

Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 10 settembre 2009, n. 19486

Fatto

A seguito di verifica eseguita dalla Guardia di Finanza presso l'Associazione sportiva G.B.C., l'Ufficio IVA di Padova accertava induttivamente per l'anno 1992 un debito d'imposta di £ 66.346.000, oltre interessi e sanzioni, essendo stata omessa la presentazione della dichiarazione annuale e riscontrata l'emissione di una fattura riconducibile ad operazioni inesistenti nei confronti della società L.N.T. s.r.l. per un importo di £ 300.000.000.

Avverso detto atto presentata ricorso innanzi alla C.T.P. di Padova S.E., ex rappresentante legale dell'Associazione, per la propria pretesa responsabilità personale, chiedendo, per quanto ancora rileva nel presente giudizio, l'annullamento dell'atto per carenza di motivazione e rinvio ad atti non conosciuti dalla contribuente, per non essere stati riconosciuti i benefici fiscali del regime speciale in violazione dell'art. 1 l. n. 389/1991, per infondatezza, violazione di legge e mancanza di prova in ordine alla sussistenza di operazioni inesistenti. Resisteva l'Ufficio, sostenendo la legittimità del suo operato.

La C.T.P. accoglieva parzialmente il ricorso, confermando, però, la legittimità dell'avviso di accertamento parziale e ritenendo non applicabile il regime fiscale della l. n. 398/1991 in quanto non era stata esercitata l'opzione prevista dall'art. 1 ed era stato superato il limite reddituale indicato, dovendosi includere nel plafond anche i proventi di sponsorizzazione, ritenuti di natura commerciale.

Sosteneva, inoltre, non determinante il giudizio, contenuto nel p.v.c., sull'asserita inesistenza delle operazioni di cui alle fatture, stante il disposto dell'art. 21, comma 7, d.P.R. n. 633/1972 e la mancanza di prova contraria del contribuente. Affermava, infine, la responsabilità dello stesso ex art. 38 c.c..

Impugnava il contribuente, reiterando le censure di primo grado e contestando, in particolare, la ritenuta congruità della motivazione dell'atto impugnato e la mancata applicazione della l. n. 398/1991, in violazione dell'art. 4 l. n. 342/2000, la supposta natura commerciale delle sponsorizzazioni, la confermata inesistenza delle operazioni di cui alle fatture contestate e la propria responsabilità ex art. 38 c.c..

La C.T.R. del veneto confermava la sentenza di primo grado.

Avverso detta decisione S.E. propone ricorso per cassazione articolato in quattro motivi. Il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate resistono con controricorso.

Diritto

Con il primo motivo il contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 56 e 63 d.P.R. n. 633/1972 e 2729 c.c. in ordine alla dedotta carenza di motivazione dell'avviso di accertamento ed al procedimento induttivo utilizzato dall'A.F. nonché contraddittoria motivazione per avere la C.T.R. ritenuto sufficientemente motivato l'avviso impugnato, basato su atti richiamati nel p.v.c. della Guardia di Finanza ma non allegati né mai prodotti in giudizio, quindi, non conosciuti né conoscibili dal contribuente, quali un processo verbale redatto in capo al soggetto utilizzatore delle fatture.

Con la seconda censura si deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 l. n. 398/1991, 1 D.P.R. n. 442/1997 e 4 l. n. 342/2000, per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto che fosse necessaria un'espressa opzione per adire alle agevolazioni di cui alla l. n. 398/1991, mentre per il disposto del d.P.R. n. 442/1997, qualificato come norma interpretativa dall'art. 4 l. n. 342/2000 e, quindi, applicabile anche ai comportamenti anteriori alla sua entrata in vigore, tale opzione poteva essere dedotta anche per *acta concludentia*.

Con il terzo motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 e 99 c.p.c., 1 l. n. 398/1991, 53, 108, 111 d.P.R. n. 917/1986, 63 d.P.R. n. 633/1972 e 7 d.lgs. n. 546/1992 nonché contraddittoria motivazione per avere la C.T.R., ai fini del computo del plafond, per usufruire delle agevolazioni ex l. n. 398, compreso nei ricavi anche gli introiti da sponsorizzazione, mentre tale attività avrebbe dovuto essere distinta dalla prestazione di pubblicità commerciale in considerazione anche di quanto contenuto nella circolare n. 1 del 11.2.1992 che afferma non potere essere considerati ricavi i proventi ex art. 53 TUIR di natura non commerciale in relazione all'attività svolta da associazioni sportive così come i proventi di cui all'art. 108, ultima parte, TUIR.

Contesta, inoltre, parte ricorrente il fatto che la C.T.R., pur ritenendo non raggiunta la prova sull'effettiva esistenza delle operazioni relative alla fattura de qua, sulla base delle testimonianze degli atleti e di atti tutti non prodotti in giudizio, abbia comunque calcolato ugualmente l'introito come esistente facendo riferimento al disposto dell'art. 21 d.P.R. n. 633/1972, senza dare conto di avere esaminato le eccezioni dell'appellante.

Con l'ultimo motivo, infine, si lamenta la ritenuta sussistenza della responsabilità ex art. 38 c.c. del rappresentante legale dell'epoca per la semplice titolarità della carica ed a prescindere dalla prova che lo stesso avesse agito in concreto o meno per conto dell'associazione. Eccepisce ancora la mancata risposta della C.T.R. alla richiesta avanzata dal ricorrente della norma di cui all'art. 98 d.P.R. n. 602/1972 quale norma applicabile alla fattispecie, più favorevole del successivo regime previsto dal D.lgs. n. 472/1997.

Occorre esaminare preliminarmente il quarto motivo, in quanto preordinato alle altre censure sia da un punto di vista logico che giuridico.

È principio più volte affermato da questa Corte di legittimità e, nella specie, il Collegio non ritiene che sussistano ragioni per discostarsene, quello secondo cui: "La responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 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, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e 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 stessa, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia *ex lege*, ne consegue, altresì, che chi invoca in giudizio tale responsabilità ha l'onere di provare la concreta attività svolta in nome e nell'interesse dell'associazione (cass. civ. sentt. nn. 5089 del 1998, n. 8919 del 2004), non essendo sufficiente la sola prova in ordine alla carica rivestita all'interno dell'ente". (cfr., *ex multis*, cass. civ. sentt. Nn. 2471 del 2000, 26290 del 2007 e, recentemente, n. 25748 del 2008).

Nella specie la C.T.R., così come la C.T.P., invece, con ragionamento diametralmente opposto a quello del principio di diritto sopra espresso, ha affermato la responsabilità di S.E., rappresentante legale dell'associazione all'epoca dell'accertamento de quo, deducendo che a questi, in virtù della carica rivestita nell'associazione "non può che fa capo l'attività negoziale della stessa e non vale affermare un inesistente obbligo di prova sull'esercizio in concreto di detta attività, dovendosi piuttosto, nella negativa, dimostrare con concreti elementi il fatto che il contribuente non abbia svolto, per l'associazione in argomento, l'attività negoziale posta a base dell'accertamento".

In tal modo i giudici della C.T.R. hanno mostrato di non conoscere e, conseguentemente, non hanno applicato, l'insegnamento di questa Corte, per il quale, come sopra detto, ciò che rileva, ai fini della responsabilità di cui all'art. 38 c.c., non è tanto la carica rivestita al momento dei fatti, ma l'attività negoziale concretamente svolta da tali soggetti e la circostanza che i terzi abbiano fatto affidamento sulla loro solvibilità e sul loro patrimonio (cfr. cass. civ. sentt. nn. 26290 del 2007, 718 del 2006, 455 del 2005, 5089 del 1998; v. anche n. 1227 del 1977).

Tutto ciò premesso, dichiarati assorbiti i restanti motivi ed ogni altra eventuale censura, il ricorso deve essere accolto e, conseguentemente, la sentenza impugnata che ha fatto riferimento, in modo non corretto, ad una *regola iuris* diversa, deve essere cassata e la causa rinviata ad altra sezione della C.T.R. del Veneto, che provvederà ad un nuovo esame della controversia alla luce del

principio di diritto sopraespresso. La stessa C.T.R. si occuperà anche del governo delle spese di questa fase di giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della C.T.R. del Veneto.