# Ordinanza del 30/12/2020 n. 29909 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

Accertamento - Società di persone - Contenzioso tributario - Litisconsorzio necessario - Mancata applicazione - Nullità dell'intero giudizio.

**Massima:**

Ai sensi del TUIR l'unitarietà dell'accertamento è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni e anche dei relativi soci per cui la cosenguente imputazione automatica del reddito a ciascuno di costoro comporta che il ricorso tributario proposto anche avverso un solo avviso di rettifica, dalla società o da uno dei soci, salvo il caso in cui questi prospettino solamente questioni personali, riguardi inscindibilmente sia la società che i soci. Pertanto, tutti devono essere parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi, per la posizione inscindibile di tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto e ciò vale anche nel caso di maggiore imponibile IVA accertato perché sotto il profilo del simultaneus processo sussiste l'esigenza di evitare decisioni contrastanti. Nella fattispecie si configura un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che il ricorso proposto da uno solo dei soggetti interessati apre la strada al giudizio collettivo e il giudice deve ordinare l'integrazione del contraddittorio pena la nullità assoluta del giudizio.

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

**Testo:**

Rilevato Che:

1. Parte contribuente è socio accomandatario della società Maserada Immobiliare di S.G. & C. s.a.s, operante nel settore di compravendita di immobili ed oggetto di verifica fiscale nel corso del 2008. In data 15/03/2010 l'Amministrazione finanziaria notificava pertanto alla predetta società un avviso di accertamento con cui veniva rideterminati, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), maggiori ricavi e maggior reddito d'impresa da imputare ai soci in misura proporzionale alle rispettive quote sociali per l'Irpef da costoro dovuta, con conseguente maggior IRAP e IVA e conseguenti sanzioni. In pari data anche il socio ricorrente era attinto da distinto avviso di accertamento con cui, in ragione dell'avviso emesso nei confronti della società,

veniva rettificato il maggior reddito derivante dalla partecipazione società con conseguente rideterminazione di maggior IRPEF dovuta, oltre ad addizionali regionale e comunale e conseguente sanzione amministrativa. A distanza di circa sei mesi, e precisamente in data 28/09/2010, l'Ufficio notificava un terzo avviso di accertamento nei confronti dell'altro socio, S.P., ed avente parimenti ad oggetto la rettifica IRPEF, addizionali regionale e comunale e conseguente sanzione, ancorchè per importi minori.

2. Rimasta inevasa l'istanza di accertamento con adesione, la società adiva il giudice di prossimità contestando il computo di Euro 400.000,00, corrispondenti ai crediti rinunciati dai soci, ai fini del computo dei maggiori ricavi. Parimenti inevasa era l'istanza di accertamento con adesione presentata dal socio S.G., che pertanto si attivava con proprio ricorso, deducendo la violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40, comma 2, per non aver l'Amministrazione proceduto con un unico atto ai fini delle imposte dovute dalla società e dai soci, sia la violazione degli artt. 8 e 84 TUIR per non aver l'Ufficio considerato le perdite societarie, riconosciute nello stesso pvc in relazione agli anni 2001-2004, operando la compensazione onde determinare correttamente il reddito. La CTP disponeva la riunione dei due giudizi e, in parziale accoglimento dei ricorsi, determinava i maggiori ricavi diminuendoli dell'importo di Euro 400.000,00. Proponeva appello l'Ufficio, specificando che nel caso di specie non era ravvisabile un'ipotesi di litisconsorzio necessario vertendosi in materia di IVA. Circa le perdite, affermava che non era possibile stabilire con esattezza eccedenze e perdite, oltre al fatto che la dichiarazione dei redditi per l'anno 2005 riportava perdite negli anni precedenti pari a zero. Replicava sia la società, sia il socio, quest'ultimo anche proponendo appello incidentale ribadendo i due motivi di ricorso svolti in primo grado. La CTR respingeva tutti gli appelli, confermando la sentenza impugnata. In relazione all'appello incidentale aderiva alle difese dell'Ufficio, ribadendo da un lato l'assenza, nel caso di specie, di un'ipotesi di litisconsorzio necessario vertendosi in materia di IVA dall'altro che non era possibile stabilire con esattezza le eccedenze, essendo le dichiarazioni dei redditi tutte sfalsate e tali da non poter stabilirne con esattezza l'anno, oltre al fatto che la dichiarazione dei redditi per l'anno 2005 riportava perdite negli anni precedenti pari a zero.

3. Ricorre per cassazione il contribuente con tre articolati motivi di doglianza. L'Amministrazione rimane intimata.

Considerato Che:

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione del art. 5 TUIR, D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40, artt. 101 e 102 c.p.c., D.Lgs. n. 542 del 1996, art. 14, comma 1 e art. 18, comma 1, lett. d in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 4. In particolare il ricorrente lamenta che la CTR abbia errato nel respingere il motivo di ricorso incidentale secondo cui doveva essere emesso un unico avviso di accertamento nei confronti sia della società sia dei soci in ragione del principio di unitarietà del procedimento di accertamento fiscale, in luogo dei due distinti avvisi emessi dall'Ufficio. Il ricorrente si duole altresì del fatto che tale errata decisione avrebbe determinato la violazione di un secondo principio, conseguente al primo come logico corollario, ovverossia quello di unitarietà processuale, che presuppone che sia realizzato il contraddittorio processuale nei confronti della società e di tutti i soci, con conseguente pronuncia di una decisione unica nei confronti di tutte le parti processuali. Ancor più erronea

sarebbe la motivazione addotta dalla CTR, secondo cui i suddetti principi non troverebbe applicazione nel caso in cui l'atto impositivo riguardi anche la richiesta di IVA. 2. Con il secondo motivo di doglianza il ricorrente deduce la violazione o falsa applicazione degli artt. 8 e 84 del TUIR in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Lamenta infatti il ricorrente che la CTR avrebbe erroneamente applicato la legge non censurando l'operato dell'Ufficio che non aveva conteggiato nè le perdite societarie nè quelle dei soci e non operando, pertanto, la doverosa compensazione onde determinare correttamente (per difetto) il reddito.

3. Con il terzo motivo il contribuente lamenta violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, n. 4 richiamato dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 61, nonchè dell'art. 132 c.p.c., n. 4 e art. 136 c.p.c., comma 3, e dell'art. 118 disp. att. c.p.c. anche in relazione all'art. 111 Cost. nonchè insufficiente motivazione su un fatto controverso e decisivo per il giudizio in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 4 e 5. Il ricorrente si duole del mancato riconoscimento delle perdite societarie sotto il profilo della carenza motivazionale della sentenza.

4. Il primo motivo è fondato.

Le Sezioni Unite di questa Corte hanno, infatti, affermato che 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. n. 917 del 1986, oltrechè dei relativi soci, e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascuno di costoro, 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, dalla società o da uno dei componenti di essa, riguarda inscindibilmente sia la società, sia i soci e ciò fatto salvo il caso in cui questi prospettino (solo) questioni personali (Cass., Sezioni unite civili, 4 giugno 2008, n. 14815). Tutti devono pertanto essere parte dello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi e ciò perchè essa non ha ad oggetto la singola posizione debitoria dei ricorrenti, bensì la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva della obbligazione (Cass., SS.UU. 1052/2007).

4.1. Errata è altresì la decisione della CTR nella parte in cui ha fatto salvo l'operato dell'Ufficio tenuto conto che l'atto impositivo aveva ad oggetto anche l'IVA, all'uopo richiamando anche una precedente pronuncia di questa Corte (n. 21707/2010). Con quella pronuncia questa Corte ha infatti affermato che l'indirizzo giurisprudenziale sopra richiamato si è formato con riguardo all'atto impositivo che opera una rettifica del reddito della società ovvero del reddito di partecipazione dei soci, in ragione dell'automatismo previsto dalla legge in forza del quale il reddito della società di persone viene imputato a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 5 e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 40). Di contro, l'atto impositivo che riguardi solo la diversa imposta dell'iva, che non è un'imposta sul reddito, resta estraneo a detto automatismo. In altri termini, l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone non determina, in caso di impugnazione, la necessità di integrare il contraddittorio nei confronti dei relativi soci solo se detto accertamento sia stato autonomamente operato. Al contrario, qualora l'Agenzia abbia contestualmente proceduto, sia pur con distinti atti impositivi, all'accertamento del

maggior reddito (con conseguente maggior IRAP, IRPEF e IVA) e fondato su elementi anche solo in parte comuni, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA, che non sia 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 e l'esigenza, alla luce dell'art. 111 Cost., di evitare decisioni irragionevolmente contrastanti (Cass., V, n. Cass. Civ. n. 4752/17, idem 21340/2015; 26071/2015). Si configura pertanto un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che il ricorso proposto anche da uno solo dei soggetti interessati, e destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo e il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio, fatta salva l'ipotesi che non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente. Per l'effetto il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del contraddittorio di cui all'art. 101 c.p.c. e art. 111 Cost., comma 2, e trattasi di nullità assoluta che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio (Cass. SS. UU. 14815 del 2008; Sez. 5, n. 13073 del 2012).

4.2. Orbene, nel caso di specie è pacifico che il giudice di primo grado abbia disposto la riunione dei giudizi promossi separatamente dalla società e dal socio senza però ordinare l'integrazione del contraddittorio nei confronti del socio minoritario S.P., rimasto escluso dal giudizio, pur avendo il socio odierno ricorrente rappresentato la necessità di applicare il simultaneus processus al caso di specie. E' poi altrettanto pacifico che la CTR non abbia fatto buon governo dei principi sopra rammentati laddove, falsamente applicando i principi enunciati da questa Corte, ha respinto il motivo di ricorso svolto dal socio.

Il primo motivo è quindi fondato ed il giudizio dev'essere dichiarato nullo.

5. Il carattere pregiudiziale del primo motivo affranca il Collegio dall'esaminare il secondo e il terzo motivo, che restano pertanto assorbiti.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e dichiara la nullità dell'intero giudizio, rinvia alla Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, cui demanda anche la regolazione delle spese della presente fase di giudizio.

Così deciso in Roma, il 21 ottobre 2020.

Depositato in Cancelleria il 30 dicembre 2020

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza