta, si è affermato che "la responsabilità personale e solidale di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta ai sensi dell'38 c.c., non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza formale dell'associazione ma si fonda sull'attività negoziale concretamente svolta e sulle obbligazioni assunte verso i terzi che hanno confidato sulla solvibilità e sul patrimonio di chi ha concretamente agito" e che il principio "si applica anche ai debiti di natura tributaria" (cfr. Cass. n. 16344 del 2008 e Cass. n. 14486 del 2009).

13. E' altresì assodato che, secondo il costante insegnamento di questa Corte "la responsabilità personale e solidale, prevista dall'38 c.c., 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" (Cass. n. 20485 del 2013; Cass. n. 12473 del 2015) e 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 (Cass. n. 29733 del 2011; Cass. n. 25748 del 2008).

14. E', infine, sedimentato 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. n. 5746 del 2007) e che, pertanto, chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione, non essendo sufficiente la prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente (v. Cass. n. 26290 del 2007 e Cass. n. 25748 del 2008).

15. Su queste premesse mette punto, nondimeno, osservare che da tale orientamento giurisprudenziale non può trarsi il convincimento che il rappresentante legale di un'associazione non riconosciuta possa andare esente, ai fini fiscali, da responsabilità solidale con l'associazione semplicemente adducendo la mancata ingerenza nella concreta gestione dell'ente.

16. Questa Corte ha di recente condivisibilmente affermato, in fattispecie sostanzialmente sovrapponibile a quella odierna, che "La responsabilità personale e solidale del legale rappresentante per i debiti tributari di un'associazione non riconosciuta si ricollega non solo all'effettività dell'ingerenza esercitata nell'attività gestoria dell'ente, ma anche al corretto adempimento degli obblighi tributari sul medesimo incombenti, dovendosi in concreto accertare se il rappresentante, pur non essendosi ingerito nell'attività negoziale del sodalizio, abbia adempiuto agli obblighi tributari, solo in tal caso potendo andare immune da corresponsabilità (Fattispecie relativa ad avviso di accertamento notificato ai sensi dell'38 c.c. al legale rappresentante di un'associazione sportiva dilettantistica per omesso versamento d'IVA)".(Cass. n. 22861 del 2018).

17. Invero, i debiti di imposta non sorgono su base negoziale ma ex lege al verificarsi del relativo presupposto, di talchè deve esserne chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per i tributi non corrisposti, il soggetto che, in forza del ruolo (di diritto) formalmente rivestito nel contesto dell'ente, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo di imposta considerato (v. Cass. n. 25650 del 2018).

18. Nella misura in cui la rappresentanza fiscale dell'ente spetta, per definizione, al legale rappresentante ex art. 36 c.c., è costui che assume in via principale la qualità di soggetto passivo di imposta perchè su di lui gravano gli obblighi tributari. Quand'anche, pertanto, egli non si sia ingerito nell'attività dell'ente (sebbene civilisticamente non risponda delle obbligazioni assunte da altri) verso il Fisco egli resta condebitore, a meno che non dimostri di aver assolto agli adempimenti tributari di legge.

19. In tal senso, il rappresentante legale di un'associazione non riconosciuta non può andare esente, a fini fiscali, da responsabilità solidale con l'ente semplicemente adducendo la mancata ingerenza nella concreta gestione del medesimo. Piuttosto, mette in conto valorizzare, da un lato, il principio di autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile, dall'altro, la fonte legale dell'obbligazione tributaria, non potendosi trascurare il nucleo dei poteri attribuiti dalle disposizioni normative in subiecta materia al rappresentate fiscale: costui non solo è obbligato a redigere e presentare una dichiarazione reddituale fedele, ovvero indicando esattamente i ricavi conseguiti e le spese sopportate dall'associazione che rappresenta, non andando esente da eventuali responsabilità sanzionatorie, ma anche ad operare, se del caso, le necessarie rettifiche provvedendo, dopo la presentazione, all'emenda delle dichiarazioni fiscali presentate con dati inesatti e ad effettuare i relativi adempimenti, ivi compreso - in ultima analisi - il pagamento delle imposte.

20. Orbene, nel caso di specie, è pacifico che il ricorrente, quale legale rappresentante legale dell'Associazione sportiva non riconosciuta, non abbia provveduto a versare tributi richiesti in cartella e, conseguentemente, per le ragioni sopra indicate, deve essere chiamato a risponderne solidalmente con l'ente.

21. Conclusivamente, quindi, il ricorso va rigettato in relazione a tutti i motivi che lo articolano; il ricorrente va condannato al pagamento delle spese del presente giudizio di legittimità, nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna il ricorrente al pagamento in favore dell'Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 3000,00 per compensi, oltre al rimborso delle spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 5 aprile 2019.

Depositato in Cancelleria il 24 luglio 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza