

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione | Sezione TRI | Civile | Ordinanza | 17 aprile 2026 | n. 9937

Data udienza 16 dicembre 2025

Integrale

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - DICHIARAZIONE DEI REDDITI

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Dott. PERRINO Angelina Maria - Presidente

Dott. LUCIOTTI Lucio - Consigliere Rel.

Dott. GRASSO Gianluca - Consigliere

Dott. LEUZZI Salvatore - Consigliere

Dott. GORI Pierpaolo - Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14396 - 2022 R.G. proposto da:

La.Vi., rappresentato e difeso, per procura speciale in calce al ricorso, dall'avv. Sa.RI., (pec: (Omissis)) ed elettivamente domiciliato in R alla via (Omissis), presso lo studio legale dell'avv. Br.CH. (Studio LBM - pec: (Omissis));

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (pec: (Omissis));

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 3896/05/2021 della Commissione Tributaria Regionale della CALABRIA, depositata il 30/11/2021;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 16/12/2025 dal Cons. Lucio Luciotti.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate, sulla scorta di un p.v.c. redatto da funzionari del predetto Ufficio in data 03/08/2012 nei confronti dell'ASD F.C. Pe.Ca., da cui era emerso che per l'anno d'imposta 2007 la predetta associazione aveva omissso la presentazione della dichiarazione dei redditi pur a fronte dell'emissione di cinque fatture per spese di sponsorizzazione per un totale imponibile pari ad Euro 106.886,00, emetteva un avviso di accertamento ai fini IVA e IRAP che notificava, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 38 cod. civ., anche a La.Vi., presidente della predetta ASD.
2. Con la sentenza in epigrafe indicata la CTR della Calabria, richiamando i principi giurisprudenziali affermati da questa Corte in materia di responsabilità del Presidente di una ASD in relazione agli adempimenti fiscali connessi alla carica rivestita, rigettava l'appello proposto dal contribuente avverso la sfavorevole sentenza di primo grado.
3. Il contribuente impugna la sentenza d'appello proponendo ricorso per cassazione affidato ad un motivo, cui replica l'intimata con controricorso e ricorso incidentale affidato ad un motivo.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il motivo di ricorso principale il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 2697 cod. civ., censurando la sentenza impugnata in quanto lo aveva ritenuto responsabile delle violazioni accertate per la carica rivestita al momento della verifica e della successiva notifica dell'avviso di accertamento, pur avendo dato atto che nell'anno oggetto di accertamento il Presidente e legale rappresentate dell'ASD era altro soggetto.

Censurava, inoltre, la sentenza impugnata per avere erroneamente ritenuto la responsabilità solidale di esso ricorrente per non aver dato corso all'adempimento degli obblighi tributari, ivi comprese le rettifiche delle precedenti dichiarazioni, non

avvedendosi che "nel caso di specie il subentrante Sig. La. non poteva procedere ad alcuna rettifica dei dati della dichiarazione per l'anno d'imposta 2007 essendo stata omessa la presentazione della stessa".

2. Con il motivo di ricorso incidentale condizionato, la controricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione dell'art. 38 cod. civ.

Sostiene che nella specie sussiste comunque la responsabilità del contribuente stante i poteri gestori e rappresentativi dell'ASD confermati dalla sua partecipazione attiva all'attività di verifica.

Deduce, inoltre, l'inopponibilità all'amministrazione finanziaria dell'inesistenza della sua qualifica di legale rappresentante dell'ASD all'epoca dei fatti, non avendola dedotta se non dopo la notifica dell'atto impositivo, dovendo la circostanza essere assimilata alle preclusioni di cui agli artt. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 in quanto la variazione della carica non risultava neppure da un atto soggetto a pubblicità.

Secondo la controricorrente, inoltre, il contribuente rispondeva delle obbligazioni fiscali quale componente del Consiglio direttivo dell'ASD, come risultante dall'art. 15 dello Statuto dell'associazione.

3. I motivi, per la loro stretta connessione, possono essere esaminati congiuntamente.

4. È noto (cfr., al riguardo, Cass. n. 20028/2025) 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 (ex multis, Cass. n. 25650/2018). Si è, altresì, precisato, al riguardo, 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. n. 25748/2008; Cass. n. 29733/2011).

D'altro canto, 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 (conf., Cass. n. 5746/2007).

Ne consegue, dunque, che 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 (cfr., ex plurimis, Cass. n. 26290/2007; Cass. n. 25748/2008).

5. Ma tale responsabilità opera diversamente in ambito tributario.

Invero, il principio di autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile e la fonte legale dell'obbligazione tributaria, comporta che in tale ambito quel che rileva non è solo l'ingerenza di tale soggetto nell'attività dell'ente che rappresenta, ma anche il corretto adempimento degli obblighi tributari sul medesimo incombenti, dovendosi in concreto accertare se il rappresentante, pur non essendosi ingerito nell'attività negoziale dell'ente, abbia comunque provveduto all'espletamento di tutte le verifiche necessarie per il corretto adempimento degli obblighi tributari, solo in tal caso potendo andare immune da corresponsabilità (così in Cass. n. 4478/2018).

Infatti, per i rapporti che sorgono "ex lege" la responsabilità del legale rappresentante si presume (Cass. 5746/2007; Cass. 1602/2019; Cass. 11869/2024) e limitare la responsabilità anche in questo ambito al soggetto che abbia concretamente operato per conto dell'associazione, "da un lato, presta il fianco a facili strumentalizzazioni a fini elusivi e, dall'altro, non considera i poteri attribuiti dalle disposizioni in materia tributaria al rappresentante fiscale, che, 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 (sui termini per presentare la dichiarazione integrativa, Cass., Sez. U., n. 13378 del 2016) e ad effettuare i relativi adempimenti, ivi compreso il pagamento delle imposte", sicché "per l'accertamento della responsabilità personale e solidale del legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta con quest'ultima, occorre tenere conto non solo della partecipazione di tale soggetto all'attività dell'ente, ma anche del corretto adempimento degli obblighi tributari incombenti sul medesimo" (così in Cass. n. 22861/2018).

6. A conclusione non dissimile questa Corte è pervenuta nelle ipotesi di avvicendamento nella carica di rappresentante legale dell'associazione non riconosciuta e, quindi, Cass. n. 4478/2018, sopra citata, ha affermato e successivamente Cass. n. 3093/2021, così come recentemente Cass. n. 17576/2025

e n. 26317/2025 hanno ribadito che, proprio in ragione del suddetto principio (di autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile) e della fonte legale dell'obbligazione tributaria, "nell'ipotesi di avvicendamento nella carica sociale di un'associazione non riconosciuta, anche per evitare strumentalizzazioni elusive, il rappresentante legale subentrante non può andare esente, ai fini fiscali, da responsabilità solidale con l'associazione soltanto per la mancata ingerenza nella pregressa gestione dell'ente, in quanto è obbligato a redigere ed a presentare la dichiarazione dei redditi e ad operare, ove necessario, le rettifiche della stessa: ne deriva che, per l'accertamento della responsabilità personale e solidale del legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta con quest'ultima, occorre tenere conto non solo della partecipazione di tale soggetto all'attività dell'ente, ma anche del corretto adempimento degli obblighi tributari incombenti sul medesimo".

7. E ad analoghe conclusioni deve pervenirsi anche con riferimento alla posizione di un componente di un consiglio direttivo di un'associazione non riconosciuta cui si è demandata, per statuto, la gestione dell'associazione (cfr. Cass. n. 27519 e n. 27521 del 2025) posto che, in tali casi, l'assunzione della carica, in mancanza di elementi di segno contrario, implica l'effettivo coinvolgimento nelle scelte gestionali, secondo un criterio di normalità organizzativa che il giudice di merito può legittimamente valorizzare, spettando al componente di detto consiglio direttivo provare il contrario. In tale direzione si pone anche Cass. n. 26544/2025 che ha posto a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di provare il compimento di una concreta attività negoziale, svolta nei confronti di terzi per conto dell'ente, tale da creare rapporti obbligatori tra gli stessi, nel caso di un "semplice" componente del consiglio direttivo, che non sia anche legale rappresentante (in quel caso si discuteva altresì della sottoscrizione della dichiarazione fiscale contestata).

8. Quanto, invece, al corretto adempimento da parte del contribuente degli oneri fiscali sul medesimo incombente al momento del suo avvicendamento nella qualifica di presidente e, quindi, di legale rappresentante dell'Associazione, di cui si è detto sopra, si tratta di accertamento di circostanze di fatto di spettanza del giudice di merito, al quale la causa va rinviata in accoglimento di entrambi i ricorsi, principale ed incidentale, essendo errata, per le ragioni anzidette, la statuizione d'appello che ha affermato la responsabilità del contribuente esclusivamente sulla base della qualifica rivestita al momento dell'accertamento.

9. In estrema sintesi, vanno accolti il ricorso principale e quello incidentale, nei termini di cui è detto sopra. La sentenza impugnata va cassata e la causa rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria anche per la regolamentazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale e quello incidentale, nei termini di cui in motivazione. Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma in data 16 dicembre 2025.

Depositata in Cancelleria il 17 aprile 2026.
