

Sentenza del 24/07/2024 n. 20502 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. aveva adito la Commissione tributaria provinciale di Napoli chiedendo l'annullamento dell'avviso di accertamento avente ad oggetto sanzioni IVA per l'anno di imposta 2011, notificatogli quale autore della violazione e responsabile in solido con l'Associazione Sportiva Città di G, ex art. 6 , comma 8, del decreto legislativo n. 472 del 1997 , che, con sentenza n. 3250/15/18, depositata il 6 aprile 2018, aveva rigettato il ricorso, con condanna alle spese.

2. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello proposto dal contribuente, rilevando che non sussisteva il difetto di motivazione della sentenza impugnata e che l'avviso non era rivolto contro l'Associazione Sportiva Città di G, ma a A.A., al quale erano state applicate le sanzioni di cui all' art. 6 , comma 8, del decreto legislativo n 472 del 1997 per violazioni in materia di Iva, né la circostanza che egli rispondesse per la sua qualità ed attività di amministratore di fatto della citata Associazione mutava la natura dell'avviso, rivolto alla persona fisica e non all'Ente; di conseguenza, non aveva rilievo la censura dell'asserito vizio di notifica dell'atto perché non eseguita presso la sede dell'Associazione in persona del legale rappresentante in diritto o di persona legittimata a ricevere; l'atto era stato emesso nei confronti del A.A. e per il medesimo motivo non interessava se l'Associazione fosse o meno estinta al momento della notifica dell'avviso al A.A.; in ogni caso, la deduzione era pure infondata, in quanto la cancellazione del 30 maggio 2011 era avvenuta solo ai fini Iva, con continuazione dell'attività sino a tutto il 2011 come emergente dalle movimentazioni bancarie; essendosi in presenza di una associazione non riconosciuta, come affermato dallo stesso A.A. nel ricorso introduttivo di lite, non rilevava il dato formale dell'estinzione perché l'ente restava in vita finché tutti i rapporti non fossero stati esauriti.

3. I giudici di secondo grado hanno, poi, evidenziato che il A.A. fosse il dominus e l'unico gestore dell'Associazione e che non aveva curato soltanto i rapporti di sponsorizzazione su delega del 18 settembre 2009 del legale rappresentante dell'ente, in ragione del rilevante importo dei contratti di sponsorizzazione, delle dichiarazioni del legale rappresentante della società Automercato S Srl e del fatto che le movimentazioni sul conto corrente dell'Associazione, di rilevante entità (prelevamenti per Euro 431.850,00 ed entrate per Euro 426.000,00), erano gestite tutte dal A.A.

4. La Commissione tributaria regionale ha, infine, ritenuto che l'avviso di irrogazione delle sanzioni non fosse carente sotto il profilo motivazionale e che il richiamo, specifico, alle motivazioni rese dai giudici in relazione al ricorso proposto dalla società Automercato S Srl rendeva infondata l'eccezione sulla mancata allegazione della segnalazione 38/15, tanto era vero che il A.A. si era difeso ma non era stato in grado di fornire elementi, di prova e logici, idonei a

contrastare le emergenze ed indicazioni di cui all'avviso. Né aveva rilevanza la richiesta di archiviazione formulata in sede penale, non essendoci identità di valutazione in sede penale e tributaria e comunque fondandosi la richiesta di archiviazione sulla prossima prescrizione del reato quanto ai fatti di cui all'anno 2011. Infine non trovava applicazione l' art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 , con il quale si era esclusa la possibilità di applicare la vecchia disciplina ed addebitare le sanzioni se non alla persona giuridica, che riguardava le "società o enti con personalità giuridica", per cui le associazioni non riconosciute o società di persone restavano soggette alla vecchia disciplina dettata dal decreto legislativo n. 472 del 1997 , non potendosi accedere ad un'interpretazione estensiva che diventava applicazione analogica, con indebita applicazione anche agli enti non riconosciuti di un principio di limitazione della responsabilità che trovava evidente fondamento nella autonomia e separatezza delle persone giuridiche rispetto ai soggetti che le componevano, autonomia e separatezza non sussistenti per le società di persone e gli enti non riconosciuti.

5. A.A. ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a sei motivi.

6. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

7. A.A. ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Preliminarmente va disattesa, per mancanza dei motivi di connessione oggettiva, la richiesta di riunione del presente giudizio a quello recante il n. 31813/2020 R.G., pendente dinanzi a questa Corte e non ancora fissato, avente ad oggetto il ricorso proposto da A.A. avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Campania n. 2418/6/2020, depositata in data 19 maggio 2020, davanti la quale è stato impugnato l'avviso di accertamento n. (Omissis), con cui l'Agenzia delle Entrate ha chiesto il pagamento dell'importo di Euro 769.672,60 a titolo di IRES, IRAP ed IVA per l'anno 2011 a B.B., quale legale rappresentante all'Associazione sportiva della Città di G, e a A.A., quale autore delle violazioni.

2. Il primo mezzo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione ed errata interpretazione dell' art. 38 cod. civ. e la nullità della sentenza impugnata per errata valutazione e pronuncia su un punto decisivo della controversia, per avere la Commissione Regionale considerato legittimo l'atto impositivo emesso nei confronti della Associazione sportiva Città di G cessata.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Occorre premettere, in primo luogo, che l'estinzione o la cessazione dell'ente di diritto comune ossia, nella specie, dell'associazione (non riconosciuta) non preclude, di per sé, all'Amministrazione finanziaria la possibilità di far valere le pretese fiscali emerse con riguardo al periodo di sua esistenza. Milita in tal senso la circostanza che per l'Erario i termini per l'accertamento, previsti quanto all'Iva dall' art. 57 D.P.R. n. 633 del 1972 e per le imposte dirette dall' art. 43 D.P.R. n. 600 del 1973 , decorrono dall'anno (successivo) a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, sicché, ove si ritenesse che l'estinzione del soggetto intervenuta nelle more fosse idonea ad impedire la ripresa, ne deriverebbe una ingiustificata riduzione dei

termini in deroga delle norme in questione (cfr. Cass., 21 settembre 2021, n. 25451 , in motivazione) .

2.3 E tuttavia, cessato il soggetto, l'azione accertativa (fuori dalle ipotesi ex art. 28 , comma 5, del decreto legislativo n. 175 del 2014 , qui non rilevante e, comunque, non applicabile *ratione temporis*, venendo in rilievo l'anno d'imposta 2011) non può più essere esperita direttamente nei confronti dell'ente.

2.4 Con riguardo alle società, le Sezioni Unite, dapprima con le decisioni 22 febbraio 2010, n. 4060, n. 4061 e n. 4062 (chiarendo che la norma sulla cancellazione riguardava le società sia di capitali che di persone), poi, con le sentenze nn. 6070, n. 6071 e n. 6072 del 12 marzo 2013, hanno precisato che, l'estinzione della società si produce anche qualora rimangano debiti insoddisfatti, poiché, in tale evenienza, i creditori potranno far valere le loro ragioni nei confronti dei soci, considerati successori universali seppure sui generis, e, se in colpa, nei confronti dei liquidatori e che, dopo l'estinzione, la società non può agire in giudizio o essere legittimamente convenuta. 2.5 Tanto premesso, la vicenda in giudizio, all'evidenza, riguarda un soggetto diverso dalle società poiché viene in considerazione una associazione non riconosciuta, soggetto giuridico non avente personalità giuridica, ma dotato di soggettività giuridica ed autonomia patrimoniale imperfetta (Cass., 19 ottobre 2016, n. 21066 ed anche Cass., 19 luglio 2002, n. 10573 ; Cass., 16 giugno 2000, n. 8239), rispetto alla quale diversamente si atteggiavano i presupposti per la sua estinzione e per la responsabilità residua per le obbligazioni pregresse.

2.5.1 Sotto il primo profilo, infatti, l'associazione non riconosciuta (diversamente da quella riconosciuta) si estingue immediatamente, con il verificarsi di una delle cause di estinzione (identiche a quelle previste per l'associazione riconosciuta) e la liquidazione si attua secondo le modalità stabilite dallo statuto o dall'assemblea, senza che si applichi ex lege il particolare procedimento di liquidazione previsto per le associazioni riconosciute dagli artt. 29 , 30 , 31 e 32 cod. civ. e 11 delle relative disposizioni di attuazione (cfr. Cass., 21 settembre 2021, n. 25451 , citata, in motivazione). Infatti, lo scioglimento di associazione non riconosciuta che, al momento della relativa deliberazione, sia ancora titolare di rapporti giuridici pendenti, non comporta l'estinzione dell'associazione, che resta in vita finché detti rapporti non siano definiti, dovendo procedere alla definizione gli organi ordinari dell'associazione - i quali rimangono in carica a quel fine, eventualmente anche in regime di "prorogatio", conservando il diritto di agire giudizialmente per la tutela dei diritti dell'associazione -attraverso una procedura che non è soggetta, neppure in via analogica, alla regolamentazione prevista dagli artt. da 11 a 21 delle disposizioni di attuazione del codice civile per la procedura di liquidazione delle associazioni riconosciute (Cass., 21 maggio 2018, n. 12528 , in motivazione, che richiama Cass., 19 agosto 1992, n. 9656) 2.5.2 Sotto il secondo profilo, l' art. 38 cod. civ. prevede che: "Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione".

2.6 Questa Corte, oltre ad avere affermato il principio che "Il legale rappresentante di un'associazione non riconosciuta è coobbligato delle imposte da questa dovute anche senza la prova della attività negoziale svolta, se il debito tributario è riferito al periodo in cui lo stesso ha

ricoperto la carica di rappresentante" (Cass., 28 febbraio 2024, n. 5269), ha anche statuito il principio che "In tema di associazioni non riconosciute, la responsabilità personale e solidale, prevista dall' art. 38 c.c., 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. Peraltro, l'operatività di tale principio in materia tributaria 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" (Cass., 17 marzo 2023, n. 7906 ; Cass., 3 marzo 2022, n. 7107).

2.7 Più in particolare, è stato precisato che "La ratio della previsione di una responsabilità personale e solidale, prevista dall' art. 38 c.c., in aggiunta a quella del fondo comune, delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, è volta a temperare 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., 1 marzo 2022, n. 6625).

2.8 Questa Corte ha dunque statuito il principio che "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.P.R. n. 600 del 1973 " (Cass., 21 settembre 2021, n. 25451 , citata).

2.9 Da quanto rilevato emerge chiaramente che la pretesa tributaria può essere legittimamente fatta valere, una volta estinta l'associazione non riconosciuta, direttamente nei confronti del legale rappresentante, al quale l'atto, pur intestato all'associazione, deve essere notificato, nonché nei confronti di colui che ha agito in nome e per conto dell'associazione.

2.10 Ed invero, come già detto da questa Corte "L'irrilevanza della intestazione dell'atto al soggetto cessato e la necessità, invece, che l'atto sia notificato agli "eredi" trova, del resto, un preciso riscontro normativo nell' art. 65 , quarto comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 , secondo il quale "La notifica degli atti intestati al dante causa può essere effettuata agli eredi impersonalmente e collettivamente

nell'ultimo domicilio dello stesso..." (cfr. Cass., 28 dicembre 2017, n. 31037 ; Cass., 12 ottobre 2018, n. 25487 che afferma che "la notifica al socio dell'atto impositivo intestato alla società trova fondamento nel fenomeno successorio che si realizza con riferimento alle situazioni debitorie gravanti sul dante causa, con ciò realizzandosi comunque lo scopo della citata

disciplina, che è quello di rendere edotto almeno uno dei successori della pretesa azionata nei confronti della società"; da ultimo Cass., 31 marzo 2021, n. 7545, in motivazione).

2.11 Occorre, dunque, precisare che, nell'ipotesi di cessazione dell'associazione non riconosciuta, mentre l'ultimo legale rappresentante è soggetto destinatario della pretesa e dell'avviso nella duplice veste di responsabile diretto e solidale e, in via "successoria", colui che ha agito in nome e per conto dell'associazione è soggetto destinatario della pretesa e dell'avviso sotto la veste di responsabile diretto e solidale ex art. 38 cod. civ. e che, in entrambe le ipotesi, è irrilevante l'intestazione dell'atto all'associazione cessata, anche tenuto conto del disposto normativo di cui all' art. 65 , comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973 .

2.12 Nella vicenda in giudizio è incontroverso che l'associazione era già cessata al momento dell'emissione dell'avviso notificato in data 11 luglio 2017. L'avviso, tuttavia, è stato espressamente intestato nei confronti sia dell'associazione (cessata, secondo l'assunto del ricorrente, a far data dal (Omissis), sia dell'ultimo legale rappresentante della stessa (B.B., che all'epoca dei fatti in contestazione aveva 21 anni e svolgeva l'attività di calciatore presso l'Associazione "ASD Leonida Futsal G", di cui era uno dei consiglieri A.A.), nonché dell'odierno ricorrente, nella qualità, secondo la prospettazione dell'Ufficio, di autore materiale delle violazioni contestate. In particolare, il ricorrente (che afferma di avere cessato qualsiasi carica societaria dal 30 giugno 2009), a far data dal 18 settembre 2009, seppure non rivestiva più la carica di legale rappresentante legale dell'associazione era stato, di fatto, ed anche in virtù di un atto di delega del 18 settembre 2009 a firma di B.B., l'unica persona che aveva rappresentato l'associazione nei rapporti con i terzi per la programmazione degli eventi sportivi e le sponsorizzazioni ed era stato l'unico soggetto che aveva sottoscritto i contratti di sponsorizzazione. Dunque, l'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, riguardante fatture emesse per operazioni inesistenti nel 2011, derivanti da sponsorizzazioni ricevute dalla società Automercato S Srl, era stato notificato sia all'ultimo legale rappresentante, B.B., nella qualità, sia a A.A., quale soggetto responsabile in solido ex art. 38 cod. civ.; l'avviso, infatti, individuava il titolo della ripresa e della responsabilità del A.A., (oltre che dell'ultimo legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta), nella sua qualità di autore materiale delle violazioni contestate, commesse nell'anno 2011 e di responsabile personale e solidale delle obbligazioni di natura tributaria assunte dall'associazione stessa.

3. Il secondo mezzo deduce, in relazione all' art. 360 , comma primo, n. 3, cod. proc. civ., la violazione ed errata interpretazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ. e la nullità della sentenza impugnata per errata valutazione e pronuncia su un punto decisivo della controversia, per non avere la Commissione tributaria regionale rilevato la mancanza di soggettività passiva del contribuente per assoluta estraneità alle vicende associative e la mancanza di prove da parte dell'ufficio a sostegno della asserita qualità di "presidente" ed "amministratore di fatto" della associazione. 3.1 Il motivo è inammissibile, in quanto si tratta di doglianza diretta, con evidenza, a censurare una erronea ricognizione della fattispecie concreta, di necessità mediata dalla contestata valutazione delle risultanze probatorie di causa, che non costituiscono vizio di violazione di legge (Cass., 19 agosto 2020, n. 17313).

3.2 Con la proposizione del ricorso per cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, atteso che l'apprezzamento dei fatti e delle prove è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che, nell'ambito di quest'ultimo, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass., 26 ottobre 2021, n. 30042).

3.3 I giudici di secondo grado, nella parte della sentenza impugnata che involge la censura in esame, a pag. 3, hanno motivato secondo il prudente apprezzamento delle concrete circostanze acquisite al processo (e peraltro nel rispetto dei principi suesposti in tema di associazione non riconosciuta estinta e conformemente al dettato normativo dell' art. 38 cod. civ.) nell'esercizio del potere giurisdizionale tipicamente attribuito al giudice del merito, che, come già detto, non è suscettibile di valutazione in sede di legittimità. Peraltro, pur vero che l'associazione non riconosciuta si estingue immediatamente, con il verificarsi di una delle cause di estinzione, come già precisato, è altrettanto vero che la cessazione dell'associazione non riconosciuta non preclude, di per sé, all'Amministrazione finanziaria la possibilità di far valere le pretese fiscali emerse con riguardo al periodo di sua esistenza e che, cessato il soggetto, l'azione accertativa non può più essere esperita direttamente nei confronti dell'ente e la responsabilità residua per le obbligazioni pregresse va individuata, ai sensi dell' art. 38 cod. civ, anche nei confronti dei soggetti che hanno agito in nome per conto dell'associazione. Sotto questo specifico profilo, ^{°ePfuifò01°} irrilevante è l'argomentazione spesa dal ricorrente con riguardo alla cessazione formale e riferita solo alla chiusura della partita Iva, rilevando, piuttosto, la responsabilità personale e solidale invocata dall'Ufficio ex art. 38 cod. civ. e il principio secondo cui mentre grava su colui che invoca in giudizio la responsabilità dell'agente l'onere della prova degli elementi da cui desumere la sua qualità di rappresentante e/o di gestore di tutta o di parte dell'attività dell'associazione, grava invece sul chiamato a rispondere delle obbligazioni ex lege dare prova della sua estraneità alla gestione dell'ente (Cass., 7 marzo 2022, n. 7279 ; Cass., 1 marzo 2022, n. 6625 ; Cass., 9 febbraio 2021, n. 3093).

3.4 Va, inoltre, precisato che, in tema di processo tributario, il provvedimento di archiviazione pronunciato in sede penale ex art. 408 cod. proc. pen. (nella specie, il provvedimento del GIP del Tribunale di Torre Annunziata del 17-28 settembre 2018 che aveva disposto l'archiviazione nei confronti di A.A. , unitamente a B.B..Ra.) non impedisce che lo stesso fatto venga diversamente definito, valutato e qualificato dal giudice tributario, poiché, a differenza della sentenza pronunciata all'esito del dibattimento, detto decreto ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo ad alcuna preclusione, non rientrando nemmeno tra i provvedimenti dotati di autorità di cosa giudicata giusta il disposto dell' art. 654 cod. proc. pen. (Cass., 4 agosto 2020, n. 16649).

3.5 È utile chiarire, inoltre, che il nuovo comma 5-bis dell' art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992 , introdotto dall' art. 6 della legge n. 130 del 2022 , secondo il quale "L'amministrazione

prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati" non è destinato ad incidere sulla descritta distribuzione, nel caso di specie, dell'onere della prova.

Ed infatti, già la sola precisazione, nel secondo periodo del ridetto comma 5-bis, che la fondatezza della prova deve essere valutata "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", salvaguarda le presunzioni legali, quale, ad esempio, quella in materia di accertamento sintetico, previste dalla normativa sostanziale tributaria, potendo, quindi, affermarsi che "In materia di giudizio tributario, il nuovo comma 5 bis dell' art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992 , introdotto dall' art. 6 della legge n. 130 del 2022 , secondo cui il giudice deve valutare la prova "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongano al contribuente l'onere della prova contraria" (Cass., 30 gennaio 2024, n. 2746); mentre con riguardo l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, va precisato che l' art. 7 , comma 5-bis, del decreto legislativo n. 546 del 1992 , non ha stabilito un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Cass., 27 ottobre 2022, n. 31878).

4. Il terzo mezzo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione ed errata interpretazione degli artt. 60 del d. P.R. n. 600 del 1973 e 145 cod. proc. civ. e la nullità della sentenza impugnata per errata valutazione e pronuncia su un punto decisivo della controversia, per non avere la Commissione tributaria regionale rilevato la mancanza di effetti giuridici dell'atto impositivo notificato a soggetto estraneo all'associazione e non legittimato a ricevere la notifica.

4.1 Il motivo, che ribadisce profili di censura già sollevati, è infondato per quanto diffusamente rilevato, dovendo ancora una volta ribadirsi che, in disparte la circostanza che la giurisprudenza richiamata dal ricorrente riguarda le società di capitali, nessun rilievo assume la circostanza che il A.A. fosse cessato da qualsiasi carica societaria a far data dal 30 giugno 2009 e che nel 2011 non era nemmeno più socio dell'Associazione, in quanto l'Ufficio ha notificato l'avviso di accertamento al ricorrente quale autore di fatto delle violazioni contestate.

5. Il quarto mezzo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione ed errata interpretazione degli artt. 11 del decreto legislativo n. 472 del 1997 e 7 del decreto legge n. 269 del 2003 e la nullità della sentenza impugnata per errata valutazione e pronuncia su un punto decisivo della controversia, per non avere la Commissione tributaria

regionale rilevato l'illegittimità delle sanzioni irrogate al presunto rappresentante di fatto, ritenendo sussistente la responsabilità solidale nei confronti della Associazione.

5.1 Il motivo è infondato.

5.2 In premessa, va osservato che l'atto di contestazione ed irrogazione sanzioni impugnato ha ad oggetto sanzioni Iva, irrogata per l'ammontare di Euro 90.688,00 ai sensi dell' art. 6 , comma 8, del decreto legislativo n. 472 del 1997 (recte: n. 471 del 1997), per l'anno di imposta 2011, a carico dell'Associazione Sportiva Città di G, notificato a A.A. quale autore della violazione e responsabile in solido con il legale rappresentante dell'Associazione, B.B., con l'Associazione.

5.3 In proposito, è stato precisato che l' art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 , per espressa disposizione normativa, trova applicazione solo con riferimento alle persone giuridiche e non anche in ordine alle società o agli enti privi di personalità giuridica, in ragione di una scelta discrezionale del legislatore di derogare al principio della punibilità diretta della persona fisica autrice della violazione (cd. principio di personalizzazione della sanzione) solo in caso di sussistenza della personalità giuridica in capo all'ente o alla società, cui il rapporto fiscale si riferisce, e, quindi, in ragione di situazioni differenti che, in quanto tali, sono ragionevolmente suscettibili di un trattamento differenziato, con conseguente manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale con riferimento all' art. 3 Costituzione, oltre che l'inconferenza del dedotto eccesso di delega, con riferimento, in realtà, ad una delega insussistente (trattandosi di decreto legge e non di decreto legislativo (Cass., 6 ottobre 2020, n. 21390).

5.4 La sentenza impugnata è conforme ai superiori principi, avendo affermato che la limitazione di cui all' art. 7 del decreto legge n. 269 del 2003 riguardava esclusivamente le società e enti aventi personalità giuridica e non anche le associazioni non riconosciute che restavano soggette alla vecchia disciplina di cui al decreto legislativo n. 472/1997 , posto che il principio di limitazione della responsabilità trovava evidente fondamento nella autonomia e separatezza delle persone giuridiche rispetto ai soggetti che le componevano (cfr. pag. 5 della sentenza impugnata).

6. Il quinto mezzo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione ed errata interpretazione dell' art. 112 cod. proc. civ. e dell' art. 36 del decreto legislativo n. 546 del 1992 , nonché degli artt. 2697 e 2729 cod. civ. e la nullità della sentenza impugnata per errata pronuncia su un punto decisivo della controversia, per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente ritenuto fondata e comprovata la pretesa impositiva, rigettando l'eccezione di illegittimità dell'atto impugnato per assoluta insussistenza ed infondatezza delle presunte violazioni contestate, per carenza di motivazione, mancata allegazione degli atti richiamati, mancato riconoscimento dei costi di gestione e mancanza di valide prove a sostegno della pretesa impositiva.

6.1 Il motivo è inammissibile sotto plurimi profili.

6.2 È, in primo luogo, inammissibile perché censura la sentenza impugnata deducendo il vizio di omesso pronuncia ex art. 112 cod. proc. civ. e il vizio di omessa motivazione, che, com'è noto,

sono vizi tra di loro eterogenei. Ed invero se il giudice omette del tutto di pronunciarsi su una domanda od un'eccezione, ricorrerà un vizio di nullità della sentenza per error in procedendo, censurabile in Cassazione ai sensi dell' art. 360 , primo comma, n. 4, cod. proc. civ.; se il giudice si pronuncia sulla domanda o sull'eccezione, ma senza prendere in esame una o più delle questioni giuridiche sottoposte al suo esame nell'ambito di quella domanda o di quell'eccezione, ricorrerà un vizio di motivazione, censurabile in Cassazione ai sensi dell' art. 360 , comma primo, n. 5, cod. proc. civ. (Cass., 22 maggio 2019, n. 13743 ; Cass., 11 maggio 2012, n. 7268) e, nel caso in esame, a censura formulata è di violazione di legge.

6.3 È, in secondo luogo, inammissibile, perché sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, la doglianza mira, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass., 7 dicembre 2017, n. 29404 ; Cass., 4 agosto 2017, n. 19547 ; Cass., 4 aprile 2017, n. 8758; Cass., 2 agosto 2016, n. 16056 ; Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476 ; Cass., 4 marzo 2021, n. 5987) ed il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente, dal momento che, nell'ambito del giudizio di legittimità, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione (Cass., 26 ottobre 2021, n. 30042).

6.4 È, in terzo luogo, inammissibile, sotto lo specifico profilo della dedotta violazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., in quanto la valutazione delle prove raccolte, anche se si tratta di presunzioni, costituisce un'attività riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito (Cass., 19 luglio 2021, n. 20553).

6.5 Il motivo è, tuttavia, pure infondato, laddove lamenta il vizio di omessa pronuncia, in quanto i giudici di secondo grado hanno esplicitamente argomentato, a pag. 3 della sentenza impugnata, operando, come già detto, un accertamento in fatto non censurabile in sede di legittimità, che: "Nemmeno è vero che l'avviso sia carente sotto il profilo motivazionale (motivo 5 d'appello). Sono state appena menzionate le ragioni, citate nell'avviso, del coinvolgimento del A.A. quale amministratore di fatto dell'"Associazione Sportiva Città di G". Nell'avviso si richiamano poi gli esiti del giudizio intentato da "Automercato S Srl" in relazione alle fatture di Euro 250.000,00 per sponsorizzazioni, giudizio definito in primo grado con sentenza di rigetto del ricorso riconoscendo l'esistenza di "operazioni.... oggettivamente inesistenti" e di "presunzioni gravi, precise e concordanti", non superabili "dall'esibizione di ritagli di giornali e notizie via web circa i risultati sportivi e le cronache delle partecipazioni sportive della squadra a manifestazioni varie, e la stessa genericità delle foto rendono difficile la possibilità di ricondurre le stesse alla specifica inerenza e congruità di tali costi". Nell'avviso si ricorda altresì che nel contratto di sponsorizzazione con "Automercato S Srl" si diceva che l'Associazione era iscritta al campionato di calcio a 5 della FIGC, cosa non vera. Dunque, una serie di indicazioni e rilievi, anche dettagliati, che rendono certamente esistente ed esaustiva la motivazione. E il richiamo, specifico, alle motivazioni rese dai giudici in relazione al ricorso proposto da "Automercato S Srl"

rende infondata l'eccezione sulla mancata allegazione della segnalazione 38/15 riguardante dette fatture. L'atto impositivo contiene il richiamo al merito della contestazione sul punto e, nel suo complesso, ha consentito appieno al contribuente di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di difendersi contestandone efficacemente l'an e il quantum debeatur (che la funzione della motivazione dell'atto impositivo sia di realizzare la provocatio ad opponendum è sostanzialmente pacifico in giurisprudenza: vedi ad esempio Cass. 9008/2017 e 26472/14). Il A.A., infatti, si è difeso ma non è stato in grado di fornire elementi, di prova e logici, idonei a contrastare le emergenze ed indicazioni di cui all'avviso". 7. Il sesto mezzo deduce, in relazione all' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ., la violazione ed errata interpretazione dell' art. 112 cod. proc. civ. e dell' art. 36 del decreto legislativo n. 546 del 1992 e la nullità della sentenza impugnata per avere la Commissione tributaria regionale omesso di valutare e pronunciarsi su un punto decisivo della controversia riguardante l'eccezione di errata determinazione dei presunti ricavi attribuiti alla Associazione e duplicazione di imposta e conseguente erronea determinazione delle sanzioni irrogate denunciata dal contribuente sin dal ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

7.1 Il motivo è inammissibile in relazione all'omesso esame di fatto decisivo, in costanza del principio della cd. doppia conforme ex art. 348-ter cod. proc. civ. (Cass., 18 dicembre 2014, n. 26860 ; Cass., 11 maggio 2018, n. 11439), nonché in quanto "la giurisprudenza di questa Corte è, infatti, ormai consolidata nell'affermare che il novellato testo dell' art. 360 , primo comma, n. 5, cod. proc. civ. ha introdotto nell'ordinamento un vizio specifico che concerne l'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, oltre ad avere carattere decisivo; l'omesso esame di elementi istruttori non integra di per sé vizio di omesso esame di un fatto decisivo, se il fatto storico rilevante in causa sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, benché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie;

neppure il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito dà luogo ad un vizio rilevante ai sensi della predetta norma" (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, n. 8053 ; Cass., Sez. U., 27 dicembre 2019, n. 34476 ; Cass., 23 agosto 2023, n. 25124). 8. Per le ragioni di cui sopra, il ricorso deve essere rigettato e il ricorrente va condannato al pagamento delle spese processuali, sostenute dalla Agenzia controricorrente e liquidate come in dispositivo, nonché al pagamento dell'ulteriore importo, previsto per legge e pure indicato in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore della Agenzia controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 5.500,00 per compensi, oltre alle spese prenotate a debito.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002 , inserito dall' art. 1 , comma 17, della legge n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso articolo 13, ove dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza