

CONTRIBUTI E FINANZIAMENTI: TAR Sicilia - Palermo, Sezione Quinta, sentenza 8 aprile 2025 n. 768.

1. Contributi e finanziamenti – Giurisdizione – Mancanza requisito ammissione - Revoca contributo - Giudice amministrativo.

2. Contributi e finanziamenti – Decadenza accertativa e/o sanzionatoria - Disciplina dell'annullamento d'ufficio ex art. 21-nonies, l. n. 241/1990 e della revoca ex art. 21-quinquies, l. n. 241/1990 -Inapplicabilità -Ragioni.

3. Contributi e finanziamenti – Debiti tributari di un'Associazione non riconosciuta –Revoca finanziamento riconosciuto al Legale rappresentante dell'Associazione – Presupposti.

1. Sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo in ordine alle controversie relative alla revoca di un contributo quando il provvedimento impugnato attiene alla verifica di un requisito di ammissione alla procedura di finanziamento che l'interessato doveva possedere sin dal giorno in cui ha presentato la sua domanda, e non già ad un inadempimento delle condizioni stabilite in sede di erogazione, o dalla legge, o ad uno sviamento dei fondi rispetto al programma finanziato. (1).

2. Non è applicabile al provvedimento di secondo grado la disciplina dell'annullamento d'ufficio di cui all'art. 21-nonies, l. 7 agosto 1990, n. 241, né quella della revoca, ex art. 21-quinquies, della stessa legge, quando l'atto che determina il venir meno del provvedimento ampliativo è frutto di una valutazione della condotta tenuta dal destinatario durante lo svolgimento del rapporto (c.d. decadenza sanzionatoria) o di un nuovo accertamento dei requisiti di idoneità per la titolarità del provvedimento ampliativo (c.d. decadenza accertativa). (2).

3. È illegittimo il provvedimento con cui viene revocato un finanziamento a favore di un operatore privato per violazione dell'art. 80 del d.lgs. 18 aprile 2016, n. 50 (richiamato dall'avviso pubblico) quando le violazioni fiscali contestate al beneficiario del contributo sono riferibili a debiti fiscali propri dell'associazione non riconosciuta da lui legalmente rappresentata, per la cui riscossione l'ente impositore ha agito nei soli confronti dell'associazione, venendo in rilievo semmai, ai sensi dell'art. 38 del c.c., una responsabilità a "carattere accessorio" del legale rappresentante rispetto ad un debito tributario che rimane dell'associazione, per cui è necessario che l'ente impositore notifichi l'avviso di accertamento anche nei suoi confronti. (3).

Visti il ricorso e i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio dell'Assessorato Regionale Economia e di Irfis Finanziaria per lo Sviluppo della Sicilia S.p.A.;

Visti tutti gli atti della causa;

Relatore nell'udienza pubblica del giorno 2 aprile 2025 il dott. Bartolo Salone e uditi per le parti i difensori come specificato nel verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO

Il ricorrente ha preso parte all'Avviso pubblico emesso in data 22.1.2022, avente ad oggetto la concessione di finanziamenti agevolati e contributi a fondo perduto a liberi professionisti iscritti agli ordini professionali e titolari di partita Iva in difficoltà a causa dell'emergenza Covid-19.

La domanda di finanziamento, come previsto dall'art. 7 dell'Avviso pubblico, recava, fra le altre cose, a pag. 5, la dichiarazione di non sussistenza delle cause di esclusione previste dall'art. 80 del D.Lgs. 50/2016. A seguito dell'accoglimento della domanda di agevolazione, in data 31.05.2022 è stato perfezionato il contratto di finanziamento dell'importo di euro 25.000,00 e in data 24.06.2022 è stato erogato il relativo importo a titolo di finanziamento agevolato.

Successivamente, in forza di quanto previsto dall'Avviso, l'IRFIS odierna resistente ha effettuato le verifiche, ai sensi dell'art. 71 del D.P.R. n. 445/2000, in ordine alle dichiarazioni rese dal ricorrente, all'esito delle quali sarebbero emerse delle violazioni - non dichiarate dal dott. Spadaro in seno alla domanda di agevolazione in questione - definitivamente accertate, relative all'omesso pagamento di imposte e tasse come attestate dall'Agenzia delle Entrate – Ufficio Territoriale di Messina. L'Istituto resistente con pec del 10.01.2024 ha, dunque, trasmesso la comunicazione di avvio del procedimento di revoca unitamente alla nota dell'Agenzia delle Entrate, evidenziando che, dal controllo effettuato, sono risultate a carico del ricorrente le seguenti violazioni:

- cartella di pagamento n.29520230027718131, anno di imposta 2021, notificata il 26/07/2023 al contribuente in oggetto, derivante da liquidazioni periodiche Iva, per un debito residuo di Euro 924,34;
- cartella di pagamento n.29520210001458912, anno di imposta 2017, notificata il 18/07/2022 al contribuente in oggetto, seguita da reclamo con esito di diniego, per un debito di Euro 2.480,84;
- cartella di pagamento n.29520170020685421, anno di imposta 2006, notificata il 16/04/2018 al contribuente in oggetto, derivante da irrogazione sanzioni, per un debito residuo di Euro 10.071,95.

La comunicazione di avvio del procedimento era prontamente riscontrata dal sig. Spadaro con nota trasmessa via pec il 19.1.2024. Tuttavia, senza tener conto delle osservazioni del privato, IRFIS emetteva il provvedimento notificato il 6.5.2024, mediante il quale, confermandosi la motivazione della insussistenza della regolarità fiscale dichiarata in sede di domanda di finanziamento a causa della presunta violazione dell'art. 80, co. 4 del D.Lgs. 50/2016, il finanziamento veniva revocato e al ricorrente veniva ordinata la restituzione immediata della somma oltre interessi.

Con il ricorso, il sig. Filippo Spadaro ha quindi impugnato, chiedendone l'annullamento previa sospensione dell'efficacia, l'atto di revoca del finanziamento concesso.

Premessa la qualificazione sostanziale del provvedimento impugnato quale atto di annullamento d'ufficio costituente esercizio di un potere discrezionale di secondo grado riconducibile al paradigma normativo di cui all'art. 21 *nonies*, L. 241/1990, siccome motivato sulla base della insussistenza

originaria di un requisito di ammissione richiesto dall'Avviso (nella fattispecie, l'insussistenza di violazioni gravi agli obblighi fiscali ex art. 80, comma 4, d.lgs. 50/2016, come richiamato dagli artt. 7.1.1 e 7.1.2, § XI dell'Avviso pubblico), la parte ricorrente – ritenuta la giurisdizione del G.A. – ha articolato i seguenti motivi di censura:

I.- *Violazione e falsa applicazione dell'art.21-nonies della L. 241/90*, in quanto sarebbe decorso il limite temporale dei dodici mesi prescritto dal comma 1 del predetto articolo e non vi è motivazione alcuna in merito all'interesse pubblico sotteso all'atto di ritiro, non essendo nella specie applicabile neppure la deroga di cui al comma 2 bis sia perché il ricorrente non ha reso alcuna mendace dichiarazione sia perché in ogni caso manca un accertamento del mendacio con sentenza passata in giudicato;

II.- *Violazione e falsa applicazione degli artt.7 e ss. della L. 241/90, e degli artt.9 e ss. della L.r. 7/2019*, poiché l'atto di ritiro impugnato sarebbe stato adottato omettendo di esaminare e tenere in considerazione le controdeduzioni prodotte dall'interessato nella propria nota trasmessa via PEC il 19.1.2024;

III.- *Violazione e falsa applicazione dell'art.80 del D.Lgs. 50/2016 e dell'art.48bis DPR 602/73*, in quanto, da una parte, al momento della presentazione della dichiarazione che “*non sussistono cause di esclusione previste dall'art.80 del D.Lgs. 50 del 2016*” al ricorrente non era stata notificata nessuna delle tre cartelle di pagamento per le quali è emersa la posizione di irregolarità contributiva e, dall'altra, le irregolarità fiscali contestate non risponderebbero ai requisiti richiesti dal comma 4 dell'art. 80 D.Lgs. 50/2016, non essendo “*gravi*” né “*definitivamente accertate*”, considerato in particolare che la cartella di pagamento n. 29520170020685421 non sarebbe mai stata notificata;

IV.- *Violazione e falsa applicazione dell'art. 1 comma 653 della L. 234/2021. Carenza di potere*, in quanto la disposizione indicata ha inteso sottrarre la materia dei contributi a fondo perduto legati all'emergenza Covid-19 (ai quali sarebbe riconducibile la speciale agevolazione oggetto di controversia) alla normativa in tema di regolarità fiscale minima per l'accesso e per il pagamento di detti contributi.

Si sono costituiti in giudizio Irfis Finanziaria per lo Sviluppo della Sicilia S.p.A. e l'Assessorato Regionale dell'Economia per resistere al ricorso, del quale hanno dedotto variamente l'inammissibilità e l'infondatezza.

In particolare l'Irfis ha eccepito in via preliminare (v. memoria del 19.07.2024) l'inammissibilità del ricorso:

1) per il difetto di giurisdizione del G.A., ritenendo che della materia controversa debba conoscere il G.O., poiché la revoca oggetto di gravame non è intervenuta in una fase procedimentale anteriore al momento di perfezionamento della concessione, ma successivamente alla stessa erogazione e

fruizione del contributo da parte del ricorrente, incidendo dunque su una posizione consolidata di diritto soggettivo;

2) per disintegrità del contraddittorio, perché tra gli atti impugnati vi sarebbero anche *“le note dell’Agenzia delle Entrate menzionate nei provvedimenti dell’IRFIS”*, senza che il ricorso sia stato indirizzato anche all’ente impositore e certificatore, ovvero l’Agenzia delle Entrate, con conseguente violazione dell’art. 41, comma 2, del D.Lgs. 104/2010 a mente del quale *“qualora sia proposta azione di annullamento il ricorso deve essere notificato, a pena di decadenza, alla pubblica amministrazione che ha emesso l’atto impugnato e ad almeno uno dei controinteressati che sia individuato nell’atto stesso”*.

A sua volta, l’Assessorato Regionale dell’Economia, senza contraddire nel merito delle censure articolate in ricorso, ha dedotto il proprio difetto di legittimazione passiva, non essendo stati impugnati atti riferibili all’Assessorato, e ha aderito all’eccezione di disintegrità del contraddittorio sollevata da Irfis in quanto il ricorso, pur essendo stato notificato all’Agenzia delle Entrate, non è formalmente rivolto a tale autorità né quest’ultima è individuata in seno all’impugnativa quale Amministrazione resistente.

Con ordinanza n. 418 del 26.07.24, il Collegio, rinviando al merito la risoluzione delle questioni preliminari, ha onerato ADER (Agenzia delle entrate-Riscossione) di produrre prova della notifica della cartella di pagamento n. 29520170020685421.

L’Assessorato dell’Economia ha depositato l’1.08.24 copia della suddetta cartella di pagamento e della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Messina n. 7673/16 relativa al presupposto avviso di accertamento.

All’udienza pubblica del 2 aprile 2025, previo deposito di memorie difensive e di replica, la causa è stata trattenuta per la decisione.

DIRITTO

Devono essere disattese innanzitutto le eccezioni preliminari sollevate dalle Amministrazioni resistenti.

Quanto alla questione pregiudiziale di giurisdizione, occorre ricordare che, secondo il costante orientamento della Suprema Corte di Cassazione, in materia di contributi e sovvenzioni pubbliche, il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo deve essere attuato distinguendo la fase procedimentale di valutazione della domanda di concessione - nella quale la legge, salvo il caso in cui riconosca direttamente il contributo o la sovvenzione, attribuisce alla P.A. il potere di riconoscere il beneficio, previa valutazione comparativa degli interessi pubblici e privati in relazione all’interesse primario, apprezzando discrezionalmente l’*an*, il *quid* ed il *quomodo* dell’erogazione, e al richiedente la posizione di interesse legittimo - da quella successiva

alla concessione del contributo, in cui il privato è titolare di un diritto soggettivo perfetto, come tale tutelabile dinanzi al giudice ordinario, attenendo la controversia alla fase esecutiva del rapporto di sovvenzione e all'inadempimento degli obblighi cui è subordinato il concreto provvedimento di attribuzione (Cass., Sez. U., 20 luglio 2011, n. 15867; Cass., Sez. U., 17 febbraio 2016, n. 3057; Cass., Sez. U., 22 giugno 2017, n. 15638; Cass., Sez. U., 18 settembre 2017, n. 21549).

Parimenti, con riferimento all'ipotesi della revoca del finanziamento già concesso, si è affermato in giurisprudenza: *“a) sussiste la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria in ordine alle controversie originate dalla revoca di un contributo statale, sia, in generale, quando il finanziamento è riconosciuto direttamente dalla legge ed alla pubblica amministrazione è demandato solo il compito di verificare l'effettiva esistenza dei presupposti per la sua concessione, senza alcuno spazio discrezionale in ordine all'an, al quid ed al quomodo dell'erogazione, sia, in particolare, quando la revoca discenda dall'accertamento di un inadempimento (da parte del fruitore) delle condizioni stabilite in sede di erogazione o comunque dalla legge stessa, nonché nel caso di sviamento dei fondi acquisiti rispetto al programma finanziato; b) sussiste, invece, la giurisdizione del giudice amministrativo in ordine alle controversie sulla revoca del contributo, quando occorra sindacare il corretto esercizio della ponderazione comparativa degli interessi in sede di attribuzione del beneficio o in relazione a mutamenti intervenuti e nel prosieguo e, quindi, quando il giudizio riguardi una fase procedimentale precedente al provvedimento discrezionale attributivo del beneficio oppure quando, successivamente alla concessione, l'atto sia stato annullato o revocato per illegittimità o per contrasto iniziale con il pubblico interesse, ma non per inadempienze del beneficiario. In altri termini, in materia di contributi e sovvenzioni pubbliche, il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo si basa sulla natura della situazione soggettiva azionata: autorità giudiziaria ordinaria in caso di lesione di un diritto soggettivo (ipotesi sub a); autorità giudiziaria amministrativa in caso di lesione di un interesse legittimo (ipotesi sub b)”* (Cass., S.U. 5 agosto 2016, n. 16602; conforme e in termini analoghi C. di S., ad. pl., n. 6/2014).

Tanto premesso, si rileva come l'agevolazione la cui revoca ha dato origine al presente contenzioso consista nella erogazione di un finanziamento agevolato in favore di professionisti iscritti agli ordini professionali e titolari di partita Iva in difficoltà a causa dell'emergenza Covid-19, ai sensi dell'art. 10 c. 3, L.R. 9/2020 e relative norme di attuazione emanate dal Presidente della Regione, su proposta dell'Assessore dell'Economia, con decreto n. 525/2021 dell'8.2.2021, in forza del quale è stato emanato l'Avviso pubblico del 21/01/2022.

L'Avviso pubblico in questione regola le fasi del procedimento amministrativo, diretto alla selezione dei beneficiari e alla emanazione del provvedimento di concessione all'esito di una valutazione comparativa tra gli interessati e sulla base della formulazione di un'apposita graduatoria tra possibili

beneficiari, e prevede una procedura snella e semplificata ai fini dell'istruttoria, la quale viene condotta *“sulla base della verifica degli elementi dichiarati e dei documenti prodotti dai richiedenti”* (art. 8), non essendo prevista alcuna valutazione del merito creditizio né alcuna garanzia (art. 6) e riservandosi l'IRFIS di effettuare idonei controlli, anche presso la Pubblica Amministrazione competente, per verificare la veridicità delle dichiarazioni rese ai sensi del D.P.R. 445/2000 e della documentazione prodotta (art. 11).

Ebbene, tutto quanto sopra considerato, non vi è dubbio che nella fattispecie il provvedimento impugnato, sebbene adottato dal punto di vista cronologico successivamente all'atto di concessione definitiva del beneficio e alla stipulazione del contratto di finanziamento, attenga alla fase genetica che ha portato, attraverso l'adozione del provvedimento di concessione, al riconoscimento del diritto all'agevolazione, in quanto concerne la verifica di un requisito di ammissione alla procedura di finanziamento (l'insussistenza, appunto, di violazioni fiscali gravi e definitivamente accertate ai sensi dell'art. 80, comma 4, d.lgs. n. 50/2016) che l'interessato doveva possedere sin dal giorno in cui aveva presentato la sua domanda, non essendo dipesa concretamente la revoca del beneficio dall'accertamento di un inadempimento (da parte del fruitore) delle condizioni stabilite in sede di erogazione o comunque dalla legge stessa né da uno sviamento dei fondi acquisiti rispetto al programma finanziato. Inoltre, come si è già evidenziato, nel caso di specie l'originaria erogazione non discende direttamente dalla legge ma consegue all'esercizio del potere, intestato dalla legge in capo alla pubblica amministrazione, di riconoscere l'agevolazione all'esito di una valutazione comparativa tra gli interessati e sulla base della formulazione di un'apposita graduatoria tra i possibili beneficiari, rispetto al quale il soggetto finanziato vanta dunque una posizione di interesse legittimo. Come chiarito infatti dal supremo giudice regolatore, rispetto a una agevolazione non riconosciuta direttamente dalla legge, ma la cui erogazione presupponga il potere della pubblica amministrazione, attribuito dalla legge, di riconoscere l'agevolazione all'esito di una valutazione comparativa tra gli interessati e sulla base della formulazione di un'apposita graduatoria tra possibili beneficiari, il soggetto finanziato vanta una posizione di interesse legittimo e *“tale posizione conserva laddove l'agevolazione venga revocata per un vizio originario afferente al provvedimento di erogazione, afferente cioè ad una fase in cui la sua posizione era di interesse legittimo (e non di diritto soggettivo, come sarebbe stato invece nel caso di erogazione prevista espressamente dalla legge, con compiti della pubblica amministrazione di mero riscontro della sussistenza dei presupposti legali)”* (Cassazione civile, sez. un., 30/07/2020, n. 16457).

Ne deriva, pertanto, che la giurisdizione in relazione alla presente controversia spetta al giudice amministrativo quale giudice “naturale” degli interessi legittimi (art. 103 Cost.).

Sempre in via preliminare, va riconosciuta la legittimazione processuale passiva dell'Assessorato Regionale Economia; infatti, il ricorso è stato notificato all'Assessorato in quanto è stato impugnato prudenzialmente anche l'Avviso, adottato con decreto assessorile. Inoltre, l'ente che ha emesso l'atto impugnato è l'Irfis, quale “*incaricato*” dell'Assessorato regionale alla gestione delle agevolazioni. Va poi respinta l'eccezione di inammissibilità del ricorso per l'asserita disintegrità del contraddittorio nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Invero, secondo un condivisibile orientamento giurisprudenziale, il giudice amministrativo, nonostante la mancata impugnazione della certificazione rilasciata dalla competente Amministrazione, conserva il potere di accertare *incidenter tantum* ai sensi dell'art. 8 c.p.a. la sussistenza dei requisiti di regolarità fiscale e contributiva dell'operatore economico ai fini dell'applicazione dell'art. 80, comma 4, c.p.a. (da ultimo, Consiglio di Stato sez. III, 20/11/2023, n. 9900).

Da ciò deriva che, nel giudizio avente a oggetto *principaliter* la revoca dell'agevolazione per difetto dei requisiti di regolarità fiscale e/o contributiva, l'omessa o irregolare impugnazione del DURC o della certificazione dell'Agenzia delle Entrate (quali atti presupposti) non pregiudica la proponibilità del ricorso contro il provvedimento consequenziale di revoca.

Nel caso di specie, a ogni modo, la certificazione negativa dell'Agenzia delle Entrate è ricompresa nel novero degli atti espressamente impugnati e il ricorso risulta ritualmente notificato anche nei confronti di tale Agenzia fiscale, alla quale è stato pertanto esteso il contraddittorio. Né rileva in senso contrario la circostanza che il ricorso, contravvenendo al disposto di cui all'art. 40 c.p.a., lett. a), c.p.a., non è (espressamente) indirizzato all'ente impositore e certificatore, poiché, dal fatto che tra gli atti impugnati vi sia la certificazione dell'AE e il ricorso sia stato notificato a quest'ultima, si desume chiaramente la volontà di proporre ricorso anche nei confronti dell'ente certificatore e per quanto di interesse, senza che ciò importi nullità del ricorso stesso per incertezza assoluta sulle persone o sull'oggetto della domanda ai sensi dell'art. 44, lett. b), c.p.a.

Quanto sopra precisato in ordine alle questioni di carattere pregiudiziale e preliminare, possono passarsi in rassegna i motivi di ricorso.

Con il primo motivo, premessa la qualificazione sostanziale del provvedimento impugnato quale atto di annullamento d'ufficio costituente esercizio di un potere (discrezionale) di secondo grado riconducibile al paradigma normativo di cui all'art. 21 *nonies*, L. 241/1990, siccome motivato sulla base della insussistenza originaria di un requisito di ammissione richiesto dall'Avviso (nella fattispecie, l'insussistenza di violazioni gravi agli obblighi fiscali *ex* art. 80, comma 4, d.lgs. 50/2016, come richiamato dagli artt. 7.1.1 e 7.1.2, § XI dell'Avviso pubblico), il ricorrente deduce la violazione dell'art. 21 *nonies* cit., sia per il superamento del termine ragionevole di 12 mesi dall'adozione

dell'atto di concessione sia per la mancata motivazione in merito all'interesse pubblico sotteso al provvedimento di ritiro, non essendo nella specie peraltro applicabile la deroga di cui al comma 2 *bis* sia perché il ricorrente non avrebbe reso alcuna mendace dichiarazione sui requisiti di regolarità fiscale sia perché in ogni caso mancherebbe un accertamento del mendacio con sentenza passata in giudicato.

Il motivo deve essere disatteso, poiché muove da una qualificazione formale del provvedimento impugnato, considerato alla stregua di un atto di annullamento d'ufficio dal carattere discrezionale riconducibile al paradigma normativo di cui all'art. 21 *nonies*, L. 241/1990, non corrispondente in verità alla natura giuridica del potere esercitato.

A tal riguardo, occorre evidenziare sulla scorta di attenta giurisprudenza (cfr. T.A.R. Trento, sez. I, 05/12/2023, n. 202) che, sebbene il legislatore abbia disciplinato con l'art. 21-*nonies*, l. n. 241/1990 il provvedimento di annullamento d'ufficio (che presuppone l'illegittimità del provvedimento sul quale l'Amministrazione va ad incidere in autotutela) e con l'art. 21-*quinquies* della stessa legge il provvedimento di revoca (che presuppone la sopravvenienza di motivi di pubblico interesse ovvero un mutamento della situazione di fatto non prevedibile al momento dell'adozione del provvedimento sul quale l'Amministrazione va ad incidere in autotutela), tali provvedimenti non sono gli unici « atti di ritiro » previsti dall'ordinamento. Difatti, tali provvedimenti sono affiancati dai c.d. provvedimenti di decadenza, che la legge prevede come conseguenza: a) dell'inadempimento degli obblighi previsti dal provvedimento ampliativo (c.d. decadenza sanzionatoria); b) dal venir meno dei requisiti previsti per la costituzione e la continuazione del rapporto ovvero del mancato esercizio dell'attività oggetto del provvedimento ampliativo per un determinato periodo (c.d. decadenza accertativa).

Tali provvedimenti di decadenza sono caratterizzati dal fatto che determinano il venir meno, con efficacia *ex nunc*, del provvedimento ampliativo sul quale vanno ad incidere e si differenziano dagli altri atti di ritiro perché non comportano un riesame del provvedimento ampliativo alla stregua della sua legittimità o della sua opportunità bensì una valutazione della condotta tenuta dal destinatario dell'atto durante lo svolgimento del rapporto (questo è il caso della decadenza sanzionatoria) o un nuovo accertamento dei requisiti di idoneità per la titolarità del provvedimento ampliativo (questo è il caso della decadenza accertativa).

Ebbene, a parere del Collegio, il provvedimento impugnato va qualificato, per i suoi caratteri intrinseci e per i caratteri propri del procedimento di concessione del finanziamento descritti dall'Avviso, quale atto di revoca-decadenza dal contenuto vincolato, riconducibile precisamente alla categoria della c.d. “decadenza accertativa”. Infatti, l'art. 11 dell'Avviso, da un lato, afferma che *“Irfis si riserva di effettuare idonei controlli, anche presso la Pubblica Amministrazione competente, per verificare la veridicità delle dichiarazioni rese ai sensi del D.P.R. 445/2000 e della*

documentazione prodotta, anche mediante visite in loco. Inoltre Irfis procederà alle verifiche di cui all'art. 48 bis D.P.R. 602/1973" (così chiarendo che l'attribuzione del beneficio economico in seguito all'istruttoria, alla formazione della graduatoria finale e alla stipula del contratto non ha carattere di definitività, in quanto resta risolutivamente condizionata all'esito dei controlli sulla veridicità delle dichiarazioni rese dal beneficiario effettuati *ex post*) e, dall'altro, non lascia margini di discrezionalità all'Irfis nel revocare il finanziamento concesso e nel ripetere quanto erogato "[q]ualora dovesse risultare che le dichiarazioni rese dall'interessato ovvero la documentazione prodotta non corrispondano al vero" nonché in caso di "perdita dei requisiti di ammissibilità" o di "violazione degli obblighi previsti dalla normativa di riferimento".

Ne consegue la non applicabilità al provvedimento impugnato dell'art. 21 *nonies*, L. 241/1990, stante, da un lato, la natura vincolata della revoca del finanziamento nei casi indicati dall'art. 11 dell'Avviso e, dall'altro, l'originaria non illegittimità del provvedimento di concessione, il quale, come detto, viene emesso "sulla base della verifica degli elementi dichiarati e dei documenti prodotti dai richiedenti" (art. 8 dell'Avviso) e, quindi, di una istruttoria snella e semplificata, con espressa riserva delle successive verifiche di competenza dell'Amministrazione (art. 11): elementi, l'uno e l'altro, logicamente incompatibili con una qualificazione dell'atto di ritiro in esame come provvedimento (di natura discrezionale) di annullamento d'ufficio di un precedente atto illegittimo della stessa Amministrazione.

Parimenti infondato è il quarto motivo con il quale si contesta il fondamento del potere esercitato in relazione alla previsione di cui all'art. 1 comma 653 della L. 234/2021.

La disposizione in commento, inserita nella legge di bilancio per il 2022, ha così statuito: "*Le disposizioni che prevedono, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, l'erogazione da parte dell'Agenzia delle entrate di contributi a fondo perduto si interpretano nel senso che a tali erogazioni non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*".

La disposizione, secondo il ricorrente, ha inteso sottrarre la materia dei contributi a fondo perduto legati all'emergenza Covid-19 alla normativa in tema di regolarità fiscale minima per l'accesso e per il pagamento di detti contributi. Il contributo in esame avrebbe invece natura di contributo a fondo perduto connesso all'emergenza pandemica, secondo l'Avviso del 22.1.2022, art. 1, e, pertanto, dovrebbe ritenersi riconducibile alla normativa derogatoria introdotta dall'art. 1 comma 653.

Il motivo è infondato.

Ed invece, l'art. 1 comma 653 della L. 234/2021 si applica esclusivamente ai contributi a fondo perduto erogati dall'AE, mentre quello richiesto e ottenuto dal ricorrente non è un contributo a fondo

perduto, bensì un finanziamento agevolato a tasso zero (di cui è prevista la restituzione, a differenza dei contributi a fondo perduto), erogato tra l'altro dall'Irfis (e non dall'AE).

Il Collegio ritiene non di meno che il ricorso, dichiarate assorbite le ulteriori censure di carattere formale prospettate in seno al secondo motivo, possa essere accolto per il terzo motivo.

Con tale mezzo viene dedotta la violazione e falsa applicazione dell'art. 80 del D.Lgs. 50/2016 e dell'art. 48bis DPR 602/73 sotto vari aspetti.

In primo luogo, il ricorrente contesta il mendacio (sez. A del motivo) sull'assunto che non fosse a conoscenza delle cartelle esattoriali indicate dall'Irfis nel provvedimento di revoca. L'irregolarità fiscale sarebbe infatti legata a tre cartelle esattoriali relative a periodi di imposta anteriori alla domanda di finanziamento (2021, 2017, 2006), ma notificate le prime due (cartella di pagamento n.29520230027718131, anno di imposta 2021, e cartella di pagamento n.29520210001458912, anno di imposta 2017) in data successiva alla redazione (il 31.01.2022) della dichiarazione sostitutiva asseritamente mendace e la terza (cartella di pagamento n. 29520170020685421, anno di imposta 2006) mai notificata.

Quindi denuncia (sez. B del motivo) la falsa applicazione del comma 4 dell'art. 80, richiamato nell'Avviso e nell'atto impugnato, poiché le violazioni contestate non possono considerarsi né gravi né definitivamente accertate. Infatti, le prime due cartelle, nel loro insieme, non superano la soglia di rilevanza dei 5.000 € stabilita dall'art. 48 bis, d.p.r. 602/73, mentre la terza cartella, non essendogli mai stata notificata, non concorre a integrare la soglia suddetta ai fini della gravità della violazione. Nessuna delle tre cartelle potrebbe poi dare luogo a una violazione definitivamente accertata, perché la prima è in corso di rateizzazione, la seconda è stata pagata e la terza, non essendo mai stata notificata, sarebbe ancora impugnabile.

Quanto alla terza cartella, aggiunge (sez. C del motivo) che non solo non gli è stata notificata, ma addirittura non riguarda un debito a lui riferibile, poiché dalla scheda del Dr. Filippo Spadaro presso l'Agenzia delle Entrate relativa alla "situazione debitoria" del contribuente, che si allega (all. 8), emerge l'insussistenza del debito tributario recato dalla cartella di pagamento in questione.

Il motivo così riassunto è da ritenere fondato nei seguenti termini.

L'art. 80, comma 4, d.lgs. 50/2016 (richiamato dall'Avviso pubblico per la procedura di finanziamento in esame) dispone:

“4. Un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti. Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cui all'articolo 48-bis, commi 1 e 2-bis del

decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602. Costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione. Costituiscono gravi violazioni in materia contributiva e previdenziale quelle ostative al rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC), di cui al decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali 30 gennaio 2015, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 125 del 1° giugno 2015, ovvero delle certificazioni rilasciate dagli enti previdenziali di riferimento non aderenti al sistema dello sportello unico previdenziale. Un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso ha commesso gravi violazioni non definitivamente accertate agli obblighi relativi al pagamento di imposte e tasse o contributi previdenziali. Per gravi violazioni non definitivamente accertate in materia contributiva e previdenziale s'intendono quelle di cui al quarto periodo. Costituiscono gravi violazioni non definitivamente accertate in materia fiscale quelle stabilite da un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e della mobilità sostenibili e previo parere del Dipartimento per le politiche europee della Presidenza del Consiglio dei ministri, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore delle disposizioni di cui al presente periodo, recante limiti e condizioni per l'operatività della causa di esclusione relativa a violazioni non definitivamente accertate che, in ogni caso, devono essere correlate al valore dell'appalto e comunque di importo non inferiore a 35.000 euro. Il presente comma non si applica quando l'operatore economico ha ottemperato ai suoi obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o multe, ovvero quando il debito tributario o previdenziale sia comunque integralmente estinto, purché l'estinzione, il pagamento o l'impegno si siano perfezionati anteriormente alla scadenza del termine per la presentazione delle domande”.

Contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, l'impugnabilità della cartella di pagamento non incide sulla definitività dell'accertamento agli effetti dell'art. 80, comma 4, d.lgs. 50/2016. Infatti, come chiarito in giurisprudenza (T.A.R. Lazio-Roma, sez. II, 01/02/2024, n. 1998):

<< 14. Per quanto riguarda, innanzi tutto, la circostanza che alcune cartelle di pagamento sarebbero state impugunate, è agevole osservare come la loro impugnazione non valga di per sé ad escludere il carattere definitivo dell'accertamento delle violazioni fiscali ai sensi del citato art. 80, comma 4-6, atteso che l'atto che accerta l'an e il quantum della pretesa tributaria e dà conto del suo mancato adempimento è, infatti, è il c.d. avviso di accertamento, che - di regola - viene comunicato all'interessato in un momento antecedente alla notificazione della cartella esattoriale e al quale si collega, in caso di sua omessa impugnazione, la definitività del debito tributario.

15. La cartella esattoriale - quale primo atto della fase di riscossione - può, infatti, essere impugnata dinanzi al giudice tributario ma solo per vizi formali e senza che possa mettersi più in discussione l'esistenza del debito fiscale "essendo in tale fase ormai irrimediabilmente inattaccabile, tramite aggressione della cartella esattoriale, la pretesa tributaria quale formata e accertata nel presupposto avviso di accertamento tributario o anche negli atti di avviso bonario e di comunicazione di irregolarità" (da ultimo, T.A.R. Emilia-Romagna, sezione II, 24 gennaio 2023, n. 39).

16. Le violazioni definitivamente accertate sono, difatti, quelle relative all'obbligo di pagamento di debiti per imposte e tasse certi, scaduti ed esigibili e - per pacifica giurisprudenza - "quest'ultima condizione di pagamento è data per verificata con la notifica della cartella esattoriale" (ex multis, T.A.R. Lazio, Roma, sezione III, 8 aprile 2022, n. 4156; Consiglio di Stato, sezione III, 18 dicembre 2020, n. 8148 e sezione V, 5 maggio 2016, n. 1783), salvo il caso in cui l'operatore economico dimostri di non aver ricevuto gli avvisi di accertamento presupposti o dimostri che questi ultimi siano già stati oggetto di impugnazione, prima della notificazione delle cartelle di pagamento (Consiglio di Stato, n. 8148/2020, n. 856/2018 e n. 1783/2016; T.A.R. Lazio, Roma, n. 1455 e n. 1456/2022; T.A.R. Sicilia, Catania n. 1544/2022; T.A.R. Molise, n. 82/2023), prova che, nel caso di specie, Trotta non ha fornito né nel corso del procedimento, né del presente giudizio>>.

Pertanto, se pure è vero che le prime due cartelle oggetto di contestazione, nel loro insieme, non superano la soglia di rilevanza dei 5.000 € prevista dall'art. 48 bis, d.p.r. 602/73, non di meno, riguardo al debito tributario indicato nella terza cartella (dell'importo di Euro 10.071,95 per l'anno di imposta 2006), il fatto che il ricorrente sia ancora in termini per impugnare la cartella (a suo dire mai notificatagli) non esclude la definitività della violazione risultante dal presupposto avviso di accertamento, consolidatosi in conseguenza della omessa impugnazione dello stesso o del rigetto del ricorso del contribuente da parte del giudice tributario.

Dalla documentazione prodotta in giudizio dall'Assessorato dell'Economia risulta, invero, che la cartella di pagamento n. 29520170020685421 consegue all'avviso di accertamento n° TYXC0A403225/201 I IVA-ALTRO 2006 emesso a carico dell'Associazione Handball Club Messina di cui il ricorrente è legale rappresentante e dalla predetta Associazione impugnato, con esito sfavorevole, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Messina (v. sentenza n. 7673/16).

Non possono esserci dubbi sul fatto che il debito tributario ivi rappresentato e non soddisfatto dia luogo a una violazione definitivamente accertata ai sensi e per gli effetti dell'art. 80, comma 4, d.lgs. n. 50/2016. Tuttavia, tale violazione non è riferibile al dott. Filippo Spadaro quale professionista privato, bensì all'Associazione dallo stesso rappresentata.

Quindi, poiché si trattava di imposta dovuta dall'Associazione Handball Club Messina, tale debito fiscale non era ascrivibile al Dr. Filippo Spadaro. Prova ne è il fatto che nella schermata della

situazione debitoria del dr. Filippo Spadaro estratta dal sito dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione (all. 8 del foliaro annesso al ricorso), non v'è traccia di tale presunto debito a carico del contribuente Spadaro Filippo (cfr. pag. 11 del ricorso).

Neppure la posizione di legale rappresentante riscontrabile in capo all'odierno ricorrente vale a convertire, in caso di inadempimento dell'obligato principale, il debito stesso, che è e rimane dell'Associazione, in un debito personale di colui che ha agito in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta in virtù dell'art. 38 c.c., a tenore del quale *“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”*. Infatti, secondo l'insegnamento della Suprema Corte di Cassazione, *“la responsabilità tributaria di chi abbia agito per un'associazione dilettantistica sportiva ha bensì ‘carattere accessorio’, ...nel senso che il predetto risponde, non già per ‘un debito proprio’, ma per un debito (comprensivo di imposte e sanzioni) che è e resta dell'associazione”* (Cass. sez. trib. 12.4.2024, n. 9980). In altri termini, l'estensione della responsabilità ex art. 38 c.c. per i debiti tributari vale soltanto a creare una speciale “garanzia” in favore dell'erario, ma non trasforma il debito tributario dell'associazione in debito proprio del rappresentante di fatto.

Come chiarito ancora dalla Suprema Corte nella sentenza citata, alla luce dei principi generali in tema di solidarietà passiva e del disposto dell'art. 38 c.c. e avuto riguardo ai rapporti con l'erario, *“[i]n tema di associazioni dilettantistiche sportive, è legittima la notificazione dell'avviso di accertamento nei confronti del solo soggetto che ha agito per l'associazione, in quanto, essendo il medesimo solidalmente obbligato con l'associazione ai sensi dell'art. 38 cod. civ., l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'art. 1292 c.c., ha la facoltà di scegliere l'obligato al quale rivolgersi, non essendo necessariamente tenuta alla notificazione dell'avviso anche nei confronti dell'associazione”*.

Nel caso di specie, l'avviso di accertamento prodromico alla cartella esattoriale controversa è stato emesso a carico dell'Associazione Handball Club Messina (v. sentenza n. 7673/16 della C.T.P. di Messina in atti) e non anche nei confronti di Spadaro Filippo quale garante *ex lege* del debito, essendo una facoltà, e non un onere, dell'Amministrazione finanziaria rivolgersi al debitore principale o al coobligato per il soddisfacimento del proprio credito. Analogamente, la cartella di pagamento è indirizzata alla sola Associazione Handball e non al ricorrente, sicché, allo stato, non risulta l'esistenza di una violazione grave e definitivamente accertata riferibile al ricorrente.

Non persuade pertanto l'argomentazione, avvalorata dalla difesa dell'Irfis, per cui il legale rappresentante di una associazione dilettantistica non riconosciuta, quale responsabile solidale dell'obbligazione tributaria, debba farsi carico ipso facto delle inadempienze tributarie

dell'associazione da lui rappresentata, in quanto, come detto, egli interviene in qualità di garante solo se l'ente impositore decide di rivalersi su di lui.

L'opposta ricostruzione sembra, a dire il vero, voler riproporre in ambito tributario la teoria della c.d. "supersolidarietà" (o solidarietà formale o processuale), da tempo abbandonata dalla giurisprudenza (dopo Corte cost. n. 48/1968), secondo cui la notifica dell'avviso di accertamento a uno dei coobbligati in solido sarebbe automaticamente efficace anche nei confronti degli altri condebitori ai quali non è stato notificato. Invece, oggi è pacificamente ritenuto in giurisprudenza che, come il creditore di diritto privato può, a sua scelta, pretendere la prestazione dall'uno o dall'altro o da tutti i coobbligati, così l'Amministrazione finanziaria può, a sua scelta, emettere l'avviso di accertamento nei confronti di uno solo o di alcuni o di tutti i coobbligati (Cass., 7 aprile 2005, n. 7314).

Ne deriva che, se l'ente impositore decide di procedere solo nei confronti del debitore principale, nessuna violazione degli obblighi tributari può poi, in caso di inadempimento, essere contestata nei confronti del coobbligato solidale al quale l'avviso di accertamento non sia stato indirizzato. Infatti, abbandonata la teoria della "supersolidarietà", l'avviso esplica effetti solo nei confronti del soggetto che ne è il destinatario e al quale è notificato e non verso soggetti diversi.

Entro questi termini la censura è fondata e il ricorso va accolto, con conseguente annullamento dell'impugnato provvedimento di revoca del finanziamento, non essendo ravvisabile in capo al professionista istante alcuna violazione grave e definitivamente accertata degli obblighi tributari, atteso che:

- a) le prime due cartelle indicate nella certificazione dell'Agenzia delle Entrate sono comunque (anche cumulate) di importo inferiore al limite quantitativo della "gravità" prescritto dall'art. 80 co.4 del D.Lgs. 50/2016, richiamato nell'Avviso pubblico;
- b) la terza cartella (e analogamente l'avviso di accertamento) non è indirizzata al Dr. Filippo Spadaro, bensì all'Associazione sportiva da lui rappresentata, e non concorre pertanto a individuare un debito personale del richiedente ostativo all'erogazione dell'agevolazione in precedenza concessa.

Le spese del giudizio possono essere non di meno compensate, attesa la peculiarità delle questioni giuridiche esaminate.

P.Q.M.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per la Sicilia (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sul ricorso, come in epigrafe proposto, lo accoglie e, per l'effetto, annulla il provvedimento a firma del presidente dell'IRFIS, notificato all'interessato tramite p.e.c. in data 6.5.2024, di revoca del finanziamento agevolato ricevuto dal ricorrente in forza della sua utile partecipazione all'Avviso pubblico del 21.1.2022.

Compensa le spese processuali.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Palermo nella camera di consiglio del giorno 2 aprile 2025 con l'intervento dei magistrati:

Stefano Tenca, Presidente

Bartolo Salone, Primo Referendario, Estensore

Andrea Illuminati, Referendario