

Civile Ord. Sez. 5 Num. 3093 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: FEDERICI FRANCESCO

Data pubblicazione: 09/02/2021

ORDINANZA

sul ricorso 6854-2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

TONINI ALBERTO GIULIANO, elettivamente domiciliato in ROMA, VIA OVIDIO 26, presso lo studio dell'avvocato GIANLUCA MANCINI, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 185/2015 della COMM.TRIB.REG. di GENOVA, depositata il 09/02/2015;
udita la relazione della causa svolta nella camera di

consiglio del 21/10/2020 dal Consigliere Dott.

FRANCESCO FEDERICI;

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Rilevato che:

Il ricorso è stato proposto dall'Agenzia delle entrate per la cassazione della sentenza n. 185/04/2015, depositata il 9.02.2015 dalla Commissione tributaria regionale della Liguria.

Il contenzioso trae origine da una verifica fiscale, condotta nei confronti dell'ENFAP (Ente Nazionale Formazione Addestramento Professionale) Liguria, associazione non riconosciuta esercente attività di istruzione secondaria di formazione professionale. All'esito era emersa, per quanto qui d'interesse, l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali relative agli anni d'imposta 1997 e 1998, ad eccezione della dichiarazione ai fini Irap per l'anno 1998, nonché la carenza delle scritture contabili. Era stato accertato che l'associazione, a fronte dei contributi erogati dagli enti pubblici, aveva rendicontato solo parzialmente i costi sostenuti, emergendo anche che alcuni corsi non erano neppure iniziati. Rideterminato il reddito dell'associazione nella misura dei contributi indebitamente percepiti, quale provento illecito, l'Agenzia delle entrate aveva pertanto notificato due avvisi di accertamento, l'uno ai fini Irpeg e Ilor per il 1997, l'altro per Iva e Irpeg per il 1998, alla associazione, che non aveva proposto impugnazione, così divenendo definitivi gli atti nei suoi confronti. L'Ufficio aveva notificato gli atti impositivi anche a Tonini Alberto Giuliano, ritenendolo ai sensi dell'art. 38 cod. civ. rappresentante dell'Ente, in forza dei poteri conferitigli -con autentica notarile- dal rappresentante nazionale, che lo aveva nominato <<Procuratore speciale dell'E.N.F.A.P. Liguriaper i rapporti con la Regione Liguria e la delega per la firma di tutti gli atti previsti per le convenzioni, per i corsi assegnati dalle convenzioni, e degli atti relativi all'ENFAP Liguria ed all'IFAP Divisione ENFAP Genova per le Province di Genova, Savona, Imperia e La Spezia, per tutti i corsi assegnati all'Ente Nazionale Formazione Addestramento Professionale.>>.

Il Tonini, che negava le qualità di rappresentante dell'associazione, insistendo sulla mera posizione di dipendente dell'ente con una procura per la mera delega alla sottoscrizione delle convenzioni con gli enti territoriali liguri, ma senza poteri gestori, aveva adito il giudice tributario avverso i due atti impositivi.

La Commissione tributaria provinciale di Genova con sentenze nn. 195/05/2010 e 196/05/2010 aveva accolto i ricorsi del contribuente, annullando gli avvisi di accertamento. La Commissione tributaria regionale della Liguria, riuniti i giudizi, con la sentenza ora al vaglio della Corte ha rigettato l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate. Il giudice regionale ha affermato che la responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38 cod. civ. prescinde dalla titolarità della rappresentanza

RGN 6854/2016

Consigliere rel. Federici

dell'associazione, richiedendo di contro un'attività negoziale concretamente svolta in nome e nell'interesse della compagine associativa, la cui prova è posta a carico di chi quella responsabilità vuol far valere. Nel caso di specie il giudice regionale ha affermato che l'Ufficio non avrebbe dato prova di pratiche negoziali, gestionali o contabili del Tonini.

L'Agenzia delle entrate si duole della pronuncia con due motivi:

con il primo per violazione degli artt. 112, 115, 116 e 132 secondo comma, n. 4 cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., degli artt. 18, 36, 54 e 61 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, tutti in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., per l'apoditticità delle affermazioni contenute in motivazione e dunque della sua apparenza;

con il secondo per violazione o falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., degli artt. 38, 1387, 1388 e 2697 cod. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., per aver erroneamente interpretato i presupposti richiesti per la contestazione della responsabilità dei soggetti contemplati nell'art. 38 cod. civ. per le obbligazioni di natura fiscale.

Ha dunque chiesto la cassazione della sentenza, con ogni consequenziale statuizione.

Si è costituito il Tonini, che ha eccepito l'inammissibilità e nel merito l'infondatezza dei motivi, chiedendo il rigetto del ricorso.

Considerato che

Il primo motivo, con il quale l'Amministrazione finanziaria denuncia la nullità della sentenza per motivazione apparente, è infondato.

Sussiste apparente motivazione della sentenza ogni qual volta il giudice di merito ometta di indicare su quali elementi abbia fondato il proprio convincimento, nonché quando, pur indicandoli, a tale elencazione ometta di far seguire una disamina almeno chiara e sufficiente, sul piano logico e giuridico, tale da permettere un adeguato controllo sull'esattezza e logicità del suo ragionamento. Ed in sede di gravame la decisione può essere legittimamente motivata *per relationem* ove il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero consentendo un agevole controllo, e cioè dando conto delle argomentazioni delle parti

RGN 6854/2016

Consigliere rel. Federici

e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata. Va invece cassata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla statuizione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (cfr. Cass., 19/07/2016, n. 14786; 7/04/2017, n. 9105). Al contrario, ancorché graficamente esistente o sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regolano la fattispecie dedotta in giudizio, la motivazione è apparente quando non consente alcun controllo sull'esattezza del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (Cass., 30/06/2020, n. 13248; cfr. anche 5/08/2019, n. 20921). Oppure quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio che invece si riveli necessario nel caso concreto (Cass., 14/02/2020, n. 3819).

Nel caso di specie il giudice regionale ha fondato la sua decisione sull'interpretazione, da lui ritenuta corretta e pertinente, dell'art. 38 cod. civ., affermando in sintesi che nella fattispecie non si richiede la titolarità della rappresentanza dell'associazione, ma la prova dell'attività negoziale concretamente svolta, prova a carico di chi chiama a responsabilità l'associato o comunque la persona che per essa abbia agito, concludendo che questa prova non è stata fornita dall'Agenzia.

La motivazione, condivisibile o meno, non è apparente, rispondendo ad un criterio logico che ha a supporto un'interpretazione giuridica della norma. La fattispecie esula dunque dal vizio denunciato e il motivo va rigettato.

Con il secondo motivo l'Agenzia delle entrate denuncia invece che il giudice regionale non abbia correttamente interpretato l'art. 38 cit., soprattutto con riferimento all'identificazione della responsabilità in tema di obbligazioni tributarie.

In tema di obbligazioni e di responsabilità in generale delle persone che abbiano agito per l'associazione questa Corte ha affermato che la responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38, secondo comma, cod. civ. per 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 ed i terzi, con la conseguenza che chi invoca in giudizio tale responsabilità è gravato dall'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. Cass., 14/12/2007, n. 26290; 25/08/2014, n. 18188; 4/04/2017, n. 8752).
RGN 6854/2016

Consigliere, rel. Federici



D'altronde in dottrina si è condivisibilmente evidenziato che la responsabilità di chi ha operato per l'associazione non riconosciuta, a differenza di quanto accade per quelle dotate di personalità giuridica, trova fondamento nell'esigenza di affidamento dei terzi, che possono così confidare sulla solvibilità di chi abbia agito, senza dover verificare la consistenza patrimoniale del fondo. Il fondamento è peraltro condiviso dalla giurisprudenza, che ha puntualmente evidenziato come la *ratio* della previsione di una responsabilità personale e solidale delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, in aggiunta a quella dell'associazione, assicura il contemperamento tra l'assenza di un sistema di pubblicità legale, afferente il patrimonio dell'ente, e l'esigenza di tutela dei creditori. E tanto per logica conseguenza importa il maggiore apprezzamento della concreta ingerenza dell'agente nell'attività dell'ente rispetto alla posizione in esso eventualmente astrattamente assunta (conf., Cass., 12/03/2007, n. 5776; 10/09/2009, n. 19486).

E tuttavia in materia tributaria l'attenzione è stata rivolta alla natura dell'obbligazione, la cui fonte non è negoziale, ma *ex lege*. È stato pertanto affermato che sebbene la responsabilità personale e solidale, prevista dall'art. 38 cod. civ., 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 (cfr. 15/10/2018, n. 25650; 24/02/2020, n. 4747). Si è anzi affermato che in ragione del 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

RGN 6854/2016

Consigliere rel. Federici

di tale soggetto all'attività dell'ente, ma anche del corretto adempimento degli obblighi tributari incombenti sul medesimo (Cass., 23/02/2018, n. 4478; 28/09/2018, n. 22861). È consequenziale a tale principio di diritto che gli adempimenti relativi alla presentazione della dichiarazione possano afferire ad annualità d'imposta che almeno in parte non siano comprese nel periodo in cui il rappresentante abbia partecipato alla gestione dell'ente, perché non ancora a ciò preposto, o addirittura all'intera annualità, come in ipotesi di formazione e presentazione di dichiarazione integrativa.

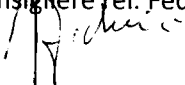
Le conclusioni a cui la giurisprudenza perviene nella materia fiscale, cui questo collegio intende dare continuità, comportano peraltro un'ulteriore conseguente considerazione, incidente sulla prova e sul riparto del suo onere. Se infatti con riguardo alle obbligazioni in generale si è affermato il principio secondo cui chi invoca in giudizio tale responsabilità è gravato dall'onere di provare la concreta attività di chi agisce in nome e nell'interesse dell'associazione, deve invece affermarsi che nelle obbligazioni *ex lege* -in cui l'attenzione si sposta dalla concreta attività espletata dall'associato ai fini dell'insorgenza della specifica obbligazione alla verifica della partecipazione e gestione dell'ente da parte del soggetto- tale onere probatorio va diversamente ripartito. Infatti 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.

Ciò chiarito, nel caso ora al vaglio della Corte emerge che il Tonini era stato nominato procuratore speciale dell'E.N.F.A.P. Liguria per i rapporti con la Regione Liguria ed aveva ricevuto la delega per la firma di tutti gli atti previsti per le convenzioni, per i corsi assegnati dalle convenzioni, e degli atti relativi all'ENFAP Liguria ed all'IFAP Divisione ENFAP Genova per le Province di Genova, Savona, Imperia e La Spezia, per tutti i corsi assegnati all'Ente Nazionale Formazione Addestramento Professionale.

A fronte di tale posizione, il giudice regionale si è limitato a ribadire l'interpretazione secondo cui dall'art. 38 cod. civ. si evince che ai fini dell'assunzione degli obblighi dell'associazione non si richiede la titolarità della rappresentanza dell'associazione, ma la prova dell'attività negoziale concretamente svolta, prova a carico di chi chiama a responsabilità l'associato o comunque la persona che per essa abbia agito, concludendo che questa prova non è stata fornita. La decisione non ha tenuto conto dei principi di diritto enunciati invece in materia fiscale, così trascurando

RGN 6854/2016

Consigliere rel. Federici



la posizione del controricorrente nella gestione dell'associazione, e soprattutto, per l'effetto, limitandosi a concentrare l'attenzione sulla mancata prova della condotta concreta da lui tenuta all'insorgenza dell'obbligazione, senza tener conto che ai fini fiscali è necessario valorizzare anche i poteri gestori del chiamato a rispondere dall'Amministrazione finanziaria, cadendo infine sulla sua persona l'onere di dimostrare, in concreto, la propria estraneità.

La sentenza va dunque cassata e il giudizio va rinviato alla Commissione tributaria regionale della Liguria, che in diversa composizione, oltre che a liquidare le spese del presente giudizio, deciderà la controversia sulla base dei principi di diritto enunciati, tenendo conto, con riferimento al sindacato sui poteri gestori eventualmente facenti capo al Tonini, della regola di distribuzione dell'onere della prova.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso; rigetta il primo; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto; rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il giorno 21 ottobre 2020

Il Presidente
Ettore CIRILLO

DEPOSITATO IN