Ordinanza del 23/09/2019 n. 23585 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 6

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Rettifica dichiarazioni dei redditi di società di persone - Automatica imputazione dei redditi ai soci - Contenzioso tributario - Litisconsorzio necessario originario - Procedimenti separati - Mancata integrazione del contraddittorio - Nullità dell'intero giudizio.

Massima:

Sussiste il litisconsorzio necessario tra società di persone e soci in caso di pretese erariali nei confronti della prima che abbiano effetti anche sui secondi. Inoltre è necessaria la partecipazione di tutti i soggetti interessati dalla vicenda, anche se un socio, come nella specie, non sia stato destinatario di alcun atto impositivo e non abbia aderito al ricorso proposto dalla S.a.s. Nella fattispecie, l'Ufficio iniziava una verifica fiscale nei confronti di una S.a.s. che si concludeva con la notifica di un avviso di accertamento ai fini IVA e IRAP, basato sulla contestazione di maggiori ricavi non dichiarati. Parallelamente veniva notificato altro atto impositivo al socio accomandatario, tassato per trasparenza, ai fini IRPEF per i maggiori redditi di partecipazione ex art. 5 TUIR. Nessun atto in proprio veniva invece notificato al socio accomandante, che deteneva solo l'1% della società. In materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguardi inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali. Quindi tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi. Nel caso di specie si ravvisa la necessità di un litisconsorzio necessario originario e, conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, art. 14 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio deciso senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio. Da ciò consegue che la società e tutti i suoi soci devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno soltanto di essi.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che:

1. A seguito di una verifica fiscale condotta nei confronti della TS GROUP s.a.s., l'Agenzia delle entrate emise nei confronti della predetta società, per l'anno di imposta 2008, un avviso di accertamento di maggiori ricavi ai fini IVA e di un maggior valore della produzione ai fini IRAP e, nei confronti del socio T.S., separato avviso di accertamento ai fini IRPEF per i maggiori redditi di partecipazione nella predetta società D.P.R. n. 917 del 1986 ex art. 5.

2. I ricorsi avverso i predetti atti impositivi, separatamente proposti dalla società e dal socio, vennero riuniti dalla Commissione tributaria provinciale di Genova e la sentenza, di parziale accoglimento degli stessi, venne impugnata dalla società e dal socio con distinti appelli che la CTR della Liguria trattò pure separatamente e decise contestualmente, alla medesima udienza, con le sopra indicate sentenze di rigetto degli appelli dei contribuenti.

4. La società ed il socio hanno impugnato le predette statuizioni con separati ricorsi per cassazione fondati su tre motivi, cui ha replicato l'Agenzia delle entrate con controricorso.

5. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 bis c.p.c., risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Considerato che:

1. I due ricorsi, proposti in controversie aventi ad oggetto avviso di accertamento ai fini IVA ed IRAP, per l'anno d'imposta 2008, emesso nei confronti della società, nonchè avviso di accertamento emesso nei confronti del socio T.S., per i redditi di partecipazione nella predetta società, vanno necessariamente trattati congiuntamente, vertendosi in ipotesi di litisconsorzio necessario tra soci e società di persone (Cass., Sez. U., n. 14815 del 04/06/2008 - Rv. 603330) in fattispecie "caratterizzata da: (1) identità oggettiva quanto a "causa petendi" dei ricorsi; (2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese; (3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; (4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici" (Cass. n. 3830 del 2010).

1.1. Deve così disporsi la riunione del ricorso iscritto al n. 19447/2018 R.G. a quello di precedente iscrizione, n. 19445/2018 R.G. 2. Va quindi dichiarata la nullità dell'intero giudizio per difetto di integrità del contraddittorio.

3. E' principio assolutamente consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, a partire dall'arresto di Cass., Sez. U., n. 14815 del 2008 e successivamente ribadito dalle sezioni semplici (cfr., ex multis, Cass. n. 27337 del 2014; n. 11459 del 2009; n. 13073, n. 17925 e n. 23096 del 2012; n. 1047 del 2013; n. 25300 e 27337 del 2014; n. 2094 del 2015; n. 11727 e n. 13737 del 2016), quello secondo cui "in materia tributaria, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della

rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci - salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali -, sicchè tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi; siffatta controversia, infatti, non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario. Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio".

4. Seppur sia vero che l'accertamento a carico della società riguarda, oltre all'IRAP, anche l'IVA, la giurisprudenza di questo giudice di legittimità è nel senso che l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso di impugnazione, la necessità del simultaneus processus nei confronti dei soci e, quindi, un litisconsorzio necessario, mancando un meccanismo analogo a quello previsto dal combinato disposto di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40, comma 2 e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, di unicità di accertamento ed automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili, con connessa comunanza di base imponibile tra i tributi a carico della società e dei soci, ma qualora l'Agenzia abbia contestualmente proceduto con un unico atto impositivo ad accertamenti per IVA e, come nel caso qui vagliato, anche per IRPEF ed IRAP a carico di una società di persone, fondati su elementi (anche in parte) comuni, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA, ove non suscettibile di autonoma definizione in funzione di aspetti ad esso specifici, non si sottrae al vincolo necessario del simultaneus processus, attesa l'inscindibilità delle due situazioni (in termini, Cass. n. 12236 del 2010; conf. n. 11240 del 2011; n. 21340 del 2015; n. 16731 del 2016).

5. Da quanto detto consegue che la società e tutti i suoi soci devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno soltanto di essi, essendo del tutto irrilevante che uno dei soci non abbia impugnato l'avviso di accertamento emesso nei loro confronti o, addirittura, come sembra nel caso di specie, che nessun atto impositivo sia stato emesso nei confronti di uno di essi (nella specie la P.P., socia accomandante con quota di partecipazione nella società dell'1 per cento).

6. Va pertanto dichiarata la nullità dell'intero giudizio di merito, che rende superfluo esaminare ed addirittura riferire i motivi di ricorso per cassazione proposti dai ricorrenti; la sentenza impugnata va cassata con rimessione delle parti avanti al giudice di primo grado, che dovrà disporre l'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 14 e

procedere a nuovo esame, provvedendo anche sulle spese di lite relative a questo grado di giudizio.

P.Q.M.

Riuniti i ricorsi e pronunciando sugli stessi, dichiara la nullità dell'intero giudizio, cassa la sentenza impugnata e dispone la rimessione degli atti alla commissione tributaria provinciale di Roma, in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 maggio 2019.

Depositato in Cancelleria il 23 settembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza