

Civile Ord. Sez. 5 Num. 22454 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: LUCIOTTI LUCIO
Data pubblicazione: 30/06/2026

Oggetto: TRIBUTI

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 596–2017 R.G. proposto da:
PAOLIERI Paolo, in proprio e nella qualità di ex legale rappresentante della cessata BODYLAB Associazione Sportiva dilettantistica e culturale, rappresentato e difeso, per procura in calce al ricorso dagli avv.ti Gabriele De Paola (pec: gabriele.depaola@firenze.pecavvocati.it) con domicilio eletto presso lo studio legale dell'avv. Angela De Pasquale, sito in Roma alla via della Consulta, n. 12/C, nonché, per procura in calce all'atto di costituzione di nuovo difensore, dall'Avv. Renzo Filoia (pec: renzo.filoia@firenze.pecavvocati.it) e con domicilio digitale anche presso l'avv. Marco Mini, difensore non abilitato al patrocinio avanti le magistrature superiori (pec. avvmarcomini@pec.it);

- *ricorrente* -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (pec: ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it);

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 979/16/2016 della Commissione Tributaria Regionale della TOSCANA, depositata il 24/05/2016;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 16/12/2025 dal Cons. Lucio Luciotti.

FATTI DI CAUSA

1. In controversia avente ad oggetto due avvisi di accertamento emessi ai fini IVA, IRES ed IRAP per gli anni d'imposta 2006 e 2007 nei confronti della cessata BODYLAB Associazione Sportiva dilettantistica e culturale, notificati all'ex legale rappresentante Paolo Paolieri, la CTR (ora Corte di giustizia tributaria di secondo grado) della Toscana, sulla scorta delle risultanze di una verifica fiscale condotta dalla G.d.F. e compendiata in un p.v.c. da cui era emerso che la predetta Associazione aveva svolto di fatto negli anni d'imposta 2005, 2006 e 2007 attività commerciale (di gestione di palestre), con la sentenza in epigrafe indicata, in relazione alle questioni che ancora in questa fase rilevano, statuiva che:

- ai sensi dell'art. 38 c.c., per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione rispondono, personalmente e solidalmente con l'associazione, le persone che hanno agito in nome e per conto della stessa, nella specie il Paolieri che, oltre ad essere legale rappresentante della predetta associazione: - aveva sottoscritto il contratto di sublocazione dell'immobile in cui l'associazione svolgeva l'attività; - aveva esibito, in sede di verifica, la documentazione relative alle fatture per acquisti anni 2005-2006-2007 ed ulteriore documentazione relativa all'associazione; - in data 15/10/2007 aveva dichiarato ai verbalizzanti che il rendiconto finanziario non era mai stato fatto, che non esistevano verbali d'assemblea, che non esisteva alcun

libro di cassa e che l'associazione non aveva mai presentato la dichiarazione dei redditi;

- il Paolieri non aveva provato che ad agire per l'associazione fosse stato tale Angelo Cerella, indicato quale amministratore di fatto della stessa;

- dalle ricevute si evinceva che l'associazione non aveva applicato l'IVA sui prezzi praticati e quindi non poteva avanzare un diritto di rivalsa mentre non poteva essere riconosciuta la detrazione dell'IVA sulle fatture d'acquisto per espressa previsione di cui all'art. 55 DPR 633/72, non avendo provveduto alla sua liquidazione in dichiarazione.

2. Avverso tale statuizione il ricorrente, in proprio e quale ex legale rappresentante dell'Associazione, propone ricorso per cassazione affidato a cinque motivi, cui replica l'intimata con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2495 cod. civ. e 145, secondo comma, cod. proc. civ. per non avere la CTR rilevata la nullità assoluta ed insanabile dell'avviso di accertamento emesso e notificato, come nella specie, nei confronti di un'associazione estinta.

Sostiene il ricorrente che la notifica di un atto amministrativo ad un'associazione sciolta, come avvenuto nel caso di specie con gli avvisi di accertamento emessi e notificati nei confronti della cessata ASD, debba considerarsi irrimediabilmente nulla per la giuridica inesistenza del destinatario degli effetti dell'atto, che andava invece diretto nei confronti del soggetto che aveva agito personalmente in nome e per conto dell'ente associativo.

2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 38 cod. civ. e 12 disp. att. cod. civ. per avere la CTR erroneamente ritenuto sussistente la responsabilità del legale

rappresentante di un'associazione non riconosciuta per il solo fatto di rivestire tale qualifica indipendentemente dal soggetto che ponga in essere l'attività negoziale per conto della stessa, come aveva fatto nel caso di specie Angelo Cerella, «vero deus ex machina» dell'ASD.

3. Con il terzo motivo si deduce la violazione degli artt. 38 e 2697 cod. civ. sostenendo che era onere dell'Agenzia delle entrate, nella specie non assolto, di «provare il coinvolgimento diretto del contribuente nelle irregolarità fiscali accertate».

4. I motivi, stante la stretta connessione delle questioni che pongono, possono essere esaminati congiuntamente.

La sentenza d'appello dà espressamente atto che gli avvisi di accertamento impugnati sono stati emessi nei confronti dell'ASD, in persona del legale rappresentante «ed a quest'ultimo notificati», e precisa che «lo scioglimento di un'associazione non riconosciuta non ha gli stessi effetti dell'estinzione di una società di capitali o persone, in quanto, l'estraneità di tali enti al regime di pubblicità nel registro delle imprese, esclude la possibilità di dar corso agli adempimenti prescritti ai fini della salvaguardia delle ragioni dei terzi (Cass. 5746/2007)».

Il giudice d'appello calibra quindi la propria decisione sulla responsabilità del legale rappresentante, cui sia stato notificato un avviso di accertamento intestato a un'associazione non riconosciuta ed emesso successivamente all'estinzione di questa, così perimetrando la materia giustiziabile.

Non vi sarebbe d'altronde interesse a ricorrere in base alla prospettazione che sia stata la cessata associazione ad agire, per far valere la pretesa nullità degli avvisi di accertamento, proprio in applicazione del principio di diritto affermato da Cass. 20252/2015, citata in ricorso, secondo cui l'impugnazione da parte di un'associazione non riconosciuta già estinta al momento della notifica dell'avviso di accertamento è improponibile. Né vi sarebbe interesse adducendo che l'impugnazione sia stata proposta dal consegnatario dell'atto, posto che

la persona fisica alla quale sia stato notificato un atto impositivo, il quale non rechi nessuna pretesa tributaria (neppure in via solidale o sanzionatoria) nei suoi confronti, essendo intestato e diretto esclusivamente nei riguardi di una società, non è legittimata ad impugnarlo in proprio, neanche al fine di negare di possedere la qualità ed il potere rappresentativo in ragione dei quali gli è stata indirizzata la notifica dello stesso atto (Cass. n. 12864/2025).

Premesso che nella specie non si è in presenza di una società di persone iscritta nel registro delle imprese, atteso che l'ASD Bodylab è stata considerata dall'Agenzia delle Entrate alla stregua di una società commerciale ai soli fini fiscali, per avere svolto attività commerciale con conseguente perdita del beneficio delle agevolazioni previste dalla legge n. 398 del 1991, la statuizione d'appello non merita censura ponendosi in linea con il consolidato orientamento di questa Corte (cfr. Cass. n. 26284/2022 che richiama Cass. n. 29481/2021 e Cass. Sez. U. n. 4062/2010, *item* n. 4060 e 4061 del 2010) secondo cui, in assenza dell'iscrizione dell'associazione nel registro delle imprese, non può applicarsi l'art. 2495 cod. civ., in base al quale l'estinzione della società si realizza al momento della cancellazione della stessa dal registro delle imprese, sicché il richiamo a tale disposizione è del tutto inconferente.

Secondo il condivisibile orientamento espresso da questa Corte nelle sentenze gemelle n. 25451 e n. 25452 del 2021, l'associazione non riconosciuta (diversamente da quella riconosciuta) si estingue immediatamente, *ipso facto*, con il verificarsi di una delle cause di estinzione (identiche a quelle previste per l'associazione riconosciuta) e la liquidazione si attua secondo le modalità stabilite dallo statuto o dall'assemblea, senza che si applichi *ex lege* il particolare procedimento di liquidazione previsto per le associazioni riconosciute dagli art. 29, 30, 31 e 32 c.c. e 11 delle relative disposizioni di attuazione.

In tal caso, prevedendo, l'art. 38 c.c. che «*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», la pretesa può legittimamente essere fatta valere, in particolare, nei confronti dell'"ultimo" legale rappresentante della associazione stessa, destinatario di una obbligazione personale e solidale.

E al riguardo pare necessario richiamare il principio affermato da Cass. n. 4955/2026 secondo cui «La cartella esattoriale relativa a un atto di accertamento emesso nei confronti di un'associazione sportiva non riconosciuta è legittimamente notificata al suo legale rappresentante, anche in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo atto impositivo a detto coobbligato solidale, il cui diritto di difesa è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando, unitamente all'atto notificato, anche quelli presupposti, qualora la notificazione risulti irregolare o sia stata del tutto omessa»; laddove il precedente richiamato in ricorso (Cass. n. 9541/2016) concerne la diversa ipotesi di avviso concernente l'associazione, ma notificato non già al legale rappresentante di questa, bensì agli associati.

5. Con specifico riferimento alle argomentazioni svolte nel secondo e terzo motivo di ricorso, la sentenza impugnata ha confermato il profilo di responsabilità contestato al contribuente con l'avviso di accertamento impugnato avendo incontestatamente accertato che l'attività di gestione dell'ASD era svolta in concreto dal ricorrente, che aveva sottoscritto il contratto di sublocazione dell'immobile in cui l'associazione svolgeva l'attività e che aveva provveduto ad esibire la documentazione anche fiscale che deteneva («documentazione relativa alle fatture per acquisti anni 2005-2006-2007 ed ulteriore documentazione relativa all'associazione») e che aveva dichiarato ai verificatori di non aver redatto il rendiconto finanziario, i verbali di assemblea, istituito i libri contabili, presentato le dichiarazioni reddituali. Adempimenti tutti gravanti sul presidente dell'associazione, la cui mancanza non può

costituire elemento presuntivo di estraneità dello stesso dall'attività di gestione dell'associazione, come sostiene il ricorrente, essendovi lo stesso, per la qualità rivestita, comunque tenuto per legge (cfr. Cass. n. 4478/2018, n. 22861/2018).

Invero, il legale rappresentante dell'associazione, già solo per la qualifica rivestita, è responsabile del regolare adempimento degli oneri fiscali, e ciò alla stregua del principio giurisprudenziale secondo cui per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale, ma *ex lege*, al verificarsi del relativo presupposto, è chiamato a rispondere solidalmente con l'associazione, 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. 3093/2021; Cass. n. 36470/2022; Cass. n. 26317/2025).

E infatti, il principio secondo cui la responsabilità personale e solidale prevista dall'art. 38 cod. civ. in materia di associazioni non riconosciute non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto che abbia dato luogo alla creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi, e quindi ricade in capo a colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta, (detto principio) non opera in materia tributaria, in cui i debiti d'imposta sorgono non su base negoziale ma derivano *ex lege* dal verificarsi del relativo presupposto, sicché di essi è 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 gestione complessiva dell'associazione nel periodo di relativa investitura (cfr. Cass. n. 25650/2018, n. 4747/2020, n. 14280/2021, n. 22113/2021 e, da ultimo, Cass. n. 20086/2025).

Nel caso in esame, quindi, in presenza dei suddetti accertamenti di fatto, implicanti la responsabilità del ricorrente, infondatamente viene

attribuita alla sentenza d'appello, nel terzo motivo di ricorso, di aver operato una illegittima inversione dell'onere probatorio (cfr. Cass. n. 3093/2021 e n. 26317/2025), osservandosi al riguardo che la responsabilità quale legale rappresentante dell'ASD non sarebbe venuta meno ai fini fiscali neppure nell'ipotesi in cui avesse fornito la prova – invece esclusa dai giudici di appello – che ad aver agito in nome e per conto dell'associazione era stato un altro soggetto (nella specie, il Cerella), indicato quale amministratore di fatto dell'associazione («vero *deus ex machina* dei rapporti negoziali assunti dalla Bodylab»).

6. Dal complesso delle argomentazioni svolte discende il rigetto dei motivi esaminati.

7. Con il quarto motivo il ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 13 e 18 del d.P.R. n. 633 del 1972, censurando la sentenza impugnata che aveva escluso il diritto di rivalsa dell'IVA sui ricavi conseguiti.

8. Con il quinto motivo deduce la violazione degli artt. 19 e 55 del d.P.R. n. 633 del 1972 sostenendo che la CTR aveva erroneamente escluso, in violazione delle citate disposizioni, il diritto alla detrazione dell'IVA sulle fatture passive.

8.1. In sostanza, il ricorrente per un verso sostiene che l'iva a debito, accertata sull'intero importo dell'imponibile ricostruito, debba essere scorporata, in base al principio di neutralità, posto che nel caso in questione, in cui l'accertamento della maggiore imposta deriva dalla riqualificazione dell'attività di un'associazione sportiva, nessuna rivalsa sarebbe possibile ex art. 60 del d.P.R. n. 633/1972; per altro verso, quanto alle fatture d'acquisto, ha invocato il diritto di detrazione, nonostante l'inosservanza dell'obbligo dichiarativo.

9. I motivi, da esaminarsi congiuntamente, sono infondati e vanno rigettati, previa correzione della motivazione della sentenza impugnata.

Muovendo dalla questione posta nell'ultimo dei predetti motivi di ricorso con riferimento alla detrazione dell'IVA, l'orientamento

consolidato di questa Corte, ispirato da un analogo orientamento della giurisprudenza unionale (cfr. CGUE 11/12/2014, in causa C-590/13, *Idexx*; CGUE 28/07/2016, in causa C-332/15, *Astone*; CGUE 4/10/2024, in causa C-475/23, *Voestalpine Giesserei Linz GmbH*), è nel senso che, in forza del principio di neutralità fiscale dell'IVA, pur in presenza di violazioni degli obblighi formali di tenuta, registrazione e conservazione delle fatture, per cui permane la possibilità di irrogare le relative sanzioni non potendosi qualificare le stesse come meramente formali, sussiste comunque il diritto alla detrazione purché tutti gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, salvo che la parte abbia ommesso di effettuare gli obblighi formali in vista di un intento fraudolento e di evasione, ovvero la violazione sia finalizzata ad impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (Cass. n. 143/2022; in termini, più recentemente, Cass. n. 17536/2025).

Effettivamente viene in rilievo, come prospettato in ricorso, il principio di neutralità fiscale, declinato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea proprio con riguardo all'ordinamento italiano: in particolare, con specifico riferimento a una fattispecie di accertamento induttivo mediante l'impiego degli studi di settore, la predetta Corte unionale, con sentenza 21 novembre 2018, in causa C-648/16, *Fortunata Silvia Fontana contro Agenzia delle entrate*, ha affermato che, «poiché il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato (v. sentenza in causa C81/17, *Zabrus Siret*, punto 33 e giurisprudenza citata)» (p. 40), «laddove l'Amministrazione finanziaria intenda procedere ad una rettifica dell'IVA il cui importo risulti da un maggior volume d'affari complessivo accertato induttivamente, il soggetto passivo interessato deve disporre del diritto di detrarre l'IVA assolta a monte, secondo le modalità previste al riguardo nel titolo X della direttiva IVA» (p. 41).

9.1. È quindi vero che il mancato rispetto degli obblighi formali, secondo la giurisprudenza europea, non può incidere sulla detraibilità dell'imposta, fatta salva l'ipotesi in cui la loro violazione comporti l'impossibilità di fornire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (cfr. sentenza del 12/7/2012 della Corte di giustizia UE nella causa C-284/11 EMS - *Bulgaria Transport*; Cass. n. 4612/2016; Cass. n. 15143/2020).

Occorre però tener presente anche che il diritto di detrazione sorge nel momento stesso in cui diviene esigibile l'imposta da detrarre; in quel momento, però, non si verifica l'automatica estinzione del debito d'imposta, ma, semplicemente, sorge in testa al cessionario il diritto di estinguere il debito esercitando il diritto di detrazione (al riguardo, in particolare, Cass. n. 14767/15). Quest'ultimo è certamente un diritto potestativo, ma pur sempre occorre che esso sia esercitato. Di qui la conseguenza che la violazione degli obblighi formali di contabilità e di dichiarazione, pur non impedendo di per sé la nascita del diritto di detrazione, può incidere sul suo esercizio, allorquando entro il termine previsto dal legislatore nazionale il relativo titolare non ne faccia uso. E la CGUE ha reiteratamente stabilito che «un termine di decadenza di due anni, quale quello previsto all'articolo 19, primo comma, del decreto n. 633, in esame nel procedimento principale, non può, di per sé stesso, rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione, posto che l'articolo 167 e l'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA (contenuto nel capo IV del titolo X della direttiva iva) consentono agli Stati membri di esigere che il soggetto passivo eserciti il proprio diritto a detrazione nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto» (in termini, Corte giust. in causa C332/15, *Astone*, cit., punto 38). Questa Corte ha anche di recente chiarito (Cass. n. 9191/2025) che il credito iva non può restare sospeso ed essere compensato *ad libitum* del contribuente, ma tale esercizio del diritto

segue delle scansioni temporali e degli adempimenti ben precisi (in termini, da ultimo, Cass. n. 13208/2026).

In definitiva, il diritto alla detrazione va esercitato entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello nel quale è sorto ai sensi dell'art. 19, comma 1, secondo periodo del d.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 8, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998 (Cass. n. 19938/2017, n. 6241/2025; v. anche Cass., Sez. U, n. 17757/2016); termine che nella specie non è stato rispettato come emerge dalla stessa prospettazione di parte ricorrente.

10. Quanto poi, alla questione concernente lo scorporo dell'iva, di recente questa Corte con la recente pronuncia n. 31406/2025, in fattispecie di attività d'impresa svolta in totale evasione d'imposta con conseguente ricostruzione induttiva della materia imponibile da parte dell'amministrazione finanziaria, esclusa la sussistenza di una condotta fraudolenta tenuta dal contribuente, ha affermato il principio secondo cui, «nel caso di un contribuente che realizzi operazioni iva completamente occultate all'Amministrazione Finanziaria, (c.d. "evasore totale") secondo la direttiva 2006/112 UE - in particolare gli artt. 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'IVA, la ricostruzione, mediante accertamento cd. induttivo puro, della maggiore materia imponibile deve essere intesa comprensiva dell'IVA, con la conseguenza che, ferma restando la possibilità di adottare sanzioni dirette a contrastare la frode fiscale, il soggetto passivo interessato deve disporre del diritto di detrarre l'IVA a monte, da esercitare entro il termine di decadenza prescritto».

10.1. Con la pronuncia in questione si è fatta applicazione dei principi fissati dalla Corte giustizia dell'Unione europea nella sentenza del 1° luglio 2021, in causa C-521/2019, *CB*, la quale ha ulteriormente ribadito (riprendendo i principi già fissati con la sentenza 7 novembre 2013, nelle cause riunite C-249/12 e 250/12, *Corina -Hrisi Tulicà*, punti 37 e 43) che «La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre

2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione».

10.1.1. Il principio non entra in contraddizione con quello, apparentemente di segno diverso, stabilito da Cass. n. 6393/2021 (successivamente ripreso da Cass. n. 16471/2025), secondo cui il prezzo pattuito deve ritenersi già comprensivo dell'Iva solo «nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dall'acquirente l'Iva riscossa dall'amministrazione tributaria», facoltà che, invece, nel nostro ordinamento è riconosciuta dall'art. 60, ultimo comma, d.P.R. n. 633 del 1972 che prevede: «Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria

operazione» (sulla disapplicazione del testo previgente in relazione alle annualità pregresse, v. Cass. n. 5484/2025).

11. Quel che conta, per distinguere le ipotesi, è verificare la possibilità o meno di operare tale rivalsa.

A tal riguardo occorre muovere dai principi enunciati dalla Corte di giustizia UE nella sentenza del 14 maggio 2020, in causa C-446/18, *Agrobet CZ s.r.o.* in cui, con riferimento alla detrazione IVA, ha affermato che

- ai sensi dell'articolo 179, paragrafo 1, della direttiva IVA, il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'importo dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto nello stesso periodo; l'articolo 183, paragrafo 1, di tale direttiva precisa che, qualora l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta per un periodo d'imposta, sussiste un'eccedenza che può essere riportata al periodo successivo oppure rimborsata (p. 29);

- dal combinato disposto degli articoli 179, paragrafo 1, e 183, paragrafo 1, della direttiva IVA si evince che un'eccedenza di IVA risulta da un'operazione aritmetica effettuata globalmente dal soggetto passivo per l'intero periodo d'imposta, cosicché una siffatta eccedenza di IVA può apparire, nella dichiarazione IVA, solo sotto forma di un risultato unico (p. 30);

- tale carattere globale del calcolo dell'eccedenza di IVA non implica tuttavia che si debba ritenere che essa costituisca un'unità inscindibile, ossia impossibile da dividere in una parte controversa e una parte incontestata relative, rispettivamente, ad operazioni precise oggetto o meno di un procedimento di verifica fiscale (p. 31) con la precisazione che, comunque, la formulazione dell'articolo 183, paragrafo 1, di detta direttiva non osta, di per sé, a un riporto o a un rimborso parziali o frazionati dell'eccedenza di IVA (p. 32);

- dall'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, e dall'articolo 168, lettera a), di tale direttiva risulta che il soggetto passivo è debitore dell'IVA o può chiederne la detrazione per ogni operazione che effettua;
- il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte si intende quindi in relazione a un'operazione precisa (p. 34).

In buona sostanza, in base alle sopra richiamate disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, seppure il calcolo dell'eccedenza IVA è il frutto di un'operazione aritmetica eseguita globalmente dal soggetto passivo con riferimento all'intero periodo d'imposta con la conseguente indicazione nella relativa dichiarazione come un risultato unico, ciò non implica necessariamente che l'eccedenza, nonostante le indicate modalità di determinazione e di indicazione, costituisca una unità inscindibile che non renda possibile distinguere operazioni precise.

Pertanto, il diritto di rivalsa stabilito dall'art. 18 del d.P.R. n. 633/1972, che coerentemente si riferisce alla «cessione di beni o prestazione di servizi imponibile», va inteso in relazione a un'operazione precisa (v. p. 34 citato).

Ciò significa che, *a contrario*, il diritto di rivalsa non può essere esercitato ove l'imposta non possa essere riferita ad una operazione precisa, il che può accadere quando l'accertamento viene effettuato per masse di reddito e non sia possibile analizzare le operazioni singolarmente. Circostanza che si può verificare in ipotesi di accertamento induttivo cd. puro (l'ipotesi classica è giustappunto quella dell'evasore puro, esaminata da Cass. n. 31406/2025, in cui non non è emerso che fosse possibile identificare operazioni singole e precise).

A diverse conclusioni è possibile pervenire nel caso di accertamento analitico-induttivo (considerato da Cass. n. 16471/2025) o anche di accertamento induttivo puro, ma in relazione al quale siano identificabili operazioni precise, come nel caso esaminato da Cass. n. 6393/2021,

simile a quello oggi in esame: si legge difatti nella sentenza impugnata che «...la Guardia di Finanza...ha valutato non induttivamente ma in maniera analitica i dati relativi ai contratti ed ai moduli di iscrizione stipulati dall'associazione con i vari clienti».

Analogamente, dunque, a quanto stabilito con la pronuncia da ultimo citata (che, si ribadisce, riguarda fattispecie diversa da quella definita da Cass. n. 31406/2025), è ben possibile la rivalsa successiva; il che esclude lo scorporo dell'iva richiesto dal ricorrente col quarto motivo.

12. Conclusivamente, quindi, il ricorso va rigettato ed il ricorrente condannato al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese processuali che liquida in euro 5.900,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma in data 16 dicembre 2025.

La Presidente
Angelina-Maria PERRINO