

## COMMISSIONE FISCALITÀ DELLO SPORT

(A cura di Marco Longobardi)

### **Sulla responsabilità personale e solidale del legale rappresentate dell'ASD per i debiti tributari dell'associazione stessa (Cass. ord. n. 6626/2022).**

La **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 6626** depositata il **1 marzo 2022** si è pronunciata, nell'ambito di un contenzioso in materia di agevolazioni fiscali per le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) ai sensi della previgente L. n. 398/1991, sui profili di ammissibilità: i) della motivazione per *relationem* della sentenza di appello alla decisione di primo grado e ii) della responsabilità solidale ai sensi dell'art. 38 cc del legale rappresentante delle ASD per i debiti tributari dell'associazione stessa.

#### **I fatti di causa**

L'Agenzia delle Entrate, in seguito ad una verifica nei confronti di una ASD "capofila" e di altre nove associazioni sportive dilettantistiche "collegate", emetteva distinti avvisi di accertamento ai fini IRES, IVA ed IRAP (anno di imposta 2004) nei confronti di ciascuna associazione e di coloro che avevano agito in nome e per conto delle associazioni stesse. L'ASD "capofila" avrebbe ideato - secondo quanto emerso dai processi verbali di constatazione nei confronti delle ASD "collegate" ma non prodotti né trascritti nell'avviso di accertamento nei confronti dell'ASD "capofila" - un disegno evasivo per dichiarare soltanto in minima parte i propri ricavi attraverso la creazione delle associazioni sportive "collegate" considerate interposte nelle emissioni di fatture (in *primis* nei rapporti con gli *sponsor*). Pertanto, tutte le ASD avrebbero illegittimamente beneficiato delle agevolazioni fiscali ex L. 398/1991 *ratione temporis* vigente (i.e. determinazione forfettaria delle imposte dirette e dell'IVA, esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili e di presentazione delle dichiarazioni IVA).

#### **La sentenza impugnata**

I giudici di seconde cure (CTR Emilia-Romagna sent. n. 486/2015), previa riunione dei ricorsi, rigettavano l'appello dell'ASD "capofila" ritenendo, con una motivazione *per relationem* rispetto alla decisione di primo grado, che quest'ultima fosse "*totalmente indivisibile*" assumendo come provato il disegno elusivo dell'operazione. L'ASD "capofila" nel ricorso per cassazione deduceva, tra l'altro, che i giudici di appello avevano reso una motivazione apparente omettendo di pronunciarsi - al pari dei giudici di prime cure - sui motivi di impugnazione. In particolare, l'ASD riteneva che i giudici di merito non avessero valutato: i) l'illegittimo rinvio nell'avviso di accertamento alle risultanze dei processi verbali di constatazione emessi nei confronti delle ASD "collegate" non riprodotte o allegate allo stesso atto impugnato; ii) la duplicazione dell'IVA ritenuta evasa dalle altre associazioni alle quali era stato comunque addebitato l'omesso versamento della stessa imposta; iii) l'addebito dei ricavi realizzati dalle altre associazioni senza riconoscere la deducibilità dei costi sostenuti. La stessa contribuente deduceva, altresì, la violazione e falsa applicazione dell'articolo 38 c.c. nella parte in cui i giudici di seconde cure confermavano la responsabilità solidale del legale rappresentante dell'ASD per

le obbligazioni tributarie dell'associazione stessa, pur in assenza di una effettiva attività negoziale da parte dello stesso legale rappresentante.

### **La decisione della Corte di Cassazione**

La Corte di Cassazione con l'ordinanza in parola, accogliendo il ricorso dell'ASD e cassando la sentenza di primo grado, in conformità con il proprio orientamento, ha statuito che la sentenza impugnata motivata *per relationem* rispetto alla sentenza di primo grado, è **nulla per difetto assoluto di motivazione** (*rectius* per **motivazione apparente**) per assenza di un autonomo processo deliberativo. Infatti, secondo la Suprema Corte, la CTR si è limitata a recepire passivamente la decisione di primo grado omettendo di trascrivere ed esaminare i *“passi motivazionali attraverso il filtro delle censure”* rendendo, pertanto, oscure le ragioni della decisione (*“la tenuta delle stesse alle critiche mosse col ricorso in appello”*). Tanto, in contrasto con l'orientamento della stessa Corte secondo il quale deve considerarsi nulla la sentenza di appello motivata *per relationem* alla sentenza di primo grado qualora *“la laconicità della motivazione non consenta di appurare che alla condivisione della decisione di prime cure il giudice d'appello sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame, previa specifica ed adeguata considerazione delle allegazioni difensive, degli elementi di prova e dei motivi di appello”* (*ex plurimis* sent. n. 20883/2019).

Inoltre, la Suprema Corte, con l'ordinanza in commento, ha considerato viziata la sentenza della CTR per violazione e falsa applicazione dell'articolo 38 del Codice civile essendo stata erroneamente riconosciuta la **responsabilità personale e solidale del legale rappresentate dell'ASD** alla luce della mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa. Mentre tale responsabilità, secondo la Corte, sussiste qualora sia valutato l'effettivo svolgimento dell'attività del legale rappresentante per conto dell'ASD (*“attività negoziale concretamente svolta per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori tra l'ente e i terzi”*). Nel caso di specie, i giudici di merito hanno erroneamente esteso al legale rappresentante dell'ASD la responsabilità solidale per i debiti tributari dell'associazione stessa, senza preventivamente accertare *“quale ruolo egli abbia rivestito all'interno dell'Associazione madre e se e in che misura egli abbia partecipato ad operazioni di gestione in nome e per conto dell'Associazione sportiva dilettantistica”*.

### **Conclusioni**

La Suprema Corte, l'ordinanza n. 6626/2022 conferma la validità della motivazione *per relationem* alla sentenza di primo grado da parte dei giudici di secondo grado qualora questi ultimi svolgano un'autonoma valutazione dei motivi di appello e degli elementi di prova. In caso contrario, la sentenza di appello è nulla per difetto assoluto di motivazione o per motivazione apparente. L'ordinanza in parola assume, altresì, particolare importanza con riferimento ai profili di responsabilità personale e solidale dei legali rappresentanti delle ASD per i debiti tributari delle associazioni stesse. Secondo la Suprema Corte non è, infatti, sufficiente attribuire rilevanza alla mera titolarità della carica essendo, invece, necessario valutare l'effettivo svolgimento, per conto dell'ASD, dell'attività negoziale del legale rappresentate nei rapporti con i terzi (tra cui gli *sponsor*).