Sentenza del 15/06/2018 n. 15859 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La controversia, promossa nei confronti dell'Agenzia delle Entrate dalla XXXX s.a.s. di D.D. & C., ha ad oggetto l'impugnazione dell'avviso di accertamento, ai fini IRAP ed IVA per l'anno 2003, di costi indeducibili e ricavi non dichiarati, con conseguenze incrementative del reddito della società contribuente, base dell'imputazione dei redditi di partecipazione a ciascun socio.

Il ricorso venne respinto in primo grado, ma la Commissione tributaria regionale della Campania, con la sentenza indicata in epigrafe, in parziale accoglimento dell'appello, dichiarò detraibili costi per Euro 253.191,00, con corrispondente riduzione delle sanzioni irrogate, mentre confermò nel resto l'impugnato avviso di accertamento, osservando, tra l'altro, che gli stessi verbalizzanti "hanno contestato che sia le operazioni di importazione dirette che quelle in regime di sospensione d'imposta hanno avuto concreta esecuzione, anche se tali importi di Euro 253.191,00 non sono stati indicati separatamente nella dichiarazione dei redditi", che nella specie si è trattato "di un errore che, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10 (c.d. statuto del contribuente), si traduce in una "mera violazione formale senza alcun debito d'imposta", per aver la parte riportate separatamente nella dichiarazione dei redditi le suddette spese di Euro 253.191,00".

D.D., nella qualità di socio accomandatario della cessata - nelle more società contribuente, ricorre per ottenere la cassazione della sentenza con quattro motivi, cui la intimata l'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di impugnazione il ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la mancata integrazione del contraddittorio in ipotesi di litisconsorzio originario necessario tra la società di persone ed i soci, in relazione al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5 e la nullità della sentenza impugnata, giacchè la CTR non ha tratto le dovute conseguenze dal fatto che l'appellante aveva dedotto, nella memoria D.Lgs. n. 546 del 1992, ex art. 32, la nullità della pronunciata sentenza di primo grado, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio, in ragione dell'unitarietà dell'accertamento e della conseguente automatica e proporzionale imputazione dei redditi a ciascun socio, essendosi limitato ad una mera dissertazione teorica sulle differenze tra litisconsorzio necessario e facoltativo.

Con il secondo motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la mancata integrazione del contraddittorio in ipotesi di litisconsorzio originario necessario, l'omessa motivazione su un fatto decisivo e controverso, giacchè la CTR non ha esplicitato le ragioni per le quali ha superato la questione e pronunciato nei merito della causa.

Con il terzo motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la mancata integrazione del contraddittorio in ipotesi di litisconsorzio originario necessario, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 14 e 59, D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, giacchè la CTR non ha considerato che, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, i redditi delle società di persone sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili, per cui l'accertamento di maggiori redditi nei confronti della società contribuente è idoneo a produrre effetti anche nella sfera giuridica dei soci, per cui andava garantito il contraddittorio nei confronti di questi ultimi, mediante la loro chiamata in causa.

Con il quarto motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omessa e/o insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso, con riferimento ai recuperi erariali afferenti le perdite su crediti e presunti ricavi non dichiarati, giacchè la CTR si è limitata ad esplicitare le ragioni per le quali ha ritenuto di annullare il recupero riguardante le spese relative ad operazioni con paesi a fiscalità privilegiata, nonostante le deduzioni della contribuente, nei due gradi di giudizio, investissero sia le perdite su crediti, sia i presunti ricavi non dichiarati, stante la fallacità delle presunzione utilizzate dall'Agenzia delle Entrate, e, in relazione alle perdite su crediti, per Euro 77.359,59, la ritenuta mancanza di documentazione, e fosse stato rimarcato che si trattava di forniture di merce contestate dai clienti che avrebbero dovuto formare oggetto di resi, con emissione della relativa nota di credito, con recupero dell'IVA versata, rappresentanti una spesa per la società, stante l'impossibilità pratica di riaddebitare al proprio fornitore (cinese) il costo delle merci difettose e comunque non più esitabili.

Il primo motivo di ricorso è fondato e va accolto, cosa che rende superfluo l'esame degli ulteriori motivi.

Il ricorso per cassazione è stato proposto dal "socio accomandatario ed ultimo legale rappresentante della cessata società XXXX s.a.s. di D.D. & C.", e dunque, ai sensi dell'art. 110 c.p.c., dal socio successore a titolo universale divenuto partecipe della comunione in ordine ai beni residuati dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione della società di persone dal registro delle imprese.

Orbene, non è contestato che il giudizio di merito si è svolto tra la XXXX s.a.s. di D.D. & C., originaria ricorrente e poi appellante, da una parte, e l'Agenzia delle Entrate, dall'altra, senza la partecipazione dei soci, e che ha ad oggetto una pretesa impositiva in materia di IRAP ed IVA azionata nei confronti della predetta società di persone, essendo il recupero fiscale basato su costi indeducibili e su ricavi non dichiarati.

Nel processo tributario, in caso di rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone (e delle associazioni) D.P.R. del 1986, ex art. 5, sussiste il litisconsorzio necessario originario tra la società e tutti i soci della stessa, in ragione dell'unitarietà dell'accertamento, che è alla base della

rettifica e della conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi.

Le Sezioni Unite di questa Suprema Corte (sentenza n. 10145/2012) hanno precisato che, in materia di IRAP delle società di persone, si ripropone la medesima situazione di litisconsorzio necessario tra i soci e le società di persone già affermata dalle medesime Sezioni Unite (sentenza n. 14815/2008) riguardo all'ILOR, atteso che, allo stesso modo, sussiste una sostanziale coincidenza degli elementi economici che costituiscono i presupposti rispettivamente accertati a carico della società (IRAP) e dell'imposta a carico dei soci (IRPEF) che vincola il tributo dovuto dai soci dal giudicato sull'imposta a carico della società, con conseguente collegamento tra la pretesa tributaria ai fini IRAP nei confronti della società, in ragione di maggiori ricavi, e la pretesa tributaria ai fini IRPEF, nei confronti dei soci, in ragione di maggiori utili distribuiti, che giustifica sul piano razionale e dell'intrinseca ragionevolezza, il litisconsorzio necessario tra società e soci.

Giova, inoltre, osservare che se è vero che l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso d'impugnazione, la necessità d'integrare il contraddittorio nei confronti dei relativi soci, è altrettanto vero che qualora l'Agenzia delle Entrate abbia contestualmente proceduto, all'accertamento di IVA e IRAP fondati su elementi anche solo in parte comuni, e nel caso si specie il recupero del maggiore imponibile si basa su poste scaturenti da costi indeducibili e da ricavi non dichiarati, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA, non suscettibile di autonoma definizione in funzione di aspetti ad esso specifici, non si sottrae al vincolo necessario di simultaneus processus, attesa l'inscindibilità delle due situazioni (Cass., n. 12236/2010, n. 6935/2011, n. 16661/2011, n. 21340/2015, n. 26071/2015, n. 6303/2018).

Quanto alla intervenuta estinzione della società XXXX , evento dedotto dal ricorrente e non contestato da controparte, vale ricordare il principio secondo cui "Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorchè azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo" (Cass. n. 6070/2013).

Ne discende che dopo la cancellazione della società di persone dal registro delle imprese, che determina appunto l'estinzione della società stessa, privandola della capacità di stare in giudizio, la legittimazione sostanziale e processuale, attiva e passiva, si trasferisce automaticamente, ai sensi dell'art. 110 c.p.c., ai soci quali successori a titolo universale divenuti partecipi della comunione in ordine ai beni residuati dalla liquidazione o sopravvenuti alla cancellazione.

Si impone, pertanto, la declaratoria di nullità dell'intero giudizio e la rimessione degli atti alla Commissione tributaria provinciale di Napoli.

Il progressivo consolidarsi della richiamata giurisprudenza giustifica la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo di ricorso e, assorbiti gli altri motivi, dichiara la nullità della sentenza impugnata nonchè di quella di primo grado, e rimette il giudizio dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Napoli. Compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 5 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 15 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza