



Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Cristiano Corghi e Andrea Guerra

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bongi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corghi,
L. Dall'Oca, C. De Stefanis,
S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli,
A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini,
P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi,
A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli,
L. Sorgato, M. Taurino,
E. Valcarenghi, L. Vannoni,
F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
Cristiano Corghi, Andrea Guerra,
Alessandro Marino, Antonino Marino,
Sheila Ripoli, Paolo Tetto

Stampa
Il periodico è disponibile ONLINE
sul sito: WWW.RATIO.IT

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Chiuso per la stampa il 9.10.2026

RATIO

Come difendersi dal Fisco

Il periodico per affrontare i rapporti con l'Amministrazione Finanziaria

Sommario 10/2026

Editoriale	- Presunzione di distribuzione di utili e un nodo "solo parzialmente" risolto	3
Giurisprudenza	- Rassegna giurisprudenziale	4
La sentenza del mese		5

Imposte e tasse

Intelligenza artificiale	- Intelligenza artificiale nello studio professionale	6
---------------------------------	---	----------

Accertamento

Accertamento presuntivo	- La nuova disciplina della presunzione di utili extra-contabili	12
Contraddittorio	- Accesso al fascicolo tributario e criticità della giurisdizione	16

Riscossione

Associazione sportiva	- ASD: responsabilità diretta del consiglio direttivo per le obbligazioni tributarie	20
------------------------------	--	-----------

Contenzioso

Contraddittorio	- Schema d'atto per attivare il contraddittorio preventivo	24
------------------------	--	-----------

Penale tributario

PVC	- Processo verbale di contestazione (PVC): adesione e rilevanza penale	30
Casellario	- Casellario giudiziale online verso la certificazione multipla	36

Approfondimenti

Casi, quesiti e soluzioni	38
L'Agenzia delle Entrate risponde	40

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge.

**Indirizzo del sito Web: WWW.RATIO.IT
Posta elettronica: servizioclienti@gruppocastelli.com**

La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.

Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.

I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.

Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.

Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.

*****Riproduzione vietata*****

Informativa privacy

Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 13 del Regolamento U.E. 679/2016 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - privacy@gruppocastelli.com.

I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo www.ratio.it/privacy-policy.

ASD: RESPONSABILITÀ DIRETTA DEL CONSIGLIO DIRETTIVO PER LE OBBLIGAZIONI TRIBUTARIE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Art. 36 ss. c.c.

Il tema della responsabilità dei componenti del consiglio direttivo di una associazione sportiva dilettantistica per i debiti tributari dell'ente impone di distinguere con rigore tra titolarità formale della carica e attività concretamente esercitata. Il punto di partenza resta l'art. 38 c.c., che collega la responsabilità personale e solidale non alla semplice appartenenza all'organo amministrativo, ma all'aver agito in nome e per conto dell'associazione. In materia tributaria, tuttavia, questa regola va letta alla luce della particolare natura dell'obbligazione fiscale, che non nasce da un rapporto negoziale, ma direttamente dalla legge. Da qui deriva la necessità di distinguere la posizione del legale rappresentante da quella del semplice componente del consiglio direttivo. Il primo assume una responsabilità più intensa, perché su di lui gravano direttamente gli obblighi dichiarativi, di controllo e di adempimento verso l'Amministrazione finanziaria. La sua posizione rileva quindi non solo per l'attività gestoria svolta in concreto, ma anche per il corretto assolvimento dei doveri fiscali connessi alla carica. Diversa è la posizione del consigliere che non sia anche legale rappresentante né sottoscrittore della dichiarazione. Per tale soggetto la responsabilità non può essere affermata in via automatica, né può essere desunta dalla sola partecipazione al consiglio direttivo. Occorre invece dimostrare che egli abbia concretamente esercitato una proiezione esterna della funzione, cioè abbia posto in essere attività negoziali o gestorie idonee a impegnare l'associazione verso i terzi. Il criterio decisivo diventa dunque quello dell'effettiva spendita del nome dell'ente all'esterno. Non bastano, di per sé, la mera presenza nell'organo collegiale, la partecipazione alle riunioni, l'approvazione dei rendiconti o il generico coinvolgimento nella vita associativa. Ciò che conta è l'esercizio concreto di poteri che abbiano inciso sulla formazione o sulla gestione dei rapporti obbligatori dell'associazione. Sul piano processuale, ne consegue che l'onere della prova grava sull'Amministrazione Finanziaria, la quale deve allegare e dimostrare gli elementi specifici da cui emerge il ruolo effettivamente svolto dal singolo consigliere. L'orientamento più recente della giurisprudenza rafforza quindi un approccio non formalistico, fondato sulla verifica in concreto delle funzioni esercitate. Le ricadute operative sono rilevanti: per le ASD diventa essenziale definire con chiarezza deleghe, poteri di firma, ruoli interni e verbalizzazioni, così da evitare sovrapposizioni gestorie e da rendere tracciabile chi abbia realmente operato verso l'esterno. Sul versante del contenzioso, questo indirizzo limita le contestazioni fondate sulla sola carica e impone un accertamento più rigoroso della responsabilità personale dei consiglieri.

SCHEMA DI SINTESI

NORME DI RIFERIMENTO	⇒	• Art. 38 c.c. • Artt. 36 e 37 D.P.R. 29.09.1973, n. 600. • Art. 35 D.P.R. 26.10.1972, n. 633. • Art. 2 D.Lgs. 18.12.1997, n. 472.
FOCUS PRINCIPALE	⇒	In materia tributaria non può sostenersi una responsabilità indistinta di tutti i membri del consiglio direttivo: occorre distinguere tra chi ha la rappresentanza fiscale dell'ente e chi riveste soltanto una carica collegiale.
LEGALE RAPPRESENTANTE	⇒	• La giurisprudenza valorizza il fatto che l'obbligazione tributaria sorge <i>ex lege</i>. • Su tale soggetto gravano gli obblighi dichiarativi, di controllo, rettifica e pagamento. • La sua posizione resta quindi strutturalmente più esposta alla responsabilità solidale.
CONSIGLIERE SEMPLICE	⇒	• Per il consigliere privo di autonoma rappresentanza non è sufficiente la mera appartenenza al consiglio direttivo. • La responsabilità personale richiede la prova che egli abbia concretamente agito all'esterno in nome e per conto dell'associazione, attraverso attività idonee a impegnarla verso i terzi.
ELEMENTI INDIZIARI LA RESPONSABILITÀ	⇒	Possono assumere rilievo, in concreto, la sottoscrizione di contratti, dichiarazioni fiscali, documenti contabili, operazioni bancarie decisive, rapporti con fornitori o sponsor, nonché ogni altra attività negoziale o gestoria esterna riferibile al singolo consigliere.

APPROFONDIMENTI

ASPETTI
GENERALI

- Il tema della responsabilità personale dei componenti del consiglio direttivo di un'associazione sportiva dilettantistica non riconosciuta per i debiti tributari dell'ente continua a occupare uno spazio rilevante nel contenzioso fiscale.
- La prassi accertativa mostra, non di rado, una tendenza ad estendere la pretesa erariale a tutti i membri dell'organo direttivo, assumendo la carica formalmente rivestita quale elemento sufficiente a fondare la responsabilità solidale ex art. 38 c.c.
- La disciplina delle associazioni non riconosciute muove per l'appunto dagli art. 36 ss. c.c. e trova, quanto al regime delle obbligazioni, il proprio snodo nell'art. 38 c.c., a mente del quale per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune e "rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione".
- La disposizione assolve a una funzione di garanzia, volta a compensare l'assenza di un sistema di pubblicità legale del patrimonio dell'ente.
- Proprio per questa ragione, la responsabilità personale non si collega alla mera investitura formale, ma all'attività effettivamente svolta dal soggetto nell'interesse e per conto dell'associazione.
- La giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare che tale criterio, elaborato con riferimento alle obbligazioni di fonte negoziale, opera anche in materia tributaria; tuttavia, per i debiti d'imposta, che sorgono *ex lege*, la relativa applicazione deve coordinarsi con l'autonomia del rapporto tributario e con gli specifici obblighi gravanti sul rappresentante fiscale dell'ente.

LEGALE
RAPPRESENTANTE

- All'interno di tale quadro, la posizione del legale rappresentante si connota in termini peculiari.
- In ambito tributario, infatti, egli è il soggetto su cui gravano gli obblighi di dichiarazione, rettifica ed eventuale pagamento dell'imposta; da ciò discende una responsabilità che non richiede, per essere affermata, la prova di una ulteriore e specifica attività negoziale in senso civilistico.
- La Suprema Corte di Cassazione con sentenza n. 38263/2021 ha affermato che, nella misura in cui la rappresentanza fiscale dell'ente spetta al legale rappresentante, è costui che assume in via principale la qualità di soggetto obbligato verso il fisco e che non può andare esente da responsabilità solidale limitandosi ad allegare la mancata ingerenza nella gestione concreta dell'associazione.
- Il medesimo approdo è stato ribadito anche con la successiva. 9884/2023, secondo cui, per l'insorgenza dell'obbligazione del legale rappresentante, è sufficiente il solo fatto di rivestire tale carica, fermo restando che il richiamo all'effettività dell'ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità alle obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura.
- Nello stesso solco si colloca l'ordinanza n. 26544/2025, la quale afferma espressamente che non sussistono dubbi sulla responsabilità di coloro che, oltre a essere componenti del consiglio direttivo, abbiano rivestito nel periodo rilevante anche la carica di legale rappresentante e risultino sottoscrittori della dichiarazione fiscale.
- Ne consegue che, per il presidente-legale rappresentante, la linea difensiva non può utilmente fondarsi sulla mera estraneità alle scelte gestionali interne, ma deve misurarsi con il corretto adempimento degli obblighi tributari gravanti sul ruolo.
- È in questa prospettiva che la giurisprudenza riconosce al rappresentante la possibilità di superare la presunzione di responsabilità solo mediante una prova contraria rigorosa circa la propria effettiva estraneità alla partecipazione e alla gestione dell'ente nel periodo considerato ovvero circa l'adempimento degli obblighi fiscali di legge.

**CONSIGLIERE
SEMPLICE**

- Ben diversa è la posizione del componente del consiglio direttivo che non sia anche legale rappresentante né sottoscrittore della dichiarazione.
- È proprio su tale figura che interviene, con portata particolarmente significativa, Cass. n. 26544/2025.
- La Corte muove dal rilievo per cui il consiglio direttivo costituisce l'organo deliberante dell'associazione ed è, in astratto, investito di poteri suscettibili di proiezione esterna.
- Tuttavia, ciò non consente di inferire automaticamente la responsabilità personale di ciascun consigliere.
- L'estensione soggettiva della responsabilità per le obbligazioni tributarie dell'ente, afferma la Cassazione, investe il singolo componente del consiglio direttivo soltanto quando la proiezione esterna sia stata concretamente esercitata attraverso un'attività negoziale idonea a impegnare l'associazione verso terzi.
- Secondo la Cassazione infatti, la responsabilità personale e solidale ex art. 38, c. 2 c.c. del "semplice" componente del consiglio direttivo per le obbligazioni tributarie dell'associazione sportiva dilettantistica, che non sia anche legale rappresentante e sottoscrittore della dichiarazione, non è automatica e richiede la dimostrazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria di una sua attività negoziale concretamente svolta nei confronti di terzi per conto dell'ente, creando rapporti obbligatori fra questa e i terzi.

**ONERE
DELLA PROVA
E LIMITI
DELL'IMPUTAZIONE
SOGGETTIVA**

- Quando l'Amministrazione Finanziaria intenda imputare a un consigliere non rappresentante i debiti tributari dell'associazione, non è sufficiente allegare la composizione dell'organo direttivo o la carica rivestita.
- Occorre, invece, dimostrare la concreta attività svolta dal soggetto in nome e per conto dell'ente, nonché il collegamento tra tale attività e la creazione di rapporti obbligatori verso terzi.
- L'ormai consolidata giurisprudenza sul punto, aveva già escluso la legittimità di una responsabilità estesa ai componenti del consiglio direttivo per il solo fatto dell'esistenza di obbligazioni tributarie *ex lege*.
- Più nello specifico, la responsabilità personale trascende la posizione astrattamente assunta nella compagine sociale e si ricollega a una concreta ingerenza nell'attività dell'ente.
- Non è la carica in sé a costituire il presupposto della responsabilità solidale, bensì il compimento di atti di gestione in favore e per conto dell'associazione.
- Ed ancora, la responsabilità di meri consiglieri in assenza di prova di un loro ruolo attivo quali effettivi gestori della vita associativa.
- In termini speculari, sul soggetto chiamato a rispondere grava l'onere di fornire la prova della propria estraneità alla gestione, ma soltanto una volta che l'Amministrazione abbia assolto al proprio onere di allegazione e prova circa la concreta attività esterna svolta dal consigliere.

**CONCETTO
DI "PROIEZIONE
ESTERNA"**

- La definizione "proiezione esterna" consente di distinguere gli atti meramente interni alla vita associativa dagli atti idonei a impegnare l'ente verso terzi.
- Possono assumere rilievo, in questa prospettiva:
 - .. la sottoscrizione di contratti, convenzioni o accordi con terzi;
 - .. l'utilizzo di deleghe o procure per la gestione di rapporti esterni;
 - .. la materiale conduzione di rapporti con fornitori, sponsor, collaboratori o dipendenti;
 - .. la gestione operativa dei conti correnti dell'associazione, ove espressiva di un potere esterno e non di una mera attività esecutiva;
 - .. la sottoscrizione di atti o documenti fiscalmente rilevanti, diversi dalla dichiarazione, se indicativi di una stabile funzione di rappresentanza.
- Per converso, non appaiono di per sé sufficienti:
 - .. la mera partecipazione alle riunioni del consiglio direttivo;
 - .. la generica conoscenza della situazione economico-finanziaria dell'ente;
 - .. l'approvazione del rendiconto, se non accompagnata da ulteriori elementi idonei a dimostrare un'effettiva attività rappresentativa verso l'esterno.
- Sul punto, il principio espresso dalla Cassazione nel 2025 restringe con maggiore nettezza l'ambito della responsabilità del semplice consigliere, subordinandola a una prova positiva dell'attività negoziale esterna.

LIMITE TEMPORALE DELLA RESPONSABILITÀ

- Ulteriore profilo consolidato riguarda il nesso tra responsabilità personale e periodo di investitura.
- Anche in materia tributaria, il richiamo all'effettività dell'ingerenza vale a circoscrivere la responsabilità alle sole obbligazioni sorte durante il periodo in cui il soggetto ha effettivamente rivestito la carica o svolto la funzione rilevante.
- Per il legale rappresentante, ciò comporta che la responsabilità solidale si riferisca ai periodi d'imposta o agli adempimenti che ricadono nella propria investitura; per il consigliere non rappresentante, delimita il perimetro fattuale entro il quale l'Amministrazione deve provare l'attività negoziale esterna.
- La giurisprudenza ha inoltre chiarito che, in caso di avvicendamento nella carica rappresentativa, il subentrante non può invocare la mera estraneità alla gestione pregressa per sottrarsi agli obblighi dichiarativi e di rettifica che su di lui incombono una volta assunto l'ufficio.

EFFETTI SUL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

- Le implicazioni operative dell'orientamento consolidato sono di immediata evidenza.
- In primo luogo, l'Amministrazione Finanziaria non può limitarsi a notificare gli atti impositivi a tutti i componenti del consiglio direttivo sulla base di una presunzione generalizzata di corresponsabilità.
- Una simile tecnica accertativa risulta incompatibile con il principio secondo cui l'imputazione personale del debito tributario, in capo al consigliere non rappresentante, esige uno specifico accertamento probatorio.
- In secondo luogo, il giudice tributario è chiamato a verificare con precisione il titolo soggettivo della responsabilità, evitando di sovrapporre la posizione del legale rappresentante a quella degli altri componenti dell'organo direttivo.
- In terzo luogo, sul piano organizzativo interno delle ASD, l'arresto del 2025 induce a valorizzare:
 - .. una chiara distribuzione delle deleghe;
 - .. la tracciabilità dei poteri di firma;
 - .. la verbalizzazione accurata delle decisioni collegiali;
 - .. la distinzione tra funzioni interne di indirizzo e attività esterne di rappresentanza.
- Si tratta di accorgimenti che non incidono soltanto sul buon governo dell'ente, ma assumono rilievo decisivo anche sotto il profilo probatorio, in vista di eventuali contestazioni fiscali.

CONCLUSIONI

- L'ordinanza Cass. n. 26544/2025 segna un passaggio importante nel progressivo affinamento del regime di responsabilità tributaria nelle associazioni sportive dilettantistiche non riconosciute.
- Dal quadro giurisprudenziale emergono, in sintesi, alcuni punti fermi:
 - .. il legale rappresentante risponde dei debiti tributari dell'associazione in ragione della titolarità degli obblighi fiscali che sul medesimo incombono. La responsabilità non richiede la prova di una ulteriore attività negoziale, ferma la possibilità di prova contraria nei limiti riconosciuti dalla giurisprudenza;
 - .. il semplice componente del consiglio direttivo, se non anche legale rappresentante e sottoscrittore della dichiarazione, non risponde automaticamente per il solo fatto della carica, essendo necessaria la prova di una concreta attività negoziale esterna svolta in nome e per conto dell'ente;
 - .. l'onere della prova grava sull'Amministrazione Finanziaria, che deve allegare e dimostrare il fatto costitutivo della responsabilità personale del consigliere non rappresentante;
 - .. la responsabilità resta circoscritta al periodo di investitura, così da impedire indebite estensioni a debiti sorti al di fuori dell'arco temporale di effettivo esercizio della funzione.
- Il dato realmente decisivo, pertanto, non è la formale appartenenza al consiglio direttivo, ma il ruolo concretamente esercitato nella gestione esterna e fiscale dell'associazione.