

NORME E TRIBUTI

Associazioni non riconosciute: la responsabilità personale e solidale per le violazioni tributarie

Premessa

L'attenzione sempre crescente che il Fisco rivolge alle associazioni non riconosciute offre lo spunto per esaminare le ipotesi di responsabilità di soggetti estranei al presupposto imponibile. Le azioni di controllo sul comparto degli enti non commerciali, infatti, se da un lato comportano un valido rafforzamento del contrasto all'evasione (con conseguenti benefici anche sotto il profilo della libera concorrenza), dall'altro chiamano ad un'attenta analisi sulle responsabilità non solo delle associazioni in quanto tali ma anche dei soggetti che ne hanno assunto la rappresentanza o che risultano aver agito per loro conto.

Non di rado, in presenza di un accertamento fiscale nei confronti dell'ente non commerciale, si assiste ad un "ricorrente" automatismo dell'imputazione delle pretese erariali associative anche nei confronti del rappresentante legale.

Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, in presenza di enti privi di personalità giuridica, sono soliti considerare i rappresentanti legali alla stregua di soggetti coobbligati nella pretesa tributaria.

Più nello specifico, l'Amministrazione Finanziaria usa notificare all'amministratore in carica all'epoca delle presunte violazioni lo stesso avviso di accertamento emesso nei confronti dell'ente associativo.

Altre volte, la stessa Agenzia delle Entrate risulta agire in sede giudiziaria richiedendo al Presidente della Commissione Tributaria Provinciale, ai sensi dell'art. 22 del D Lgs. 472/1997, la concessione delle misure cautelari a carico del rappresentante legale in carica all'epoca dei rilievi trasfusi nell'apposito processo verbale di constatazione.

In altri casi ancora, può assistersi alla notifica di una cartella di pagamento nei confronti del legale rappresentante, premessa per porre in esecuzione il titolo ottenuto all'esito del procedimento condotto nei confronti dell'ente.

Presupposti di responsabilità tributaria del rappresentante legale

I presupposti per il riconoscimento della responsabilità qui trattata in ambito tributario trovano fondamento nella disciplina dettata dall'art. 38 del codice civile.¹ L'articolo in questione, nel prevedere che, per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione, i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune, dispone che dei predetti oneri rispondano, altresì, personalmente e solidalmente, coloro che risultano aver agito in nome e per conto dell'ente.

In forza di tale disposto, viene ad affermarsi una sorta di "solidarietà" tra il fondo comune ed il patrimonio personale degli associati, tant'è che i creditori, per il soddisfacimento dei propri interessi, hanno titolo di rivolgersi, indifferentemente, all'associazione oppure direttamente a chi ha agito per essa, senza l'onere di agire preventivamente sul patrimonio sociale.

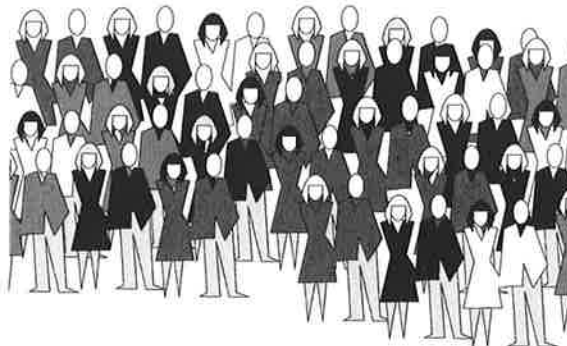
Nonostante l'art. 38 fondi la propria *ratio* nella tutela dei crediti di terzi nascenti da contratti stipu-

ROBERTO REA¹

Ordine di Vicenza

lati con l'associazione non riconosciuta, un'interpretazione estensiva della regola civilistica ha condotto all'applicazione della responsabilità *de qua* anche alle obbligazioni aventi natura tributaria.

Insegna, infatti, la Suprema Corte come <<... Nonostante una qualche ambiguità della formula legislativa spiegabile con la sua matrice



pretamente negoziale, il criterio non osta certamente a che, per i debiti d'imposta, che sorgono, non su base negoziale, ma ex lege al verificarsi del relativo presupposto, sia chiamato a rispondere solidalmente - con conseguente sua responsabilità non solo per le sanzioni pecuniarie, ma anche per il tributo omesso - il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo di considerato...>>².

Pertanto, per quanto l'Amministrazione Finanziaria non possa qualificarsi come "controparte", la responsabilità personale e solidale delle persone che risultano aver agito in nome e per conto dell'associazione rilevarebbe anche a fini dell'obbligazione tributaria.

Il criterio dell'effettività

La regola di diritto valorizzata dall'Agenzia delle Entrate per legittimare la sussistenza di un'obbligazione solidale, tuttavia, si presta, sovente, a forzature da parte degli Uffici, generalmente soliti ad affermare una responsabilità automatica nei confronti del rappresentante legale dell'ente non commerciale.

In verità, l'attrazione al regime della responsabilità personale e solidale che qui occupa non può collegarsi alla mera titolarità della rappresentanza legale, dovendosi fondare, molto più correttamente, su un'attività negoziale effettivamente svolta e dalla quale far derivare le obbligazioni insorte tra l'ente ed i terzi.

Non solo, infatti, la norma fa chiaramente riferimento a colui il quale esterna la volontà dell'associazione, indipendentemente dalla carica ricoperta, ma deve assumersi, altresì, come acquisito

il principio di matrice giurisprudenziale in forza del quale la forma di responsabilità qui trattata trascende dalla posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, dovendosi, piuttosto, ricollegare ad una concreta ingerenza nell'attività dell'ente.

Ciò che rileva, pertanto, non è la titolarità delle cariche istituzionali bensì l'attività negoziale concretamente esercitata per conto dell'associazione non riconosciuta, attività che si risolve nella creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi.

La responsabilità solidale di cui all'art. 38 c.c., in definitiva, deve affermarsi secondo un canone di effettività, criterio che risponde ad una precisa e puntuale attività di accertamento.

Ai fini dell'obbligazione tributaria, quindi, risulta imprescindibile un'accurata indagine mirata all'individuazione dell'effettivo centro decisionale delle scelte gestionali operate, del soggetto, cioè, che risulta aver <<... diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato...>>³.

L'onere probatorio

per l'Amministrazione Finanziaria

Posto ciò, non potendosi ritenere sufficiente il solo richiamo alla carica rivestita all'interno dell'ente, l'Ufficio - soggetto cui, in linea di principio ed in ottica

sostanziale, incombe, nel processo tributario, l'onere della prova - dovrà farsi carico di un articolato onere probatorio al fine di invocare la responsabilità personale e solidale ex art. 38 c.c.

Occorrerà, quindi, che il Fisco accerti che il soggetto ritenuto solidalmente responsabile sia stato effettivamente abilitato a spendere il nome dell'associazione (secondo lo schema dell'immedesimazione organica ovvero della rappresentanza) e che abbia, in concreto, esercitato attività negoziali.

Si tratterà di un onere probatorio rigoroso e netto, non superabile ricorrendo a elementi indiziari o ragionamenti presuntivi.

Qualora, dunque, rimanesse indimostrato il fatto costitutivo della solidarietà impositiva, la pretesa avanzata nei confronti dell'asserito obbligato responsabile dovrebbe intendersi illegittima.

Ne consegue, quindi, che la persona fisica destinataria di un avviso di accertamento in qualità di "coobbligato" di un'associazione non riconosciuta avrà titolo per liberarsene andando a dimostrare di non aver minimamente interferito negli atti di gestione, essendosi limitato al mero compimento di operazioni prettamente "esecutive" su indicazioni altrui.

Semmai, pertanto, l'Ufficio non dovesse provare il rapporto di "causa - effetto" sussistente tra l'operato del soggetto agente e l'obbligazione stessa in capo all'associazione non riconosciuta, l'invocata responsabilità, ex art. 38 c.c., dovrebbe intendersi insussistente, con conseguente illegittimità della pretesa avanzata nei confronti dell'asserito coobbligato.

roberto.rea@arearea.eu

¹ Intervento realizzato per la Commissione Formazione UGDCEC Vicenza in vista di un prossimo convegno che verrà realizzato a Vicenza.

² Art. 38. "Obbligazioni" cc (<<Per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione>>).

³ Corte di Cassazione, sentenza del 12 marzo 2007, n. 5.746;

⁴ Corte di Cassazione, sentenza del 6 settembre 2013, n. 20.485.

LA PASSIONE E L'ORGOGGIO

di GERMANO ROSSI

Circa tre anni orsono, in un sabato di fine estate, una collega mi scrisse una lettera, destinata alla "Bocha de Leon", la nostra storica rubrica di domande, riflessioni e dialoghi.

"Caro Direttore, mi spieghi che mestiere è il nostro? Anni di studi, di formazione, di sacrifici, per prepararsi a rispondere con competenza alle istanze dei nostri clienti, per poterli accompagnare nel loro cammino, condividendo la loro crescita ed il loro entusiasmo, e poi - d'un tratto - tutto finisce... Ci sarebbe bisogno di speranza, di avvenire! Ma cosa può dire o fare un Dottore Commercialista? Me lo dici tu?"

La lettera, sensibilmente più lunga ed articolata nella versione integrale, non l'ho mai pubblicata.

L'ho letta e riletta, l'ho osservata, quasi aspettando che le parole che conteneva cambiassero davanti ai miei occhi, che fosse lei stessa a suggerirmi la risposta che non riuscivo a trovare.

La vita corre veloce, si sa, e così - nell'attesa - è volato anche il mio tempo alla direzione del nostro giornale, che si conclude con questo numero.

Un periodo intenso, che si aggiunge ad oltre due lustri di esperienza da redattore, durante il quale ho avuto non solo il privilegio di conoscere e frequentare colleghi di grande spessore umano e

professionale, ma anche il grande onore di accompagnare il *Commercialista Veneto* al traguardo dei suoi primi 50 anni di pubblicazione: un momento particolarmente significativo, che ci ha portati a ripercorrere la storia recente della nostra Professione, ed a riflettere sulle sue prospettive future.

Devo dire che le cose che mi hanno colpito di più

in questo cammino sono stati senz'altro l'entusiasmo e la passione che caratterizzano i professionisti del nostro Territorio.

Soprattutto la passione.

Per il proprio lavoro, prima di tutto: una passione permeata di curiosità, di desiderio di comprendere e risolvere i problemi, di voglia di esser parte attiva dei progetti più o meno ambiziosi di chi si affida a loro.

Ma anche passione per lo studio, per l'approfondimento, per la ricerca delle interpretazioni più corrette delle norme spesso astruse con cui quotidianamente ci dobbiamo confrontare.

E passione per lo stare insieme, per un certo modo "sociale" di vivere la professione, che accomuna i giovani ed i diversamente giovani.

Quanta fiducia nel futuro, quante idee, quante iniziative...

E quanto coraggio: qualche giorno fa, in occasione della Prima Giornata della stagione formativa della nostra ADCEC delle Tre Venezie, mentre ascoltavo relazioni che profetizzavano un destino non esattamente roseo per la nostra Professione, dicendo che stavolta "non andrà come le altre volte", ho avuto un momento di perplessità; poi ho osservato la platea: centinaia di colleghi attenti ad ogni parola, che poco dopo già stava progettando i propri personali correttivi per affrontare un futuro che "no! non è già scritto!".

I dubbi se ne sono andati rapidamente. Sono certissimo che il futuro che ci attende continuerà a vedere i Dottori Commercialisti in prima fila nel settore dei servizi professionali, pur in un contesto che, rispetto al passato, richiederà più elevati standard di qualità tecnica e di specializzazione, che ci imporranno strade non facili, fatte di aggregazioni, di Alta Formazione e di sviluppo anche tecnologico delle nostre strutture. Strade che però ci porteranno in un territorio privilegiato, ove potremo ritrovare i tratti distintivi ed i riconoscimenti che in passato hanno caratterizzato la nostra Professione.

Una Professione che il nostro giornale continuerà a raccontare, senza fretta, con la sua fisicità ed il suo formato insolito, lasciandosi accarezzare dai suoi attenti lettori, che ritroveranno sempre in lui un amico fedele e discreto, nel quale potranno riconoscersi ed identificarsi.

Che mestiere è il nostro?
Ora posso risponderti, cara collega. E' un mestiere fantastico, che ci consente di vivere una profonda e strettissima relazione con il nostro Territorio e la sua Gente, di contribuire al suo futuro ed al suo benessere, di esser parte - magari silente e nascosta - della vita di un intero Sistema Sociale.

Un mestiere unico ed insostituibile, del quale tutti noi possiamo e dobbiamo essere Orgogliosi. Non dimentichiamolo mai.



In questo numero

G. Tomasin - Consigli di disciplina: bilancio di una nuova esperienza	2
A. Bullo, E. De Campo - L'opposizione agli avvisi di addebito INPS a seguito di avvisi di accertamento tributario	4
F. Ballarin - Riforma della Revisione (D. Lgs. 135)	7
G. Rebecca - La cessione di fabbricati da abbattere	9
A. Saccardo - Il collezionista on-line non paga imposte	11
A. Righini - Nota intorno alla Legge 112/2016	12
K. Candotti - Art Bonus: i benefici fiscali del mecenatismo culturale	13
B. Pezzin - Dei diritti ...e delle pene	14
T. Vidale - Valore normale dei servizi <i>intercompany</i> : quando l'OCSE non basta	15
M. Mestroni - Patent Box: problemi valutativi e possibili soluzioni	17
R. Rea - Associazioni non riconosciute: la responsabilità personale e solidale per le violazioni tributarie	19
G. Rebecca, S. Santacatterina - La deducibilità delle sanzioni amministrative	20
A. Righini - Quando il notaio va in confusione	22
V. Tison - L'evoluzione dei metodi nel <i>transfer pricing</i>	23
P. Talice - L'attività di gestione di beni quale oggetto sociale	28
La rubrica di Banquo - Il principe Potemkin e le banche venete	30
A. Fortarezza - Antiriciclaggio: ripartiamo con maggior concretezza	31
K. Candotti - I pontili galleggianti di Christo	33
G. Rossi - Grazie e... Buon Vento	33
Borse di Studio 2016	34
La Bocha del Leon	35
P. Lenarda - Titolo provvisorio	36

L'inserto / L'EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA SUL
CONCORDATO PREVENTIVO (L. Battiston)