Ordinanza del 08/06/2021 n. 15934 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Contenzioso tributario - Società -Litisconsorzio necessario - Soci di fatto - Configurabilità.

Massima:
Ogni controversia in materia tributaria che riguardi la composizione stessa del gruppo sociale comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, anche dei soci di fatto; e ciò in quanto il litisconsorzio necessario sussiste, oltre che nei casi espressamente previsti dalla legge, in tutti i casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti.

Testo:

A seguito di p.v.c. della Guardia di Finanza di Empoli, l'Agenzia delle entrate aveva notificato alla presunta società di fatto P.i & C. e ai soci O., F., E.P., S. T., e A. Z., diversi avvisi di accertamento con i quali veniva contestato un maggiore reddito di impresa, ai fini Irap e Iva, per gli anni 2002, 2004-2008, conseguito attraverso la gestione delle partecipazioni e l'attività di direzione di altre società, depauperando il patrimonio di alcune di esse (c.d. società danneggiate) per arricchirne altre (c.d. società obiettivo), controllate a vario titolo dai membri della società di fatto medesima;

- con distinti avvisi di accertamento l'Ufficio aveva imputato per trasparenza ex art. 5 TUIR ai soci della società il reddito accertato in capo a quest'ultima;

-avverso i suddetti atti impositivi, avevano proposto distinti ricorsi la società e i soci che venivano accolti dalla Commissione tributaria provinciale di Firenze con sentenza n. 107/19/12, per le annualità 2002, 2004-2006, e con la sentenza n. 87/16/13, per le annualità 2007-2008;

-avverso le sentenze di primo grado l'Ufficio aveva proposto separati appelli dinanzi alla Commissione tributaria regionale di Firenze che, con sentenza n. 375/08/2016, depositata in data 25 febbraio 2016, previa riunione, li aveva accolti parzialmente, confermando gli avvisi di accertamento nei confronti della società di fatto e dei soci, ad eccezione che per l'Iva e per gli atti impositivi relativi ai redditi di partecipazione dei soci, ai fini Irpef, per gli anni 2004-2006;

- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate, con atto notificato a mezzo PEC il 26/9/2016, propone ricorso per cassazione affidato a due motivi, rimangono intimati la società e i soci; O. P., F. P., E. P., S.T., tutti in proprio e in qualità di presunti rappresentanti legali della società di fatto P. & C., con atto spedito per la notifica a mezzo servizio postale il 26/9/2016, propongono successivo ricorso per cassazione articolato in cinque motivi, cui resiste, con controricorso l'Agenzia;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1- bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- preliminarmente, esaminati gli atti del procedimento di cui a n.r.g. 22609/16, si riuniscono i ricorsi ex art. 335 c.p.c.; va, al riguardo, osservato che "nei procedimenti con pluralità di parti, una volta avvenuta ad istanza di una di esse la notificazione del ricorso per cassazione, le altre parti, alle quali il ricorso sia stato notificato, debbono proporre, a pena di decadenza, i loro eventuali ricorsi avverso la medesima sentenza nello stesso procedimento e, perciò, nella forma del ricorso incidentale, ai sensi dell'art. 371 c.p.c., in relazione all'art. 333 dello stesso codice, salva la possibilità della conversione del ricorso comunque presentato in ricorso incidentale - e conseguente riunione ai sensi dell'art. 335 c.p.c. - qualora risulti proposto entro í quaranta giorni dalla notificazione del primo ricorso principale, posto che in tale ipotesi, in assenza di una espressa indicazione di essenzialità dell'osservanza delle forme del ricorso incidentale, si ravvisa l'idoneità del secondo ricorso a raggiungere Io scopo". Cass. n. 27898 del 2011; conf. n. 25054 del 07/11/2013, n. 27887/2009); le S.U. n. 7074 del 2017, hanno confermato tale orientamento, statuendo che "in virtù del principio di unità dell'impugnazione, il ricorso proposto irritualmente in forma autonoma da chi, ai sensi degli artt. 333 e 371 c.p.c., avrebbe potuto proporre soltanto impugnazione incidentale, per convertirsi in quest'ultima deve averne i requisiti temporali, onde la conversione risulta ammissibile solo se la notificazione del relativo atto non ecceda il termine di quaranta giorni da quello dell'impugnazione principale" (v. da ultimo, Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 33809 del 19/12/2019). Nella fattispecie, il ricorso per cassazione di O. P., F. P., E.P., S. T., tutti in proprio e in qualità di presunti rappresentanti legali della società di fatto P. & C., è stato proposto entro tale termine, con atto spedito per la notifica a mezzo servizio postale il 26/9/2016 (lo stesso giorno del perfezionamento della notifica, a mezzo PEC, del ricorso principale dell'Agenzia delle entrate);

- con il primo motivo del ricorso principale, l'Agenzia denuncia la violazione dell'art. 112 c.p.c. per avere la CTR, dichiarato l'illegittimità degli avvisi di accertamento relativi all'Irpef per redditi di partecipazione nei confronti dei soci, per gli anni 2004-2006, nonostante l'eccezione di decadenza del termine per l'accertamento fosse stata sollevata soltanto in relazione alle annualità 2002, 2004-2005;

- con il secondo motivo del ricorso principale, si denuncia la violazione dell'art. 43, comma 3, del d.P.R. n. 600/73 in combinato con l'art. 5 del TUIR, per avere la CTR - pur riconoscendo l'operatività dei presupposti per il raddoppio dei termini di accertamento in relazione ai rilievi contestati alla società di fatto - erroneamente negato la sussistenza dei medesimi presupposti in

relazione agli avvisi di accertamento con cui i maggiori redditi erano stati imputati per trasparenza ai soci, in forza di un asserito mancato superamento delle soglie di punibilità ex art. 5 del d.lvo n. 72/2000;

- con il primo motivo del ricorso incidentale, i contribuenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2247 c.c. per avere la CTR ritenuto provata la sussistenza della società di fatto ipotizzata dall'Ufficio senza indicare gli elementi concreti e univoci dai quali desumere la effettiva esistenza del vincolo sociale;

- con il secondo motivo del ricorso incidentale, i contribuenti denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza per mancata integrazione del contraddittorio, nei gradi di merito, nei confronti di un litisconsorte necessario quale era- come si evinceva anche dalla sentenza impugnata- l'altro socio di fatto A. Z.;

- con il terzo del ricorso incidentale, i contribuenti denunciano la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000, per non avere la CTR indicato, in base a quale normativa ovvero in funzione di quali presunzioni gravi, precise e concordanti, il danno asseritamente creato alle "società danneggiante" fosse riconducibile ad "utile di impresa", rilevante quale imponibile fiscale;

- con il quarto motivo del ricorso incidentale, si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della legge n. 212 del 2000 per avere la CTR ritenuto infondata l'eccezione di nullità degli atti impositivi per difetto di istruttoria, ancorché fosse mancata da parte dell'Amministrazione, nel recepire il p.v.c. della G.d.F., la valutazione degli elementi fondanti l'accertamento e, quindi, la motivazione degli avvisi;

- con il quinto motivo, si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame circa un fatto decisivo e controverso per il giudizio, per non avere la CTR ritenuto illegittimi, per decadenza dei termini, anche gli avvisi di accertamento emessi nei confronti dei soci, relativi all'anno 2002;

- il secondo motivo del ricorso incidentale è fondato;

- che, al riguardo, va ribadito l'indirizzo della Corte secondo cui ogni controversia che riguardi la composizione stessa del gruppo sociale comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti (Cass. n. 14387 del 2014, n. 5119 del 2004, n. 4226 del 1991) anche dei soci di fatto (Cass. 4062 del 2015; Cass. n. 24026 del 2018); e ciò in quanto, come ha precisato la Corte, il litisconsorzio necessario sussiste, oltre che nei casi espressamente previsti dalla legge, in tutti i casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti (Cass. n. 121 del 2005);

- che per questi aspetti, dunque, la controversia in oggetto, concernendo gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, configura un caso di litisconsorzio necessario originario e relativa necessità di integrazione del

contraddittorio, essendo il giudizio di merito (sia in primo che in secondo grado), celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari, affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio (in termini Cass. n. 30826 del 2017, n. 14387 del 2014; conf. Cass. n. 15566 del 2016 e n. 8094 del 2017);

- che non è idonea ad impedire tale conseguenza la natura delle imposte oggetto di accertamento perché, seppur sia vero che un problema di litisconsorzio non si pone per VIVA, ad analoga conclusione non può pervenirsi quanto all'IRAP, che è imposta pure oggetto di accertamento, posto che con riferimento a tale tributo questa Corte ha affermato che, trattandosi dì imposta assimilabile all'ILOR - in forza dei suo carattere reale, della sua non deducibilità dalle imposte sui redditi e della sua proporzionalità (cfr. d.lgs. n. 446 del 1997, art. 17, comma 1, e art. 44) - ed essendo essa imputata per trasparenza ai soci, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, al pari delle imposte sui redditi, sussiste la necessità del litisconsorzio tra società e soci (Cass. n. 10145 del 2012, n. 13767 del 2012, n. 15566 del 2016);

- nella specie, dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa (ricorso incidentale dei contribuenti e controricorso dell'Agenzia) risulta incontestato che la presunta società di fatto "P. & C." riguardasse, all'epoca della notifica degli atti impositivi, oltre i membri della famiglia Pagliai, anche il sig. Alessio Zetti, nei cui confronti, andava, quale assunto socio di fatto e litisconsorte necessario, integrato il contraddittorio sin dal primo grado di giudizio;

- l'accoglimento del secondo motivo del ricorso incidentale, rende inutile la trattazione dei restanti motivi e del ricorso principale dell'Agenzia, con assorbimento degli stessi;

-che, pertanto, constatato il difetto d'integrità del contraddittorio, va disposta la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla competente Commissione tributaria provinciale per la celebrazione del giudizio di primo grado nei confronti di tutti i litisconsorti necessari, provvedendo il giudice del rinvio a disporre l'integrazione del contraddittorio, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 14, e a regolare le spese anche del presente giudizio di legittimità;

Per questi motivi

la Corte:

accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale, assorbiti i restanti e il ricorso principale dell'Agenzia; dichiara la nullità dei giudizi di merito, cassa la sentenza impugnata e dispone la rimessione degli atti alla Commissione tributaria provinciale di Firenze, perché provveda, previa integrazione del contraddittorio, a nuovo giudizio e a regolamentare le spese del giudizio di legittimità;

Cosi deciso in Roma il 23 febbraio 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza