

domiciliata in Roma, Via Attilio Regolo n. 12/d, giusta procura speciale in atti.

Controricorrente

Avverso la sentenza n. 86/29/2013 della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il 11/04/2013 e notificata, ad istanza di Equitalia Sud s.p.a, in data 10/06/2013.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 15 dicembre 2021 dal Consigliere Rosita D'Angiolella.

Ritenuto che:

1. In data 23 febbraio 2010, Equitalia Gerit s.p.a. notificava a _____, in qualità di coobbligata solidale, la cartella di pagamento n. _____, recante iscrizione a ruolo a titolo definitivo per euro 348.657,78, scaturente da quattro distinti avvisi di accertamento emessi nei confronti di " _____ Associazione non riconosciuta senza fini di lucro" per gli i periodi di imposta dal 2002 al 2005, regolarmente notificati e non impugnati.

2. Dal ricorso di _____, dal controricorso di Equitalia Sud s.p.a. e dell'Agenzia delle entrate, risulta che gli avvisi di accertamento scaturivano da alcune verifiche svolte dalla Guardia di finanza di Roma nei confronti dell'associazione non riconosciuta conclusesi con processo verbale di constatazione del 4 giugno 2008, dalle quali era emerso che il _____ aveva, in realtà, svolto negli anni dal 2000 al 2005 un'attività commerciale (commercio al dettaglio di abbigliamento a fronte di un'attività dichiarata di sale giochi e biliardi) gestita dalla stessa _____ che negli anni in contestazione risultava essere amministratrice unica dell'associazione non riconosciuta. Risulta, altresì, che _____, nella sua qualità di legale rappresentante dell'associazione ed anche in proprio, presentò per tutte le annualità in contestazione, istanza di accertamento con adesione che però non si perfezionava e che, in difetto di



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

impugnazione, gli atti gli stessi diventavano definitivi. L'Ufficio procedeva, dunque, a iscrivere a ruolo, per l'intero, le somme risultanti dagli avvisi di accertamento individuando, ai sensi dell'articolo 38 del cod. civ., quale soggetto solidalmente obbligato, la contribuente Silvia Nisi.

3. La Commissione tributaria provinciale di Roma con la sentenza n. 560/35/11, accolse il ricorso della contribuente condannando l'Ufficio ed Equitalia Sud s.p.a. solidalmente al pagamento delle spese di lite.

4. La Commissione tributaria regionale del Lazio (di seguito, per brevità, CTR), con la sentenza in epigrafe, decidendo sugli appelli dell'Agenzia delle entrate e di Equitalia Sud s.p.a avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale, riformava totalmente la sentenza di primo grado.

5. ricorre, con sei motivi di ricorso, avverso tale sentenza.

6. L'Amministrazione finanziaria ed Equitalia Sud s.p.a., hanno resistito con controricorso.

Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso - rubricato: «*violazione e falsa applicazione degli artt. 24 Cost., 113 Cost., 42 d.P.R. n. 600/1973, 49 d.P.R. n. 602/1973, 19 d.lgs. n. 546/1992, 10 l. 212/2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.*» - la ricorrente deduce l'erroneità della statuizione dei secondi giudici nella parte in cui, in riforma della sentenza di prime cure (n. 560/35/11, pag. 12 e 13), ha ritenuto che l'atto presupposto alla cartella di pagamento dovesse essere notificato soltanto nei confronti del soggetto passivo di imposta e non invece nei confronti del coobbligato in solido. La statuizione dei giudici di appello, secondo la ricorrente, si pone in contrasto con la disciplina vigente in materia di riscossione delle imposte e coobbligazione tributaria nonché



«con l'esercizio dei diritti costituzionalmente garantiti dal contribuente e l'interpretazione dei connessi principi di diritti elaborati dalla Suprema Corte di cassazione, quale giudice della nomofilachia».

1.2. Con il secondo, rubricato: «*violazione e falsa applicazione degli articoli 7 e 17 della legge 212 del 2000, 3 della legge 241 del 1990, 24 Cost., in relazione all'articolo 360 n. 3, c.p.c. con riferimento al capo della sentenza concernente la carenza di motivazione della cartella*» - la contribuente censura la sentenza impugnata per aver tralasciato di considerare il difetto di motivazione della cartella di pagamento, nella quale non risultano specificati i profili di responsabilità solidale della ricorrente e le circostanze univoche ai fini dell'individuazione dell'atto presupposto, che ad essa non viene neppure allegato.

1.3. Con il terzo motivo di ricorso denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e/o falsa applicazione, degli artt. 115, 116 cod. proc. civ., 2697, 38, 1304, 2729, 2702 cod. civ., per avere la Commissione tributaria regionale tralasciato di considerare che la mera titolarità formale della rappresentanza legale dell'ente (nella specie desunta dall'allegazione dell'Ufficio dell'istanza di accertamento con adesione presentata dalla Nisi) 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 per ottenere la definizione delle vertenze in contraddittorio (accertamento con adesione).

1.4. Col quarto motivo denuncia la violazione e falsa applicazione, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ, degli articoli 12 d.P.R. n. 602/1973, 2697 cod. civ., 24, 113 Cost., 19 d.lgs. n. 546/1992, 21 l. 241 del 1990, 115 e 116 cod. proc. civ., nella parte in cui la sentenza impugnata prendendo posizione sul motivo di appello



n. 4, proposto dalla ha statuito che è infondata la riproposizione della legittimità del ruolo per la mancata sottoscrizione dello stesso.

1.5. Col quinto motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli articoli 24 e 113 Cost., 5, 16 e 17 d.lgs. n. 472/1997, 10 legge n. 212 del 2000, in relazione all'articolo 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., con riferimento al capo della sentenza concernente l'applicazione delle sanzioni invece inapplicabili alla contribuente posta l'omessa notifica di previo atto sanzionatorio.

1.6. Col sesto motivo, deduce la violazione e falsa applicazione dell'articolo 329 cod. proc. civ. e 346 cod. proc. civ. in relazione al capo della sentenza concernente la condanna alle spese del primo grado di giudizio.

2. I primi due motivi sono trattati congiuntamente attenendo entrambi alla dedotta mancata notifica dell'avviso di accertamento, circostanza ritenuta ostativa alla successiva emissione della cartella di pagamento che si assume illegittima. Essi sono infondati e vanno disattesi.

2.1. E' pacifico tra le parti in causa che la è stata resa destinataria di cartella di pagamento in quanto rappresentante legale dell'associazione non riconosciuta, senza fini di lucro,

2.2. La giurisprudenza di questa Corte, mutuando i principi già espressi in tema di accertamento di redditi con riguardo al d.P.R. n. 602 del 1973 (secondo cui non esiste obbligo per l'Ufficio finanziario di notificare alcun atto diverso dall'avviso di mora 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; in generale, in relazione alla qualità di soggetto solidalmente responsabile Cass. n. 11228 del 2007; Cass. n. 20704 del 2014; Cass. 21763 del 2015), ha affermato il principio di diritto – che qui si condivide e si fa proprio – secondo cui qualora l'atto di accertamento



sia stato emesso nei confronti di un'associazione non riconosciuta, la cartella esattoriale è legittimamente notificata al rappresentante legale della stessa anche in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo atto impositivo a detto rappresentante, in qualità di coobbligato solidale, poiché il diritto di difesa del medesimo è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando, unitamente all'atto notificato, anche quelli presupposti, la cui notificazione risulti irregolare o sia stata del tutto omessa» (cfr., Sez. 5 , 24/07/2019, n. 19982 riguardante la mancata notifica dell'atto presupposto al legale rappresentante di associazione sportiva non riconosciuta).

2.3. Risulta irrilevante, dunque, per tale qualità, che il legale rappresentante sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo (che, peraltro, aveva ricevuto quale rappresentante), poiché, 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.

2.4. Del resto, come è stato evidenziato (Sez. 5 , 24/07/2019, n. 19982) poiché la questione attiene all'opponibilità del ruolo 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 e poiché quest'ultima cumula la natura esattiva e quella di primo atto partecipativo della pretesa fiscale, 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. Tale conclusione è



coerente con il principio affermato dalle Sezioni Unite di questa Corte n. 5791 del 04/03/2008, 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.

2.5. In altri termini, risulta irrilevante che il coobbligato sia rimasto estraneo agli atti di accertamento ed impositivi finalizzati alla formazione del ruolo, in quanto il suo diritto di difesa è inequivocamente garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando insieme all'atto notificato anche quelli presupposti, anche se la notificazione risulti irregolare o sia stata addirittura omessa.

3. Anche il terzo motivo di ricorso è infondato.

3.1. Già in sede d'appello la aveva eccepito la mancanza di prova dell'attività gestoria ritenuta, viceversa, dimostrata dalla CTR da parte dell'Ufficio anche attraverso il deposito dell'istanza di adesione a firma della medesima

3.2. Questa Corte, ripercorrendo i principi che regolano la responsabilità personale e solidale di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta ai sensi dell'art. 38 cod. civ. (cfr., Sez. 5, 17/06/2008, n. 16344; *id.* Sez. 5, 20/06/2018, n. 16221), ha condivisibilmente affermato, in fattispecie sostanzialmente analoga relativa ad avviso di accertamento notificato ai sensi dell'art. 38 cod.civ.



al legale rappresentante di un'associazione sportiva dilettantistica per omesso versamento d'IVA, 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 (v. Sez. 6-5, 26/09/2018, n. 22861).

3.3. In altri termini, i debiti di imposta non sorgono su base negoziale ma *ex lege* al verificarsi del relativo presupposto, con la conseguenza che 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. Sez. 5, 15/10/2018, n. 25650).

3.4. 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. Egli, infatti, è, *ex lege* (la rappresentanza fiscale dell'ente spetta, per definizione, al legale rappresentante ex art. 36 cod. civ.), il soggetto passivo di imposta, sicché quand'anche non si sia ingerito nell'attività dell'ente, sebbene civilisticamente non risponda delle obbligazioni assunte da altri stante il principio di autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile, egli comunque resta condebitore verso il fisco, a meno che non dimostri di aver assolto agli adempimenti tributari.

3.5. Tali principi si riflettono sul riparto dell'onere probatorio incombendo sulla parte che invoca in giudizio la responsabilità

personale e solidale ex art. 38 cod. civ. l'onere di provare gli elementi da cui desumere la sua qualità di rappresentante e/o di gestore di tutta o di parte dell'attività dell'associazione, mentre grava sul chiamato a rispondere dei debiti d'imposta - derivanti "ex lege" dal verificarsi del relativo presupposto - dimostrare la sua estraneità alla partecipazione e gestione dell'ente nel periodo di relativa investitura (cfr., Sez. 5, 09/02/2021, n. 3093).

3.6. 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 non riconosciuto.

4. Anche il quarto motivo di ricorso è infondato.

4.1. I giudici di appello hanno valutato l'infondatezza della questione riguardante l'illegittimità del ruolo per mancata sottoscrizione dello stesso, sotto due distinti profili, affermando, in primo luogo, che in quanto riguardante doglianza attinente alla formazione del credito tributario, avrebbe dovuto essere lamentata in sede di impugnazione degli accertamenti; in secondo luogo, che essendo il ruolo un atto interno, è indifferente per il contribuente la regolarità formale della sua formazione, potendosene dolere solo l'Associazione non riconosciuta là dove il ruolo "fuoriesce" dalla procedura interna tra ente impositore e concessionario.

4.2. La decisione della CTR è corretta.

4.3. Il ruolo, quale documento che viene prodotto dall'amministrazione finanziaria, per il tramite del concessionario di riscossione, a supporto dell'istanza di riscossione, è formato dall'Agenzia delle Entrate competente per territorio, ex art. 12 DPR 602/73 ed è sottoscritto - anche mediante firma elettronica - dal titolare dell'Ufficio o suo delegato. Ai sensi dell'art. 24 d.P.R. n. 602/73



coordinato con il D.M. 3/9/1999 n. 321, l'Agenda delle entrate consegna via telematica il ruolo al concessionario per la riscossione il quale, a sua volta, notifica la cartella di pagamento al debitore; la cartella contiene, ai sensi dell'art. 25 d.P.R. n. 602/1973, anche l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata.

4.4. Essendo il ruolo un atto interno tra Agenzia delle entrate e l'agente della riscossione, i cui rapporti sono irrilevanti nei confronti del contribuente, correttamente la CTR ha ritenuto che quest'ultimo non ha ragione di dolersene tranne a voler azionare doglianze che riguardino la sottostante pretesa tributaria e, quindi, il sottostante avviso di accertamento.

5. Col quinto motivo si denuncia il vizio di legge con riferimento al capo della sentenza che ha applicato le sanzioni senza considerare l'omessa notifica di previo atto sanzionatorio. Anche tale motivo è infondato.

5.1. La Commissione tributaria regionale, decidendo sul punto, ha ritenuto che *«la cartella in esame non costituisce atto di esecuzione nei confronti della signora Nisi quale soggetto passivo del tributo ma in qualità di coobbligata. La irrogazione delle sanzioni, pertanto, e conseguenza di legge nei confronti dell'associazione non riconosciuta e le medesime seguono quale accessorio la sorte capitale richiesta solidalmente al riobbligato, non sono cioè espressione di un potere sanzionatorio diretto nei confronti della signora Nisi, in qualità di legale rappresentante dell'associazione»*.

5.2. Si è detto sopra (v. §§ da 3 a 3.5) della natura della responsabilità solidale a carico del legale rappresentante di un'associazione non riconosciuta, la cui fonte non è negoziale, ma *ex lege* al verificarsi del relativo presupposto, e di come, a tal fine, 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.

5.3. Dalla natura di tale responsabilità, ne consegue che il legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta è chiamato a rispondere solidalmente tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, in forza del ruolo rivestito di direzione della gestione associativa nel periodo di relativa investitura (v. Sez. 6 - 5, 26/09/2018, n. 22861; Sez. 5, 15/10/2018, n. 25650).

5.4. Quanto agli aspetti formali riguardanti le modalità di contestazione dell'atto di contestazione, questa Corte ha chiarito che quando la sanzione sia irrogata contestualmente e unitamente all'atto di accertamento o di rettifica (come deve ritenersi accaduto nel caso di specie, trattandosi di obbligazione *ex lege*) non sussiste l'obbligo di motivazione dell'atto di contestazione delle sanzioni collegate al tributo, imposto dall'art. 16, comma 2, d.lgs. 18/12/1997 n. 472, in quanto, in tal caso, tale obbligo viene assolto "*per relationem*" rispetto ad una pretesa fiscale che sia definita nei suoi elementi essenziali, mentre sussiste soltanto quando esse siano irrogate con atto separato (v. Sez. 5, 04/05/2021, n. 11610).

6. Infine, deve essere rigettato anche il sesto motivo - con il quale si denuncia la violazione e falsa applicazione dell'articolo 329 cod. proc. civ. e 346 cod. proc. civ. in relazione al capo della sentenza concernente la condanna alle spese del primo grado di giudizio - sulla base del principio di diritto affermato da questa Corte in materia di liquidazione delle spese giudiziali, secondo cui «il giudice d'appello, mentre nel caso di rigetto del gravame non può, in mancanza di uno specifico motivo di impugnazione, modificare la statuizione sulle spese processuali di primo grado, allorché riformi in tutto o in parte la sentenza impugnata, è tenuto a provvedere, anche d'ufficio, ad un



nuovo regolamento di dette spese alla stregua dell'esito complessivo della lite, atteso che, in base al principio di cui all'art. 336 cod. proc. civ., la riforma della sentenza del primo giudice determina la caducazione del capo della pronuncia che ha statuito sulle spese» (cfr., Sez. 6 - 3, 24/01/2017, n. 1775; Sez. 3, 29/10/2019, n. 27606Sez. 1, 13/07/2020, n. 14916).

7. Ne segue, in definitiva, il rigetto del ricorso con condanna della ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore delle controricorrenti liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna _____, al pagamento delle spese del presente giudizio in favore delle controricorrenti che liquida, per ciascuna, in complessivi euro 6.500,00, oltre spese prenotate a debito, per l'Agencia delle entrate, ed oltre euro 200,00 per esborsi, il 15% per spese generali ed accessori di legge, per Equitalia Sud s.p.a.

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V sezione civile

