



**REPUBBLICA ITALIANA**

**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**SEZIONE TRIBUTARIA**

**Oggetto**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Angelina-Maria Perrino

Presidente

Lucio Luciotti

Consigliere

Gianluca Grasso

Consigliere

Salvatore Leuzzi

Consigliere

Pierpaolo Gori

Consigliere

Rel.

*II.DD. - IVA - sanzioni - responsabilità solidale - legale rappresentante - ASD - cancellazione partita IVA - estinzione - venir meno obbligazione tributaria - esclusione - giurisprudenza CGUE*

AC  
16.12.2025  
Cron. R.G.N.  
13081/2024

**ORDINANZA**

sul ricorso 13081/2024 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con domicilio in Roma, via Dei Portoghesi;

- ricorrente -

contro

██████████ quale autore materiale della violazione, ex legale rappresentante ed ex associato della ██████████ rappresentato e



difeso dall'Avv. [REDACTED] (p.e.c.: [REDACTED]  
[REDACTED]);

- controricorrente -

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, n. 1131/9/23, depositata in data 7 dicembre 2023 e non notificata.

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

### **FATTI DI CAUSA**

1. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, con sentenza n. 1131/9/23 accoglieva l'appello proposto da Gabriele [REDACTED] avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Parma n. 79/2/19, con la quale era stato rigettato il ricorso introduttivo proposto dal [REDACTED] quale autore materiale della violazione contestata dall'Amministrazione finanziaria alla estinta [REDACTED] di cui era ex legale rappresentante e associato, avente ad oggetto un avviso di accertamento relativo ad IVA e sanzioni afferenti all'anno di imposta 2011.

2. Si legge nella sentenza impugnata che l'accertamento traeva origine da un controllo effettuato nei confronti della [REDACTED] in seguito ad un questionario inviato all'associazione in data 24.10.2016 e non ritirato, per cui notificato per compiuta giacenza.

Inoltre, dalla lettura del ricorso si apprende che, sul presupposto della mancata esibizione della documentazione contabile, l'Amministrazione finanziaria procedeva alla ricostruzione induttiva del reddito della associazione non riconosciuta. L'Agenzia procedeva quindi con separato



avviso alla ricostruzione del reddito nella mancanza totale di dichiarazioni dei redditi e dei versamenti d'imposta, nonostante l'emissione di fatture di pubblicità/sponsorizzazione, elemento rilevante ai fini della decadenza del regime agevolativo di cui alla L. 398/1991 in capo all'associazione.

L'avviso IVA veniva notificato dall'Agenzia a [REDACTED] personalmente ex art.38 cod. civ. quale autore materiale della violazione.

3. [REDACTED] ricorreva al giudice contestando che era stata accertata a suo carico una responsabilità in relazione alla [REDACTED] benché questa fosse cessata fin dal 28.11.2014 a seguito di cancellazione della partita IVA ed eccepiva la notifica di atti impositivi in relazione a soggetto estinto, inesistente a seguito della cessazione dell'attività dell'associazione.

Deduceva, inoltre, la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di rappresentazione dei presupposti costituenti il paradigma legale della responsabilità solidale dell'imposta, poiché l'avviso riproponeva le medesime motivazioni di cui all'avviso emesso nei confronti della ASD Fornovo cessata nel 2014.

4. Il giudice di prime cure rigettava la preliminare doglianza di nullità dell'atto impositivo perché notificato a soggetto inesistente a seguito di cancellazione della partita IVA, in quanto per le associazioni non riconosciute, come la ASD, non era prevista né l'iscrizione né la cancellazione dal registro delle imprese, né era applicabile in via analogica la disciplina della liquidazione delle persone giuridiche e, dunque, non si poteva attribuire effetto estintivo alla chiusura della partita IVA perché non rilevante in assenza della necessaria delibera assembleare straordinaria degli associati di scioglimento prevista dal codice civile e riteneva dimostrato che l'ente agiva in nome e per conto dell'associazione, con conseguente accertamento della responsabilità solidale con l'ASD.



Né gli atti impositivi impugnati erano privi di motivazione per il fatto che avevano il medesimo contenuto dell'avviso indirizzato all'ente, trattandosi del medesimo accertamento.

Nel merito, accertava che nessuna contestazione era stata avanzata e confermava integralmente le riprese.

5. Il giudice di secondo grado riformava integralmente tale decisione ritenendo, da un lato, che il 28.12.2014 al momento della cancellazione della partita IVA l'associazione si fosse estinta, perdendo capacità giuridica e legittimazione, con interruzione anche del rapporto di rappresentanza legale.

Dall'altro, escludeva la responsabilità solidale in capo al [REDACTED] per i debiti dell'associazione ex art. 38, comma 2, cod. civ., perché non rilevava la mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, in assenza di indagine da parte dell'Amministrazione finanziaria sull'attività negoziale da lui eventualmente svolta e, di conseguenza, senza assolvimento in capo all'Agenzia dell'onere probatorio a suo carico sotto tale profilo.

6. L'Agenzia propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui replica il contribuente con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., si prospetta la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art.36, comma 2, n.4, d.lgs. n. 546/92 e dell'art.132, comma 2, n.4, cod. proc. civ., per omessa motivazione o motivazione apparente con riferimento alla apodittica statuizione di estinzione [REDACTED] adottata dal giudice per cancellazione della partita IVA.

2. Il motivo è fondato.



2.1. Si rammenta al proposito che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053 cui hanno fatto seguito numerose pronunce conformi delle Sezioni ordinarie, tra cui Cass. n. 7090/2022 nonché Cass. n. 6986/2023, in motivazione).

2.2. Nel caso di specie, il giudice ha espresso una complessiva *ratio decidendi* che porta all'annullamento dell'atto impositivo, riassumibile in una prima statuizione secondo cui, per effetto della cancellazione della partita IVA in data 28.12.2014, l'associazione si è estinta e l'ente ha quindi perso capacità giuridica e legittimazione, con interruzione anche del rapporto di rappresentanza legale. Quale conseguenza, con riferimento ai debiti dell'associazione, la sentenza afferma che non sussiste la responsabilità solidale in capo a [REDACTED] ex art. 38, comma 2, cod. civ., perché non rileva la mera titolarità della rappresentanza dell'associazione di cui è stato legale rappresentante, non essendo



stata compiuta alcuna indagine da parte dell'Agenzia sull'attività negoziale da lui concretamente svolta in nome e per conto dell'ASD estinta.

2.3. Oggetto del presente motivo è la prima statuizione e, a riguardo, effettivamente la motivazione del giudice che la sorregge non rispetta il minimo costituzionale.

La sentenza impugnata prima a pag. 3 cita la giurisprudenza della Corte di cassazione che «con sentenza n.9541/2016 ha così motivato: "Sul punto, sia pure con riguardo all'imprenditore individuale, la Corte ha già avuto occasione di chiarire che la disciplina di cui all'art. 2495 cod. civ. (nel testo introdotto dall'art. 4 d.lgs. 17 gennaio 2003 n. 6) non è estensibile alle vicende estintive del soggetto non iscritto nel registro, sicché l'inizio e la fine della qualità d'imprenditore sono subordinati all'effettivo svolgimento o al reale venir meno dell'attività imprenditoriale e non alla formalità della cancellazione dal registro delle imprese, che resta, pertanto, priva di ogni effetto sulla legittimazione e sulla capacità processuale (Cassazione 21714/2013 e 98/2016).".».

Poi la motivazione prosegue e afferma il contrario ossia che «con la cancellazione della Partita IVA, ovvero per effetto della fattiva e reale cessazione dell'attività, l'associazione ricorrente si è estinta, il 28.12.2014, per cui perde la propria capacità giuridica e processuale, tanto sul piano della legittimazione attiva, quanto su quella passiva, e quindi viene ad interrompersi il rapporto di rappresentanza legale tra l'ex rappresentante e l'ASD estinta (...) La perdita di ogni tipo di capacità giuridica e/o processuale comporta che l'ente estinto per cessazione non potrà mai essere destinatario della notificazione di un avviso impositivo o anche solo istruttorio, inviti a comparire; questionari, Pvc etc. dal momento che, per effetto della sua estinzione, viene meno la sua esistenza e quindi la legittimazione passiva. Per cui nel caso di



specie in cui l'agenzia ha notificato, atti di accertamento ad un ente/società privo di capacità giuridica, questi risulteranno giuridicamente inesistenti.» (*ibidem*).

2.4. Il Collegio osserva in primo luogo che una cosa è la cancellazione dal registro delle imprese; altra è la cancellazione della partita IVA, sulla quale esclusivamente si basa l'argomentazione del giudice che lo porta a ritenere estinta l'associazione.

Si tratta, in realtà, di un'argomentazione che si traduce in un sillogismo difettivo, posto che, in tema di IVA, la cessazione dell'attività si verifica soltanto quando essa sia effettiva, emergendo da dati sostanziali e fattuali che diano certezza del mancato compimento di un fatto generatore del tributo, che va identificato, alla luce del diritto unionale e del principio di neutralità fiscale, con l'espletamento dell'operazione, essendo del tutto irrilevante, a detto fine, il mero elemento formale rappresentato dalla cancellazione della partita IVA a seguito di presentazione della relativa dichiarazione al competente ufficio tributario, ex art. 35 del citato DPR n. 633 del 1972 (da ultimo, Cass. n. 18346/2025, che fa leva su Cass., Sez. U, n. 8059/2016, Cass. n. 18081/2021; n. 5851/2012, n. 4234/2004).

2.5. Apparente è, d'altronde, la motivazione anche con riguardo alla successiva e conseguente statuizione di "interruzione" del rapporto di rappresentanza legale tra l'ex rappresentante e l'ASD estinta, col derivato difetto di legittimazione del controricorrente. La sentenza non si misura affatto con la qualità di responsabile solidale del legale rappresentante: si veda al proposito la recente interpretazione pregiudiziale fornita da CGUE 11 dicembre 2025, causa C-121/24, *Vaniz*, secondo cui «risulta dalla natura stessa della responsabilità solidale che ciascun debitore è responsabile del pagamento dell'intero importo del debito e



che il creditore resta, in linea di principio, libero di chiedere il pagamento di tale debito ad uno o più debitori di sua scelta (sentenza del 22 novembre 2017, *Aebtri*, C-224/16, EU:C:2017:880, punto 80 e giurisprudenza citata). Ne consegue che il venir meno di uno dei debitori solidali non fa venir meno l'obbligazione gravante sul suo o sui suoi condebitori solidali». La statuizione del giudice del Lussemburgo è coerente con la natura stessa della solidarietà passiva, che rafforza la garanzia patrimoniale circa l'adempimento dell'obbligazione mettendo a disposizione del creditore uno o più patrimoni aggiuntivi a quello dell'obbligato principale.

2.6. «Di conseguenza, la scomparsa del debitore dell'IVA come soggetto di diritto non incide, di per sé, sulla possibilità di cui dispone l'amministrazione tributaria, creditrice dell'obbligazione solidale, di far valere la responsabilità del terzo solidale per il pagamento del debito a titolo dell'IVA» (CGUE, *Vaniz*, cit., punto 34).

La sentenza della Corte di Giustizia UE è particolarmente significativa perché resa con riferimento all'art.205 della direttiva 2006/112/CE, ossia alla principale disciplina unionale sulla solidarietà passiva relativamente al sistema comune IVA, letto alla luce dei principi di proporzionalità e di certezza del diritto, a norma del quale, per quanto qui interessa, «gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA».

Non vi sono inoltre ragioni per non ritenere che la medesima logica debba valere anche per l'imposizione diretta, trattandosi di struttura dell'obbligazione tributaria ex lege e di posizione dei coobbligati solidali al suo adempimento, che resta la medesima in presenza di tributi erariali, siano armonizzati o meno.





3. Con il secondo motivo la ricorrente, ai fini dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 e 2697 cod. civ., con riferimento alla ritenuta insussistenza della responsabilità solidale del legale rappresentante dell'associazione non riconosciuta per i debiti tributari, ormai definitivamente accertati.

4. Il motivo è fondato.

4.1. La censura colpisce la seconda statuizione sopra sintetizzata, ossia la parte della sentenza che esclude la responsabilità solidale di [REDACTED] con l'associazione stabilendo: «Per quanto attiene ai debiti della associazione, questi si trasferiscono, ex art. 38, comma 2, cod. civ., in capo alle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione. Ciò però non significa e non comporta che a rispondere di questi saranno chiamati personalmente e solidalmente gli ex associati, ovvero i soggetti che rivestivano le cariche rappresentative dell'ente cessato» (cfr. p.3 sentenza). Il giudice conclude affermando «l'illegittimità dell'atto impugnato anche sotto questo profilo atteso che l'agenzia ha collegato la responsabilità personale e solidale del [REDACTED] proprio alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa senza aver effettuato alcuna indagine sull'attività negoziale da lui eventualmente svolta e senza, di conseguenza, aver assolto al proprio onere probatorio sotto questo profilo».

4.2. In base al fermo indirizzo di questa Corte (v., tra varie, Cass. n. 22861 del 2018; n. 19985 del 2019, citata in ricorso; n. 26317 del 2025; da ultimo, Cass. n. 2504 del 2026), non può trarsi il convincimento che il rappresentante legale di un'associazione non riconosciuta possa andare esente, ai fini fiscali, da responsabilità solidale con l'associazione semplicemente adducendo la mancata ingerenza nella concreta gestione dell'ente. Indubbiamente, in tema di associazioni non



riconosciute, la responsabilità personale e solidale delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, prevista dall'art. 38 cod. civ. in aggiunta a quella del fondo comune, è volta a temperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente con le esigenze di tutela dei creditori, e trascende pertanto la posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi ad una concreta ingerenza dell'attività dell'ente (v. Cass. n.2169 del 2018; Cass. n. 5746 del 2007; Cass. n. 12473 del 2015; Cass. n. 19486 del 2009). Ciò 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 (tra le tante, v. Cass. n.36470 del 2022 e giurisprudenza ivi citata) il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato, fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura (Cass. n.25650 del 2018, conforme a Cass. n.5746 del 2007).

4.3. In altri termini, ai fini della solidarietà nell'obbligazione tributaria di cui l'associazione non riconosciuta è debitrice principale, è necessaria la valutazione del presupposto della concreta ingerenza nell'attività dell'ente e, a tal fine, ha rilevanza la posizione rivestita dalla persona nella compagine sociale dell'ente, non in quanto fonte di responsabilità oggettiva, né per la mera veste formale ricoperta di legale rappresentante in sé e per sé, bensì perché è colui che agisce verso terzi e verso l'erario in nome e per conto dell'associazione. Perciò, nelle associazioni non riconosciute, quali sono le ASD, non rileva, per i debiti sorti su base negoziale, la posizione astrattamente rivestita dal soggetto nella



compagine dell'ente, poiché la responsabilità personale e solidale di coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, ex art. 38 cod. civ., corrisponde all'esigenza di garantire i creditori in assenza di forma di pubblicità legale del patrimonio dell'ente. Per i debiti d'imposta risponde solidalmente delle sanzioni e del tributo non corrisposto, nel solo periodo di relativa investitura, il soggetto che in forza del ruolo rivestito ha effettivamente gestito l'ente (cfr. Cass. n. 19985 del 2019). In ragione della propria qualità il legale rappresentante è il soggetto obbligato a redigere e presentare una dichiarazione reddituale fedele, a indicare esattamente i ricavi conseguiti e le relative le spese sopportate dall'associazione che rappresenta, con effetti rilevanti sia ai fini della responsabilità solidale per i tributi evasi, sia per eventuali profili sanzionatori, ma anche a operare, eventualmente, le necessarie rettifiche provvedendo, dopo la presentazione della dichiarazione. È tenuto, se del caso, a emendare le dichiarazioni fiscali presentate con dati inesatti e a effettuare i relativi adempimenti, incluso il pagamento delle imposte.

4.4. È per tale ragione che, ai fini dell'insorgenza dell'obbligazione di garante del legale rappresentante, non occorre la prova di una ulteriore effettiva attività gestoria svolta, ma è sufficiente il solo fatto di rivestire tale carica, fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle sole obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura, dovendosi presumere che, quale rappresentante, abbia concorso nelle decisioni volte alla creazione di rapporti obbligatori di natura tributaria per conto dell'associazione (cfr. Cass. n. 1602 del 2019; Cass. n. 25650 del 2018; Cass. n. 5746 del 2007). Né rileva l'assunzione di responsabilità gestorie da parte di altri associati a termini di statuto che non si siano tradotte nella assunzione di



una rappresentanza dell'ente collettivo nei confronti dei terzi (v. Cass. n. 11869 del 2024, conforme a Cass. n. 4747 del 2020).

4.5. La sentenza impugnata non si conforma a questi principi, proprio in quanto, per un verso, il giudice d'appello non dubita che nel periodo cui si riferiscono gli accertamenti [REDACTED] era il legale rappresentante della associazione non riconosciuta, con la conseguente operatività, in assenza di elementi che consentano di giungere ad una diversa conclusione, della presunzione che egli avesse il ruolo di direzione della gestione complessiva dell'ente rappresentato, con sua responsabilità solidale, ex art. 38 cod. civ., per i debiti tributari dell'associazione (in termini, da ultimo, Cass. n. 4955/2026); per altro verso, come si riconosce nel controricorso, «l'Associazione non ha presentato alcuna dichiarazione tributaria relativa agli anni d'imposta in controversia».

Il giudice del rinvio si atterrà al principio di diritto dinanzi affermato, cui va data continuità anche nella presente fattispecie.

5. La sentenza impugnata è conclusivamente cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, per ulteriore esame del profilo e per il regolamento delle spese di lite.

### **P.Q.M.**

La Corte:

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, per ulteriore esame dei profili e per il regolamento delle spese di lite.

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

La Presidente

Angelina-Maria Perrino

