



SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Rel.

AC
16.12.2025
Cron. R.G.N.
17857/2018

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio eletto in Roma, via Dei Portoghesi, n. 12 costituita unicamente ai fini dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione ex art. 370, comma 1, cod. proc. civ.;

- resistente -

e nei confronti di

██████████ in proprio e quale presidente delle disciolte

██████████ ██████████ in proprio e
quale presidente delle disciolte ██████████

██████████

- intimati -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna n. 3295/3/17, depositata in data 29 novembre 2017 e non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 16 dicembre 2025 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna con sentenza n. 3295/3/17 depositata in data 29 novembre 2017 rigettava l'appello proposto da ██████████ ex legale rappresentante delle associazioni sportive dilettantistiche ██████████ ██████████ ██████████ ██████████ ex legale rappresentante delle ██████████ ██████████, ██████████ ex legale rappresentante delle ██████████, avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Bologna n. 1389/2/16 di riunione e rigetto dei ricorsi introduttivi proposti dai contribuenti, aventi ad oggetto 18 avvisi di accertamento relativi ad IVA afferente agli anni di imposta 2008 e 2009.



2. Dalla lettura della sentenza e del ricorso si evince che le riprese traevano fondamento dalla circostanza che tutte le associazioni coinvolte nella verifica risultavano destinatarie di sponsorizzazioni promosse dalla [REDACTED] S.p.a. le quali, ad avviso dell'Agenzia, erano volte soltanto a fornire alle associazioni la provvista per pagare, sotto forma di "rimborsi soci", il personale utilizzato nelle manifestazioni sportive che era alle dipendenze della società e veniva diretto da quest'ultima. In particolare, per quanto qui ancora interessa [REDACTED] veniva attinto sia in proprio che quale presidente delle tre suddette associazioni.

3. Il giudice d'appello, nel confermare la decisione di primo grado, rigettava la richiesta di estensione del contraddittorio a [REDACTED] s.p.a., come pure la prospettazione di erronea imputazione del debito erariale, perché nei confronti della s.p.a. venivano recuperate imposte dirette per costi indeducibili dalla sua base imponibile a differenza degli atti impositivi impugnati, relativi all'imposta armonizzata. Superata la questione della delega di firma alla sottoscrizione degli avvisi impugnati, nel merito, come già il giudice di primo grado, riteneva non dimostrata in concreto l'attività di promozione sportiva delle [REDACTED] con medesima sede della s.p.a., breve periodo di durata e stesso legale rappresentante. Il giudice accertava che l'attività era «consistita nell'interposizione tra l'unico loro sponsor ([REDACTED] Spa) ed il personale utilizzato nelle manifestazioni sportive con il ruolo di steward, addetti alla assistenza, volantaggio, promozione; il personale utilizzato nelle manifestazioni e coordinato dalla [REDACTED] veniva rimborsato dalle associazioni in parola; i controlli a campione effettuati dall'Ufficio hanno infatti rilevato che i beneficiari dei rimborsi non avevano alcun legame con le associazioni sportive e non avevano alcun ruolo all'interno delle stesse, non comparendo negli



elenchi dei soci, ma avevano svolto o svolgevano attività occasionale per conto della stessa società sponsorizzatrice». Il giudice riteneva che, conseguentemente, l'associazione non avesse diritto a beneficiare delle agevolazioni fiscali, avendo svolto l'attività al solo fine di «consentire alla società che sponsorizza di beneficiare dei costi fatturati alle associazioni ed a queste di remunerare con rimborsi spesa i prestatori d'opera occasionali della prima».

4. La contribuente ricorre per cassazione per cinque motivi, mentre l'Agenzia si è costituita al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione ex art. 370, primo comma, cod. proc. civ..

██████████ in proprio e quale presidente delle disciolte ██████████
██████████ e ██████████ in proprio e quale presidente delle disciolte ██████████ ██████████ non hanno svolto attività difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente - ai fini dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - deduce la violazione per erronea e/o omessa applicazione dell'art. 14, comma 1, d.lgs. n. 546 del 1992 per la mancata integrazione del contraddittorio con la ██████████ Spa, tenuto conto che lo schema negoziale contestato dall'Amministrazione è quello della simulazione relativa attraverso l'interposizione fittizia delle ██████████ nel rapporto, in realtà, esistente tra la ██████████ ██████████ s.p.a. ed il personale utilizzato nelle manifestazioni sportive.

Secondo il ricorrente, l'accertamento dell'avvenuta interposizione da parte della società delle ██████████ nel rapporto realmente intercorrente con il personale operante nelle manifestazioni sportive sarebbe processualmente inscindibile e determinerebbe una ipotesi di litisconsorzio necessario tra soggetto interposto ed effettivo titolare del rapporto.

2. Il motivo è infondato.



2.1. L'Amministrazione ha contestato – e il giudice ha avallato tale ricostruzione – che le associazioni coinvolte nella verifica fossero soggetti interposti tra la società ed il personale utilizzato nelle manifestazioni sportive: in realtà detto personale era alle dipendenze della [REDACTED] e veniva diretto da quest'ultima, ma veniva remunerato dalle associazioni sportive attraverso dei "rimborsi soci"; a sua volta, la [REDACTED] riceveva la provvista per tali pagamenti dalla [REDACTED] nella forma della sponsorizzazione.

2.2. La prospettazione del motivo, calibrata sulla necessità dell'accertamento dell'avvenuta interposizione, da parte della [REDACTED] di altri soggetti, ossia delle [REDACTED] nel rapporto realmente intercorrente col personale operante nelle manifestazioni sportive, è irrilevante. Non si discute affatto nel giudizio di pretese impositive concernenti l'intermediazione di manodopera, e, quindi, dell'identificazione del reale datore di lavoro del personale remunerato dalle associazioni, posto che è pacifico in giudizio, e lo stesso ricorrente non lo contesta, che il rapporto è intercorso con la [REDACTED]. Non viene quindi in considerazione il tema dell'«accertamento del rapporto concretamente e realmente intercorrente tra [REDACTED] e il soggetto che ha prestato la propria opera nelle manifestazioni sportive», che, invece, è evocato col motivo.

Né la pretesa impositiva è stata declinata in riferimento all'art. 37 del d.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui «In sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona», in relazione al quale questa Corte reputa



necessaria la compresenza di tutti i soggetti identificati come interponenti nel processo tributario che abbia per oggetto gli atti impositivi fondati su detta contestazione (cfr. Cass. n. 18092 del 2023).

Ciò di cui si discute in giudizio è che «le Associazioni non svolgessero in concreto alcuna attività di promozione sportiva» e che per questa ragione «non avessero diritto a beneficiare delle agevolazioni fiscali» (come si legge a pag. 3 della sentenza impugnata), posta «la finalità elusiva connessa alla sopra descritta attività di sponsorizzazione», in mancanza di «svolgimento di una vera e propria attività di promozione sportiva», per cui la pretesa deriva dalla natura commerciale delle associazioni. L'interposizione, quindi, non s'innesta nel rapporto tra la s.p.a. [REDACTED] e i dipendenti remunerati dalle associazioni, che quindi, non abbisogna di accertamento; l'interposizione è intesa come strumentalizzazione delle associazioni al fine del conseguimento dei vantaggi descritti in sentenza per mezzo delle apparenti attività di sponsorizzazione.

2.3. Correttamente, quindi, il giudice d'appello ha escluso la necessità del litisconsorzio nei confronti della [REDACTED] Spa, la quale è chiamata a rispondere, ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP, dei costi dedotti in relazione alle pretese prestazioni di sponsorizzazione: il litisconsorzio necessario è, invece, implicato dai presupposti del medesimo rapporto impositivo, che coinvolga unitariamente più soggetti. Coerentemente, come più volte precisato da questa Corte (da ultimo, cfr. Cass. n. 34589 del 2025), la sentenza pronunciata in riferimento ad una determinata imposta, ancorché fondata sui medesimi fatti rilevanti ai fini dell'applicazione di un'imposta diversa, non spiega efficacia preclusiva nel giudizio avente ad oggetto quest'ultima imposta, essendosi formata mediante l'applicazione di norme giuridiche diverse da quelle sotto le quali deve aver luogo la sussunzione della fattispecie



controversa (v. Cass. n. 8773 del 2008; Cass. n. 235 del 2014; Cass. n. 14597 del 2018; Cass. n. 33596 del 2019 in motivazione; Cass. n. 24416 del 2024).

Il motivo è respinto.

3. Con il secondo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., si censura l'omesso esame delle questioni dedotte in sede di ricorso avanti la CTR con riferimento alle violazioni di cui all'art. 12, comma 7, L. n. 212 del 2000, quanto al contraddittorio endoprocedimentale, e all'art. 7 d.lgs. n. 472 del 1997 quanto alla concreta applicazione delle sanzioni sotto il profilo della loro adeguatezza e proporzionalità.

3.1. Con riferimento al primo profilo, parte ricorrente ritiene che il contraddittorio avrebbe potuto aver ad oggetto affidabilità, attendibilità e verifica delle "interviste a campione" eseguite dall'Ufficio e rimaste completamente sconosciute ai ricorrenti fino oltre gli atti introduttivi del processo di primo grado e prodotte dall'Ufficio in corso di causa.

3.2. Con riferimento al secondo profilo, si lamenta che nel concreto l'Ufficio avrebbe omesso di valutare, in ipotesi di responsabilità, ruolo, posizione ed attività di ciascuno dei contribuenti coinvolti nella fattispecie. Più precisamente, l'interposizione fittizia, fattispecie costitutiva dell'obbligazione tributaria dedotta dall'Ufficio, evidenzia ruoli diversi tra effettivo responsabile e soggetto interposto, sicché l'adozione di parametri e criteri eguali per ambedue sarebbe gravemente contrario ai principi di adeguatezza e proporzionalità ai fini delle sanzioni.

4. Il terzo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., deduce la violazione per erronea e/o omessa applicazione dell'art. 12, comma 7, L. n. 212 del 2000 perché il giudice



di merito — sia in primo che in secondo grado — avrebbe radicalmente omesso ogni motivazione in ordine alla lamentata violazione di tale dispositivo di legge da parte dell'Ufficio.

Per il resto, il mezzo di impugnazione ripropone la medesima doglianza oggetto del precedente motivo sotto il profilo: «Nel caso di specie sono state reiterate le osservazioni, da parte dei ricorrenti, relative alla attendibilità, alla necessità di verifica, ed al concreto contenuto delle "interviste" a campione svolte dall'Ufficio» (p. 9 ricorso).

5. I due motivi, connessi, sono di trattazione congiunta e non meritano accoglimento.

5.2. Il profilo del secondo motivo, concernente l'omesso esame delle pretese violazioni in materia di contraddittorio, che ritorna col terzo motivo, è infondato, perché, da un lato, non risulta vi siano stati accesso, ispezione o verifica e ciò esclude in radice l'applicabilità dell'art. 12, comma 7, L. n. 212 del 2000 e, dall'altro, trattandosi di IVA, non risulta che siano state dedotte circostanze utili ai fini della prova di resistenza, giusta Cass. Sez. U n. 21271 del 2025, secondo cui occorre che il contribuente abbia assolto l'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito (laddove nel caso in esame si prospetta genericamente che il contraddittorio "avrebbe potuto aver ad oggetto affidabilità, attendibilità e verifica delle 'interviste a campione' eseguite dall'Ufficio e rimaste completamente sconosciute ai ricorrenti fino oltre gli atti introduttivi del processo di primo grado e prodotte dall'Ufficio in corso di causa").



Il profilo relativo alle sanzioni è poi inammissibile per carenza di specificità e decisività, posto che la valutazione di adeguatezza e proporzionalità della sanzione, rispetto al caso concreto, alla luce della vigente normativa sanzionatoria, in conformità alla Costituzione e ai principi unionali, si configura soltanto al cospetto di un motivo di impugnazione sull'entità delle sanzioni irrogate fondato su circostanze che siano specifiche e quindi idonee a propiziare la valutazione (in termini, tra varie, Cass. n. 1743 del 2025); laddove nel caso in esame con il motivo si prospetta l'omesso esame di una generica doglianza calibrata sulla pretesa illegittimità dell'equiparazione tra effettivo responsabile e soggetto interposto, in realtà irrilevante, in base alle considerazioni svolte col primo motivo.

6. Con il quarto motivo parte ricorrente, in rapporto all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., deduce la violazione per erronea e/o omessa applicazione dell'art. 38 cod. civ. da parte del giudice per aver mancato di applicare il principio secondo il quale, nelle associazioni non riconosciute, 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 e la circostanza che i terzi abbiano fatto affidamento sulla sua solvibilità e sul suo patrimonio, principio desunto dall'insegnamento della Corte e che si applica anche ai debiti di natura tributaria.

7. Il motivo è infondato.

Va al proposito richiamata, tra le più recenti, Cass. n. 27521 del 2025, secondo cui il principio evocato in ricorso non esclude che per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale, ma ex lege, al veri-



ficarsi 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, anche in via presuntiva (Cass. n. 3093 del 2021; Cass. n. 36470 del 2022).

Si è anzi condivisibilmente precisato 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 (Cass. n. 4478 del 2018; Cass. n. 22861 del 2018). 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 di tale soggetto all'attività dell'ente, ma anche del corretto adempimento degli obblighi tributari incombenti sul medesimo.

7.2. Se, dunque, 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 in diritto il principio secondo il quale 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.

8. Con il quinto motivo il ricorrente, ai fini dell'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., deduce la violazione per erronea e/o omessa applicazione dell'art. 7 d.lgs. n.472 del 1997 e invoca la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE ritenendo eccessiva la sanzione irrogata dall'Amministrazione finanziaria.

9. Il motivo è inammissibile.

9.1. In primo luogo, si è già poco sopra considerato ad altri fini che in ricorso non è dimostrato se, come e in che misura la questione relativa alla misura delle sanzioni sia stata posta all'attenzione del giudice d'appello.

9.2. In ogni caso, ai fini dell'applicazione del diritto comunitario e quindi per ottenere l'eventuale disapplicazione totale o parziale della sanzione alla luce dell'interpretazione della Corte di Giustizia, il ricorrente invoca la sentenza 17 luglio 2014, in C-272/13, *Equoland*. Orbene, come chiarito dall'ordinanza Cass. n. 17814 del 2015 - che riguarda la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997, diversa dall'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 oggetto del presente motivo -, per poter operare la disapplicazione nella misura in cui la sanzione ecceda, in ragione della percentuale fissata per la maggiorazione e dell'impossibilità di graduarne la misura alle circostanze concrete, il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione, serve una precisa allegazione del ricorrente che dimostri tali fatti.



Nel caso di specie, a fronte di tre avvisi di accertamento che permangono oggetto di contesa, non è chiaro quale sia la sanzione in concreto irrogata, quale la sua misura e composizione e, perciò, è inconcludente il mezzo di impugnazione, derivandone l'inammissibilità per difetto di specificità.

10. Il ricorso dev'essere in ultima analisi rigettato e nessun provvedimento dev'essere adottato sulle spese di lite, in assenza di effettiva attività difensiva da parte dell'Agenzia delle entrate.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso.

Si dà atto del fatto che, ai sensi del d.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Roma, così deciso nella camera di consiglio del 16 dicembre 2025.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

