

Cassazione civile sez. trib., 17/07/2025, n. 19779

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale condotta dalla G.d.F. nei confronti della Associazione Sportiva Calcio Urbino S.G. (Settore Giovanile), conclusosi con p.v.c. del 19/12/2014, con riferimento agli anni di imposta 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, si accertava la costituzione di diversi enti, ovvero la Urbino Calcio Srl, la A.S.D. Urbino Calcio Scuola Calcio, la ASSOCIAZIONE CALCIO URBINO S.G., la prima destinata a gestire la prima squadra, le due Associazioni le scuole per giovani e giovanissimi, tutti facenti capo a Pe.Ma., Do.En. e Sc.St., che ne erano gli amministratori anche di fatto e che gestivano unitariamente i predetti enti e che riversavano somme delle due Associazioni alla Srl allo scopo di poter triplicare i benefici derivanti dalle agevolazioni di cui alla L. 398/91, che prevede un regime fiscale di favore per lo sport dilettantistico, limitatamente agli enti che pongono in essere operazioni commerciali per importi non superiori ad un determinato plafond annuale.

2. Sulla scorta delle risultanze del p.v.c. redatto dalla G.d.F., l'Agenzia delle entrate emetteva anche nei confronti di Pe.Ma. e Sc.St., individuati quali amministratori di fatto dell'Associazione Sportiva Calcio Urbino S.G., l'avviso di accertamento relativo all'anno d'imposta 2010 disconoscendo il regime agevolato ex legge n. 398 del 1991, di cui aveva usufruito la predetta associazione, e riprendendo a tassazione i redditi ai fini IRES ed IRAP nonché i ricavi a fini IVA, secondo il regime ordinario.

3. I contribuenti impugnavano l'atto impositivo dinanzi alla CTP (ora Corte di giustizia tributaria di primo grado) di Pesaro che rigettava il ricorso.

4. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado (CGT-2) delle Marche, riuniti i separati appelli proposti dai contribuenti per ragioni di connessione oggettiva e soggettiva, pronunciava la sentenza in epigrafe indicata con cui accoglieva l'appello dei contribuenti limitatamente alle riprese ai fini IRAP sull'assunto del decorso dei termini di accertamento, stante la mancata operatività del raddoppio dei predetti termini, e rigettava per il resto.

4.1. Sostenevano i giudici di appello, per quanto ancora qui di interesse

in relazione alla dedotta carenza di potere del delegato alla firma dell'atto impositivo ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, che risulta per tabulas che l'avviso di accertamento impugnato è stato firmato dal capo area persone fisiche, dottor De., che riveste la qualifica di funzionario e che pertanto è pienamente legittimato alla sottoscrizione dell'atto. Peraltro, il sottoscrittore risulta essere stato delegato dal dottor Ba., direttore provinciale di Pesaro, come da provvedimento depositato dall'Ufficio giurisdizionale in primo grado;

in relazione alla posizione dei singoli contribuenti, che con la sentenza 169 del 24.6.2022, il Tribunale di Pesaro ha concluso per l'affermazione della penale responsabilità di Pe.Ma. per taluni dei reati, dichiarando per i restanti, tra i quali quelli commessi in concorso con Sc.St., l'avvenuta prescrizione dei reati. Infatti, come si legge nella motivazione, Pe.Ma. ebbe a rassicurare ¹ di un testimone, tra i quali ad es. De.Ri., segretario della ASD, che nel 2010 aveva provveduto a costituire ASD Urbino Calcio Scuola Calcio, priva di ogni requisito di legge, per "splittare" su di essa i costi e i guadagni della società a responsabilità limitata, della quale Sc.St. era il legale rappresentante, e così beneficiare di un plafond triplicato di benefici fiscali non spettanti.

5. Avverso tale statuizione Sc.St. propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, illustrati con memoria, cui replica Pe.Ma. con controricorso e ricorso incidentale affidato a sette motivi, illustrati con memoria. L'Agenzia delle entrate deposita controricorso con cui replica ai soli motivi di ricorso proposti da Sc.St. con il ricorso principale.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso principale, il contribuente Sc.St. deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione degli artt. 39,101,102 e 331 c.p.c., nonché gli artt. 14,32,53 e 54 del D.Lgs. n. 546/1992 per avere la CTR violato il diritto al contraddittorio del ricorrente, avendo disposto in sede di unica udienza di trattazione la riunione dell'appello proposto da esso contribuente (iscritto al n. 523/2023 RGA) con l'appello (iscritto al n. 517/2023 RGA) proposto da Pe.Ma., di cui non aveva avuto conoscenza non essendogli mai stato notificato, come avrebbe dovuto essendo stato parte del medesimo giudizio di primo grado, così risultando omesso da parte del Giudice dell'impugnazione il provvedimento di integrazione del contraddittorio con conseguente violazione del diritto di difesa di essa parte processuale.

1.1. Censura, inoltre, la sentenza impugnata laddove i giudici di appello hanno affermato, in premessa, che "Di seguito, si farà riferimento numerico ai motivi dell'appello presentato da Pe.Ma., ¹ ampio ed esteso, laddove i motivi dell'appello presentato da Sc.St., al primo riunito, sono ¹ ridotti e comunque interamente assorbiti, per continenza, nel devolutum del Pe.Ma.", lamentando che la CGT-2 aveva ritenuto superfluo indagare i motivi proposti dal sig. Sc.St. e deciso unicamente sulle deduzioni dell'altro appellante principale, sig. Pe.Ma., senza spiegare per quali ragioni di fatto e giuridiche i motivi proposti dal sig. Sc.St. potevano o non potevano essere assorbiti da quelli proposti da altra autonoma parte processuale.

2. Il motivo " complessivamente infondato.

2.1. Con riferimento al primo profilo va premesso che gli appelli erano stati proposti avverso la medesima sentenza, sicché correttamente la CTG-2 ha riunito le impugnazioni in applicazione del disposto di cui all'art. 335 cod. proc. civ, secondo cui «Tutte le impugnazioni proposte separatamente contro la stessa sentenza debbono essere riunite, anche d'ufficio, in un solo processo».

2.2. Nel merito il motivo è infondato in quanto in contrasto con il reiterato principio giurisprudenziale, che il Collegio condivide, secondo cui «Qualora taluna delle impugnazioni separatamente proposte da due o più parti soccombenti contro la medesima sentenza non risulti notificata a un litisconsorte necessario, il quale abbia per sua volta impugnato la decisione, l'obbligatoria riunione delle distinte impugnazioni ai sensi dell'art. 335 c.p.c. esclude che debba ordinarsi l'integrazione del contraddittorio nei confronti del predetto litisconsorte, il quale, per effetto della disposta riunione, è già parte dell'ormai unitario giudizio, e dunque in condizione di contraddire sull'intera materia di lite. (La S.C., nel confermare la pronuncia di merito, ha ritenuto che nel caso di specie le altre parti avevano già impugnato la decisione ed erano perciò parte del giudizio scaturito dalla riunione)» (Cass., Sez. 2, n. 12795 del 14/05/2019, Rv. 653814; conf. Cass. n. 24590/2019; Cass. n. 17592/2005).

2.3. A quanto detto aggiungasi ulteriore considerazione che il ricorrente neppure ha dedotto tanto meno dimostrato di aver richiesto alla CGT-2, in esito alla riunione dei giudizi e prima della trattazione delle cause, un termine per poter esaminare l'appello proposto dall'altra parte ed eventualmente replicare al medesimo.

2.4. Infondato è anche il secondo profilo di censura dedotto nel motivo in quanto la sentenza impugnata ha esaminato tutte le questioni poste nei motivi di appello proposti sia dal Pe.Ma. che dal ricorrente Sc.St., il quale infatti non ha dedotto omessa pronuncia su uno o più dei motivi proposti. Invero, la premessa fatta dai giudici di appello (di far riferimento numerico ai motivi dell'appello presentato dal Pe.Ma., perché ricomprendenti anche quelli proposti da Sc.St.) non atteneva al merito delle questioni poste con gli appelli ma alle modalità di esame dei motivi proposti dall'uno e dall'altro degli appellanti, come è reso evidente, oltre che dallo sviluppo motivazionale della sentenza impugnata e dalla rilevata omessa contestazione da parte del ricorrente Sc.St. di un vizio di omessa pronuncia su uno specifico motivo di appello, anche dalla inequivoca specificazione fatta dai giudici di appello che nell'esposizione delle ragioni della decisione avrebbero fatto riferimento numerico ai motivi proposti dal Pe.Ma. in quanto quelli proposti da Sc.St. erano meno numerosi e nella sostanza contenuti (e interamente assorbiti, per continenza) in quelli proposti dal predetto Pe.Ma.

3. Con il secondo motivo di ricorso principale il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., la nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione artt. 112, 115, 116, 132 e 342 c.p.c., nonché gli artt. 7 e 36 D.Lgs. n. 546/1992 e degli artt. 38, 2639, 2697 e 2729 c.c.

3.1. Censura la sentenza impugnata l'Ã dove la CGT-2 afferma, â??quanto al preteso difetto di legittimazione passiva di Pe.Ma. e di Sc.St. (primo motivo di appello), Ã" sufficiente rilevare che, secondo la tesi dell'Ufficio, tanto il primo quanto il secondo soggetto hanno rivestito il ruolo di amministratore di diritto e di fatto non soltanto nella ASD oggetto di accertamento, ma anche ed ancor prima nella Srl che ha beneficiato, mediante lâ??ASD, dell'â??aumento sino al triplo del plafond per accedere ai benefici fiscali previsti dalla legge per le associazioni sportive dilettantistiche, senza averne diritto (â?)â?•.

3.2. Censura, altresÃ¬, la sentenza impugnata l'Ã dove afferma che â??Nella motivazione dell'â??avviso di accertamento, si dÃ atto anche dei riscontri effettuati nel corso della verifica della GDF quando Ã" emerso che gli associati della Urbino Calcio scuola calcio sono soci, o lo sono stati, anche della Urbino Calcio Srl e ricoprono o hanno ricoperto cariche amministrative all'â??interno della Urbino Calcio Srl e della calcio Urbino SG, mentre alcuni associati alla calcio Urbino SG sono e/o sono stati soci della Urbino Calcio Srl ed inoltre ricoprono o hanno ricoperto cariche amministrative all'â??interno sia della Urbino Calcio Srl che della Urbino Calcio scuola calcio. In particolare â?? come risulta anche dalla sentenza 169/2022 emessa dal Tribunale di Urbino in data 24.6.2022 (depositata dalla difesa dei contribuenti), nei confronti di Pe.Ma. e Sc.St., imputati, il Pe.Ma., dei delitti continuati di simulazione di reato, falso ideologico commesso da privato in atto pubblico, occultamento e distruzione di scritture contabili, omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA, emissione di 14 fatture per operazioni soggettivamente inesistenti emesse dalla societÃ ASD Urbino Calcio scuola calcio, diversa da quella realmente emittente, la Urbino Calcio Srl, lo Sc.St. in concorso con Pe.Ma. degli ultimi due delitti â?? Pe.Ma. e Sc.St. hanno di volta in volta rivestito la qualitÃ di co-amministratori di fatto della associazione sportiva ASD Urbino Calcio Settore Giovanile e piÃ¹ in particolare il Pe.Ma., di presidente pro tempore e legale rappresentante della medesima associazione sportiva e co-amministratore di fatto della Urbino Calcio Srl, Sc.St. di consigliere, segretario e co-amministratore di fatto della associazione sportiva nonchÃ© legale rappresentante della Urbino Calcio Srlâ?•.

3.3. Lamenta, innanzitutto, che i giudici di appello avevano ritenuto che â??la posizione dei due autonomi appellanti coincidesse in fatto ed in dirittoâ?•, â??sancendo sic et simpliciter la sussistenza per entrambi della qualifica di amministratori di fatto e senza spiegarne il perchÃ©â?•, omettendo in tal modo â??di pronunciarsi singolarmente ed individualmente sulla sussistenza o meno in capo a ciascun appellante dei presupposti per la detta qualificazione di amministratori di fattoâ?•.

3.4. Deduce, quindi, la â??totalmente insufficiente contraddittoria ed illogicaâ?• motivazione della sentenza impugnata, â??avendo omesso lâ??esame di fatti ed elementi decisivi per il giudizio e violato le norme sottese al caso di specieâ?• e che â??In identica insufficienza sarebbe incorso il Giudice anche qualora si intendesse quella offerta come motivazione meramente apparenteâ?•.

3.5. Deduce, inoltre, che l'assoluta mancanza del benché minimo elemento di prova che consentisse all'Ufficio a ciò onerato di dimostrare la riferibilità all'odierno ricorrente di atti gestori tali da attribuirgli la qualifica di amministratore di fatto dell'Associazione.

4. Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente lamenta ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. la violazione e falsa applicazione dell'art. 113 c.p.c., degli artt. 38, 2639, 2697 e 2729 c.c. nonché l'art. 7 della L. n. 212/2000 per avere la CTR errato nel considerare fondata la qualificazione come amministratore di fatto e la conseguente responsabilità personale in mancanza della provata esistenza di atti gestori/direttivi ad esso riconducibili.

4.1. Censura la sentenza impugnata in quanto si afferma che Pe.Ma. e Sc.St. hanno di volta in volta rivestito la qualità di co-amministratori di fatto della associazione sportiva ASD Urbino Calcio Settore Giovanile e in particolare il Pe.Ma., di presidente pro tempore e legale rappresentante della medesima associazione sportiva e co-amministratore di fatto della Urbino Calcio Srl, Sc.St. di consigliere, segretario e co-amministratore di fatto della associazione sportiva nonché legale rappresentante della Urbino Calcio Srl.

5. I due motivi, tra loro strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente.

6. Va preliminarmente rigettata l'eccezione dell'Agenzia controricorrente di inammissibilità del motivo per commistione delle censure, posto che l'articolazione in un singolo motivo di più profili di doglianza costituisce ragione d'inammissibilità quando non sia possibile ricondurre tali diversi profili a specifici motivi di impugnazione, dovendo le doglianze, anche se cumulate, essere formulate, come è avvenuto nel caso in esame, in modo tale da consentire un loro esame separato, come se fossero articolate in motivi diversi (Cass. n. 26790/2018; Cass. n. 7009/2017).

7. La prima censura del secondo motivo di ricorso è infondata.

7.1. Diversamente da quanto sostiene il ricorrente la CTG-2 si è pronunciata con riferimento alla posizione processuale di entrambi i contribuenti, addirittura distinguendo le cariche sociali effettivamente rivestite da ciascuno di essi nell'ambito della società e delle associazioni coinvolte nella vicenda in esame.

7.2. La motivazione della sentenza impugnata non è, al riguardo, insufficiente o mancante, né contraddittoria e tanto meno apparente, atteso che essa esibisce una motivazione (condivisibile o meno, ma comunque) effettiva, sia dal punto di vista grafico che giuridico (Cass., Sez. U, n. 8053 del 2014), ponendosi ben al di sopra del minimo costituzionale di cui all'art. 111, sesto comma, Cost.

8. La seconda censura del motivo in esame ed il terzo motivo sono invece fondati e vanno accolti.

8.1. La questione di fondo, prospettata con le censure in esame, riguarda l'attribuzione al ricorrente della qualifica di amministratore di fatto dell'associazione sportiva e la conseguente sua responsabilità solidale con quest'ultima; in particolare si censura la sentenza per non avere accertato l'attività concretamente posta in essere dal ricorrente.

8.2. Sul punto, questa Suprema Corte ha più volte affermato (cfr., ex multis, Cass. n. 5746/2007, n. 25650/2018, n. 1793/2023), 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. 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 temperare 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 (cfr. Cass. n. 5746/2007; Cass. n. 11869/2024).

8.3. 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 plurima, Cass. civ. sez. III, 14 dicembre 2007, n. 26290, Cass. civ., sez. III, 24 ottobre 2008, n. 25748). Il principio suesposto, in riferimento alla responsabilità solidale, ex art. 38 cod. civ., di coloro che agiscono in nome per conto dell'associazione non riconosciuta, ponendo in essere, a prescindere dalla rappresentanza formale dell'ente, la concreta attività negoziale riferibile all'associazione stessa, è stato, poi, ritenuto da questa Suprema Corte applicabile anche ai debiti di natura tributaria (v. Cass. civ. sez. V, 17 giugno 2008, n. 16344; Cass. civ. sez. V, 10 settembre 2009, n. 19486), pur senza trascurare, tuttavia, una caratteristica fondamentale che connota siffatte obbligazioni. Si è rilevato, in proposito, che il principio in questione non esclude, peraltro, che per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale, ma *ex lege* al 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 complessiva gestione associativa nel periodo considerato. Ciò²

nondimeno, il richiamo all'effettività dell'ingerenza, implicito nel riferimento all'aver agito in nome e per conto dell'associazione, contenuto nell'art. 38 cod. civ., vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni che siano concretamente insorte nel periodo di relativa investitura (Cass. n. 5746/2007 e Cass. n. 25650/2018, citate).

8.4. Si è poi ulteriormente precisato, ancorché in tema di società di capitali, che la persona che, benché priva della corrispondente investitura formale, si accerti essersi inserita nella gestione della società stessa, impartendo direttive e condizionandone le scelte operative, va considerata amministratore di fatto ove tale ingerenza, lungi dall'esaurirsi nel compimento di atti eterogenei ed occasionali, riveli avere caratteri di sistematicità e completezza (Nella specie, la S.C. ha confermato la decisione che aveva ritenuto amministratore di fatto colui che aveva aperto un conto corrente intestato alla società, aveva la disponibilità della documentazione riferibile alla stessa nonché delle password di accesso alla posta elettronica e dei recapiti dei fornitori) (Cass. n. 1546/2022).

8.5. Orbene, la pronuncia impugnata, laddove non ha compiuto alcuna valutazione dell'attività concretamente svolta dal ricorrente al quale, in via solidale con il Pe.Ma. e l'Associazione, è stata estesa la responsabilità per i debiti tributari dell'ente, è dunque viziata, essendo necessario accertare, per quanto sopra esposto, non tanto la carica rivestita dal soggetto, ben individuata nella sentenza impugnata, ma se e in che misura quel soggetto abbia svolto concretamente l'attività di amministrazione.

8.6. Ed allora, ai fini dell'attribuzione al ricorrente di una responsabilità ex art. 38 cod. civ. non è sufficiente aver accertato, come hanno fatto i giudici di appello, che Sc.St. è stato consigliere e segretario della Associazione Sportiva Urbino Calcio Settore Giovanile oltre che legale rappresentante della Urbino Calcio Srl, dovendosi invece accertare se lo stesso si sia ingerito nell'attività dell'Associazione.

8.7. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata in riferimento alle censure in esame e la causa rinviata alla CGT-2 delle Marche perché proceda a nuovo esame della vicenda processuale alla stregua dei principi sopra indicati.

9. Deve, quindi, passarsi all'esame dei motivi di ricorso incidentale proposti da Pe.Ma.

10. Con il primo motivo il ricorrente incidentale deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 4 cod. proc. civ. la nullità della sentenza (omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'atto impositivo per violazione degli artt. 2704 e 2697 c.c. e 42 D.P.R. n. 600/73) con riferimento all'art. 112 c.p.c. per avere la CTR omesso di prendere in considerazione l'eccezione di inopponibilità al contribuente della delega di firma dell'avviso di accertamento prodotta in giudizio dall'amministrazione finanziaria per difetto di data certa, con conseguente nullità dell'atto impositivo.

11. Il motivo Ã infondato e va rigettato alla stregua del principio giurisprudenziale secondo cui âAd integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di unâ espressa statuizione del giudice, ma Ã necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto ciÃ² non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con lâ impostazione logico-giuridica della pronunciaâ (Cass. n. 24155 del 2017; conf. Cass. 29191 del 2017, n. 2151 del 2021).

11.1. Nel caso in esame la statuizione espressa di rigetto del motivo di appello con cui era stata dedotta la nullitÃ dellâ atto impositivo per difetto di delega di firma in capo al funzionario che lâ aveva sottoscritto, implica necessariamente il rigetto di ogni questione attinente allâ invaliditÃ di quella delega, compresa quella dellâ opponibilitÃ della data sulla stessa apposta.

12. Con il secondo motivo di ricorso incidentale deduce, ai sensi dellâ art. 360, primo comma n. 3 cod. proc. civ., la âNullitÃ della sentenza per violazione degli artt. 2704 e 2697 c.c. e 42 D.P.R. n. 600/1973â per avere la CTR implicitamente ma erroneamente considerato che la delega di firma conferita al funzionario dellâ Agenzia delle entrate dal Direttore Provinciale della stessa fosse munita di data certa opponibile allâ odierno ricorrente e cosÃ dimostrata la preesistenza della medesima rispetto alla data di sottoscrizione dellâ atto impositivo.

12.1. Il motivo Ã infondato.

12.2. La delega di cui trattasi, allegata in copia alle controdeduzioni depositata in primo grado dallâ Agenzia delle entrate ed allegate al ricorso del Pe.Ma., Ã stata conferita con disposizione di servizio 14/2015, prot. n. 27951 del 01/06/2015, e tale data, diversamente da quanto sostiene il ricorrente incidentale, non Ã indicata soltanto sulla prima pagina ma anche nellâ ultimo foglio dellâ atto composto da piÃ¹ pagine riportanti una non contestata sequenza numerica.

12.3. Inoltre, in calce alla prima pagina Ã riportata la stampigliatura meccanografica che attesta la registrazione dellâ atto con numero (di registro protocollo) 27951 e relativa data (01/06/2015), che, diversamente da quanto sostiene il ricorrente Pe.Ma., non autorizza a dubitare, in assenza peraltro di validi elementi di segno contrario, non prospettati e nemmeno ex actis evincibili, della veridicitÃ dei dati in essa riportati come quelli indicanti data e numero di inserimento dellâ atto nel protocollo informatico cosÃ essendo provata la sua effettiva venuta ad esistenza e la certezza della data ai sensi dellâ art. 2704 cod. civ., nella specie, anteriore allâ emissione dellâ avviso di accertamento impugnato (cfr. Cass. n. 27825/2019 e n. 27827/2019, in motivazione).

13. Con il terzo motivo di ricorso incidentale viene dedotta, ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 4 cod. proc. civ. la nullità della sentenza (omessa pronuncia sull'eccezione di nullità dell'atto impositivo per violazione degli artt. 2719 e 2697 c.c. e 42 D.P.R. n. 600/73) con riferimento all'art. 112 c.p.c. Lamenta il ricorrente incidentale che la CTR aveva omesso di prendere in considerazione il disconoscimento operato dal contribuente ex art. 2719 cod. civ. della copia della scheda anagrafica del funzionario che aveva sottoscritto l'atto impositivo.

14. Il motivo è infondato per le medesime ragioni espresse esaminando il primo motivo di ricorso incidentale.

15. Con il quarto motivo di ricorso incidentale viene dedotta, ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 3 cod. proc. civ. la nullità della sentenza per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2719 e 2697 c.c. e 42, comma 1, D.P.R. n. 600/73, per avere la CTR implicitamente respinto l'eccezione di inutilizzabilità della copia della scheda anagrafica del funzionario che aveva sottoscritto l'atto impositivo, per averne formalmente disconosciuto la conformità all'originale senza che la controparte avesse prodotto l'originale o chiesto la verifica, sicché non risultava provato che il Funzionario sottoscrittore appartenesse alla terza area funzionale (i.e. carriera direttiva nono livello).

16. Il motivo è infondato e va rigettato alla stregua dell'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale in base al quale il disconoscimento della conformità all'originale di una copia di un documento, che attiene al contenuto del documento prodotto in copia e non alla sua provenienza o paternità, deve avvenire in modo chiaro e circostanziato e non con mere clausole di stile e, presupponendo l'esistenza di un originale, consente l'utilizzazione della scrittura e, in particolare, l'accertamento della conformità all'originale della copia prodotta anche attraverso altri mezzi di prova, comprese le presunzioni (Cass. n. 24029/2024; Cass. n. 134/2025).

16.1. Più volte questa Corte ha ribadito che il disconoscimento di una scrittura privata, pur non richiedendo, ai sensi dell'art. 214 c.p.c., una forma vincolata, deve avere i caratteri della specificità e della determinatezza, e non può costituire una mera espressione di stile (Cass. n. 18491/2024).

16.2. In tema di prova documentale, l'onere di disconoscere la conformità tra l'originale di una scrittura e la copia fotostatica della stessa prodotta in giudizio, pur non implicando necessariamente l'uso di formule sacramentali, va assolto mediante una dichiarazione di chiaro e specifico contenuto che consenta di desumere da essa in modo inequivoco gli estremi della negazione della genuinità della copia, senza che possano considerarsi sufficienti, ai fini del ridimensionamento dell'efficacia probatoria, contestazioni generiche o onnicomprensive (Cass., Sez. 2, Sentenza n. 28096 del 30/12/2009, Rv. 610586 01; conf. Sez. 1, Sentenza n. 14416 del 07/06/2013, Rv. 626517 01; v. anche Cass., Sez. 3, Sentenza n. 7105 del

12/04/2016, Rv. 639509 â?? 01; Sez. 3, Sentenza n. 12730 del 21/06/2016, Rv. 640278 â?? 01).

16.3. Orbene, nella specie il disconoscimento del documento prodotto in copia dall'Amministrazione delle entrate Ã" stato effettuato in maniera assolutamente generica, senza alcuna indicazione di un qualche elemento di difformitÃ tra originale e copia della scheda anagrafica del funzionario sottoscrittore dell'atto impositivo, prodotta in giudizio, tra cui di certo non puÃ² essere annoverata la non comprensibilitÃ del documento perchÃ© â??molto poco leggibileâ? (ricorso incidentale, pag. 39).

17. Con il quinto motivo di ricorso incidentale si censura ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 3 cod. proc. civ. la nullitÃ della sentenza per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42, comma 1, D.P.R. n. 600/73â?, per avere la CTR considerato valido lâ?atto impositivo semplicemente perchÃ© â??riferibileâ? all'Ufficio che lo ha emanato.

17.1. Il rigetto dei motivi precedentemente esaminati, da cui discende la legittimitÃ della delega di firma conferita al funzionario che ha sottoscritto lâ?avviso di accertamento impugnato e, conseguentemente, la piena validitÃ di tale atto impositivo, rende inammissibile il motivo in esame per carenza di interesse.

18. Con il sesto motivo di ricorso incidentale il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 4 cod. proc. civ., la nullitÃ della sentenza per omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c.â? sul motivo di appello con cui aveva censurato la sentenza di primo grado per avere ritenuto non essenziale ai fini della decisione â?La mancata allegazione degli atti della Procura di Urbino, richiamati in modo non puntuale nelle controdeduzioni dell'Amministrazioneâ?.

18.1. Il motivo Ã" inammissibile ed infondato.

18.2. Il ricorrente lamenta lâ?omessa pronuncia della CGT-2 sulla dedotta carenza motivazionale dell'avviso di accertamento, in quanto fondato anche (ma non solo) sugli esiti delle indagini condotte dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Urbino, di cui non era stato reso mai edotto e che i giudici di primo grado avevano ritenuto non essenziali ai fini della decisione.

18.3. Orbene, i giudici di appello, hanno espressamente affermato che lâ?avviso di accertamento era â??esaurientemente motivatoâ? per le argomentate ragioni espresse a pag. 4 della sentenza impugnata, sicchÃ© la domanda che il ricorrente sostiene non essere stata esaminata deve intendersi implicitamente rigettata (Cass. n. 24155 del 2017; conf. Cass. 29191 del 2017, n. 2151 del 2021; pronunce cui si Ã" fatto riferimento nell'esame del primo motivo di ricorso incidentale al quale si rinvia).

18.4. A ciÃ² aggiungasi che lâ?affermazione del ricorrente di non essere stato edotto degli esiti delle indagini di polizia giudiziaria condotte dalla Procura di Urbino, trova clamorosa smentita nella sentenza impugnata in cui si dÃ espressamente atto del deposito da parte degli stessi

appellanti della sentenza penale del Tribunale di Urbino pronunciata all'esito del rinvio a giudizio fondato sulle risultanze di quelle indagini.

18.5. Pare opportuno precisare, infine, che le questioni pure agitate dal ricorrente nel motivo in esame, riferite alla mancata conoscenza delle ragioni del suo coinvolgimento nella vicenda e, più in particolare, dell'attribuzione della qualifica di amministratore di fatto dell'Associazione, sono inammissibili perché non oggetto di specifica censura con deduzione dello specifico paradigma normativo violato, e sono anche manifestamente infondate in quanto quelle ragioni sono molto chiaramente espresse nell'avviso di accertamento che è stato depositato in atti. A ciò si aggiunga che lo stesso ricorrente ad affermare nel ricorso (pag. 54) di essere stato delegato ad operare sul conto corrente bancario dell'Associazione, e questa circostanza ampiamente sufficiente, alla stregua dei principi giurisprudenziali cui si è fatto riferimento esaminando il secondo e terzo motivo di ricorso principale, cui si rinvia, a far ritenere sussistente una concreta ingerenza del medesimo nella gestione dell'Associazione e, quindi, a configurare una responsabilità dello stesso ex art. 38 cod. civ.

18.6. Non sono idonee a scalfire la statuizione di rigetto del motivo in esame le ulteriori argomentazioni svolte dal ricorrente incidentale nella memoria ex art. 380-bis¹ cod. proc. civ., depositata il 15/05/2025, in cui è l'atto del passaggio in giudicato della sentenza con cui la medesima CGT-2 (diversa Sezione), con riferimento ad un avviso di irrogazione delle sanzioni per l'anno d'imposta 2012, aveva accolto il motivo d'appello proposto sulla medesima questione e conseguentemente annullato l'atto di irrogazione delle sanzioni. Trattasi, invero, di pronuncia relativa ad altro atto impositivo, ad altro anno d'imposta ed avente oggetto diverso (sanzioni), sicché non oPe.Ma. il giudicato esterno (cfr., ex multis, Cass. n. 24416/2024, secondo cui «Nel processo tributario, l'efficacia espansiva del giudicato esterno non ricorre quando i separati giudizi riguardano tributi diversi, trattandosi di imposte strutturalmente differenti, anche se la pretesa impositiva è fondata sui medesimi presupposti di fatto»).

18.7. Rifluendo la questione posta nel motivo sul contenuto motivazionale dell'atto impositivo, va ricordato che secondo questa Corte, «Nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, oPe.Ma. soltanto quando riguardi fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie, i quali, estendendosi ad una pluralità di periodi di imposta, abbiano carattere tendenzialmente permanente o pluriennale, non anche quando risolva la controversia sotto il profilo formale dell'atto opposto o attenga a elementi variabili, destinati a modificarsi nel tempo. (Nella specie, la S.C. ha ritenuto esente da censura la sentenza impugnata che aveva escluso l'estensione del giudicato all'anno di imposta in esame, in quanto fondato sul vizio motivazionale dell'atto opposto, non involgendo tale decisione il merito della pretesa tributaria)» (Cass. n. 5766/2021).

18.8. Per completezza deve rilevarsi come la censura in esame sia anche priva di autosufficienza e, come tale, inammissibile, in quanto il ricorrente incidentale omette di specificare da quale

passaggio motivazionale della sentenza che sostiene costituire giudicato esterno, sia evincibile la sua totale estraneità dalla gestione dell'Associazione.

19. Con il settimo motivo di ricorso incidentale viene dedotta, ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 4 cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione dell'art. 115 comma 1 c.p.c. per avere la CTR posto a fondamento della decisione il p.v.c. della G.d.F. che non era mai stato prodotto agli atti del giudizio; circostanza che aveva formato oggetto di discussione tra le parti e che, pertanto, non poteva costituire motivo di revocazione.

19.1. Il motivo è inammissibile in quanto non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata la quale, diversamente da quanto sostiene il ricorrente, non è affatto fondata sul processo verbale di constatazione ma sull'avviso di accertamento che i giudici di appello hanno ritenuto esaurientemente motivato a pagg. 3, 4 e 5, con ampi riferimenti anche all'attività posta in essere dalla Guardia di finanza, alle acquisizioni documentali extracontabili ed alle ragioni che inducono l'Ufficio a contestare all'associazione Urbino Calcio scuola calcio fatture per operazioni inesistenti, alle modalità escogitate per aggirare la normativa fiscale attraverso la costituzione dell'associazione Urbino Calcio scuola calcio e della calcio Urbino SG, quali associazioni distinte e separate dalla società di capitali, che non hanno mai avuto il riconoscimento della Federazione di appartenenza, alle quali affidare la gestione solo apparentemente separata del settore giovanile e della scuola calcio, al solo scopo di triplicare i benefici derivanti dalle agevolazioni di cui alla legge 398 del 1991. Nella motivazione dell'avviso di accertamento, si è fatto atto anche dei riscontri effettuati nel corso della verifica della GDF quando è emerso che gli associati della Urbino Calcio scuola calcio sono soci, o lo sono stati, anche della Urbino Calcio Srl e ricoprono o hanno ricoperto cariche amministrative all'interno della Urbino Calcio Srl e della calcio Urbino SG, mentre alcuni associati alla calcio Urbino SG sono e/o sono stati soci della Urbino Calcio Srl ed inoltre ricoprono o hanno ricoperto cariche amministrative all'interno sia della Urbino Calcio Srl che della Urbino Calcio scuola calcio.

19.2. Pertanto, la tesi sostenuta nel motivo, secondo cui la CGT-2 non avrebbe mai potuto ritenere dimostrato quanto meramente affermato dall'A.E. nell'avviso di accertamento, stante la mancata produzione in giudizio del p.v.c. è manifestamente infondata perché il ricorrente omette di considerare quanto affermato dai giudici di appello nella sentenza impugnata in ordine alla motivazione dell'atto impositivo (di cui si è sopra trascritto ampio stralcio) ed in cui i giudici affermano in maniera assolutamente chiara che: «Nella motivazione dell'avviso di accertamento, si è fatto atto anche dei riscontri effettuati nel corso della verifica della GDF, sicché la produzione di quest'ultimo documento era, all'evidenza, del tutto superflua».

19.3. A tal riguardo si rende necessario ricordare il principio giurisprudenziale in base al quale: «La motivazione dell'avviso di accertamento o di rettifica, presidiata dall'art. 7 della L. n.

212 del 2002, ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria; invece, la prova della pretesa tributaria attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso (Cass. n. 25321/2024).

19.4 Inoltre, non avendo i giudici di appello mai dato atto della esistenza tra gli atti del giudizio del predetto p.v.c., la censura di violazione e falsa applicazione dell'art. 115 cod. proc. civ. proposta con il motivo in esame è infondata e va rigettata.

19.5. Infondata è anche la tesi sostenuta dal ricorrente nel motivo in esame, secondo cui l'accertamento da parte dei giudici di appello dell'avvenuta sottoscrizione del predetto p.v.c. da parte del contribuente presupponeva l'esame del predetto documento che, per non era mai stato prodotto in giudizio. Invero, l'assunto è clamorosamente smentito dall'affermazione fatta dai giudici di appello in sentenza l dove si legge che comunque era avvenuta la notificazione del p.v.c., come avevano dato espressamente atto gli stessi contribuenti nei ricorsi di primo grado e negli atti di appello (sentenza, pag. 3), indicando anche le relative date.

20. In estrema sintesi, vanno accolti il secondo motivo del ricorso principale, nei termini di cui in motivazione, ed il terzo motivo, rigettato il primo e rigettato il ricorso incidentale.

21. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi del ricorso principale accolti, con conseguente definitività della stessa nei confronti del Pe.Ma. Deve darsi atto anche della definitività della statuizione relativa all'IRAP, non impugnata dall'Agenzia delle entrate, unica parte ad avervi interesse.

22. La causa va, quindi, rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche che provveder anche alla regolamentazione delle spese processuali del presente giudizio di legittimità limitatamente alla posizione di Sc.St. Con riferimento alla posizione di Pe.Ma., non deve provvedersi sulle spese non avendo il ricorrente la controricorrente Agenzia delle entrate svolto difese nei confronti del ricorrente incidentale.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo del ricorso principale, nei termini di cui in motivazione, ed il terzo motivo, rigettato il primo nonché il ricorso incidentale. Cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi del ricorso principale accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado delle Marche, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del presente giudizio di legittimità limitatamente alla posizione del ricorrente principale.

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

Così deciso in Roma il 29 maggio 2025

Depositato in Cancelleria il 17 luglio 2025.

Campi meta

Massima : *Il regime fiscale agevolato previsto per lo sport dilettantistico (L. 398/91) è disconosciuto quando si accerta che la costituzione e l'operatività di Associazioni Sportive Dilettantistiche (ASD) siano state gestite unitariamente con altri enti, inclusa una Srl, con l'obiettivo di superando i limiti di plafond consentiti. In tale scenario, l'aver costituito l'ASD per e accedere a vantaggi fiscali non spettanti, configurando una gestione solo apparentemente separata e priva dei requisiti di legge, legittima l'Agenzia delle Entrate a disconoscere il regime agevolato e riprendere a tassazione redditi e ricavi secondo il regime ordinario.*

Supporto Alla Lettura :

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Cosiddette A.S.D., sono organizzazioni di più¹ persone che decidono di associarsi stabilmente e si accordano per realizzare un interesse comune, cioè la gestione di una o più¹ attività sportive, senza scopo di lucro e per finalità di natura ideale, cioè praticate in forma dilettantistica. Se presentano specifiche caratteristiche e rispettano determinati obblighi normativi, sia nella fase di costituzione che di gestione, possono accedere a molteplici agevolazioni fiscali. Si distinguono dalle S.S.D. (Società Sportive Dilettantistiche) per la forma giuridica, queste sono infatti una speciale categoria di società di capitali (srl o soc. coop.), caratterizzate dall'assenza del fine di lucro, che esercitano attività sportiva dilettantistica. Tuttavia godono del medesimo regime fiscale di favore previsto per le A.S.D., in presenza di alcuni requisiti statuari e di gestione. I fattori che incidono sulla scelta di costituirsi come ASD o come SSD sono principalmente:

- la dimensione dell'associazione,
- l'organizzazione e la gestione,
- il rischio d'impresa e l'autonomia patrimoniale.

Entrambe, A.S.D. e S.S.D. devono ottenere il riconoscimento sportivo dal CONI per godere delle agevolazioni fiscali e previdenziali previste. Tale riconoscimento si sostanzia nell'iscrizione in un apposito registro informatico, per il tramite di FNS (Federazioni Sportive nazionali), Discipline sportive associate) o EPS (Enti di promozione sportiva), a cui l'ASD o la SSD sono affiliate, a loro volta riconosciuti dal CONI.