Sentenza del 31/07/2018 n. 20244 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate chiede, con ricorso (R.G.N. 11321/2011) affidato a due motivi, la cassazione della sentenza n. 27/24/10, pronunziata dalla CTR del Piemonte il 1/12/2009 e depositata il 4/3/2010, che ha respinto l'appello erariale e confermato la sentenza n. 113/8/07 della CTP di Torino, che aveva annullato, su ricorso di T.M., socio della XXXX T. s.n.c., l'avviso di accertamento relativo ad IRPEF per l'anno 2002, emesso a seguito di rettifica del reddito della società, e conseguente automatica imputazione del maggior reddito di partecipazione a ciascun socio, dando atto che, con altra sentenza (n. 112/8/07), alle cui motivazioni rinviava, aveva annullato l'avviso di accertamento notificato alla predetta società, che lo aveva autonomamente impugnato, così come aveva fatto l'altro socio, T.C., senza che i giudizi fossero riuniti.

Rileva il giudice di appello che l'eccezione di nullità della sentenza di primo grado, per mancata integrazione del contraddittorio, nei confronti della XXXX T. s.n.c. e dell'altro socio, è infondata in quanto "le parti sono state in grado di contraddire e, pur in assenza di riunione del ricorso proposto dalla società con i due autonomamente proposti dai soci, le sentenze rese dalla CTP non presentano tra loro alcun profilo di contraddittorietà" e, nel merito dell'impugnazione, che è sufficiente il richiamo alle motivazioni della distinta decisione resa nel giudizio di appello proposto dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza (n. 112/8/07) pronunciata dalla CTP di Torino nei confronti della società.

L'Agenzia delle Entrate chiede, con distinto ricorso (R.G.N. n. 11326/2011) affidato a quattro motivi, la cassazione della sentenza n. 26/24/10, pronunziata dalla CTR del Piemonte l'1/12/2009, e depositata il 4/3/2010, che ha respinto l'appello erariale e confermato la sentenza n. 112/8/07 della CTP di Torino, che aveva annullato, su ricorso della XXXX T. s.n.c. di Marco e Christian T., l'avviso di accertamento per IVA, IRPEF e IRAP, relativamente all'anno 2002, emesso a seguito di p.v.c. della Guardia di Finanza, a carico del Consorzio M. , e della conseguente segnalazione a carico delle imprese consorziate.

I rilievi dei militari si fondano sul fatto che il predetto Consorzio aveva adottato una procedura di contabilizzazione dei costi e dei ricavi ritenuta anomala, perchè comportante una sorta di compensazione tra operazioni attive e passive del consorzio e dei consorziati, con conclusiva fatturazione reciproca solo di parte dei costi e proventi complessivi; così facendo il Consorzio non aveva operato in modo neutro, ma come un'impresa commerciale a scopo di lucro, in violazione sia dell'ordinamento civilistico in materia di consorzi, sia della normativa fiscale in materia di IVA. Il giudice di appello rileva l'infondatezza della eccezione di nullità della sentenza

di primo grado, per mancata integrazione del contraddittorio nei confronti dei due soci della XXXX T. s.n.c., i quali avevano autonomamente impugnato l'atto impositivo conseguente alla imputazione del maggior reddito di partecipazione, ricostruito per l'anno 2002, in quanto "le parti sono state in grado di contraddire e, pur in assenza di riunione del ricorso proposto dalla società con i due autonomamente proposti dai soci, le sentenze rese dalla CTP non presentano tra loro alcun profilo di contraddittorietà", osserva altresì che le previsioni statutarie non consentono di escludere la natura di ente commerciale rivestita dal Consorzio M. , unico contraente nei confronti dei soggetti appaltanti, trattandosi di mandatario senza rappresentanza, e che le imprese consorziate esecutrici dei lavori correttamente fatturano al Consorzio, "che non esegue direttamente i lavori, ma li subappalta", le prestazioni da ciascuna di esse eseguite, assoggettandole all'IVA, in conformità della risoluzione ministeriale n. 399932 del 5/1/1985, che inoltre la società XXXX T., nell'anno 2002, non ha ricevuto commesse dal Consorzio, nè tantomeno eseguito lavori in subappalto o percepito pro-quota corrispettivi o utili, per cui non aveva alcun obbligo di emettere fatture, che infine l'Ufficio ha illegittimamente utilizzato mere presunzioni, inidonee ad assurgere a prova, per attribuire alle consorziate, in proporzione della quota di partecipazione all'ente consortile, i ricavi dichiarati dal Consorzio, sol perchè quest'ultimo non aveva esibito documentazione utile al riguardo.

Resistono, in entrambi i giudizi, gli intimati contribuenti con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo d'impugnazione (ricorso R.G.N. 11321/2011) la ricorrente, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 102 c.p.c. e art. 111 Cost., giacchè i giudici di appello non hanno considerato che al giudizio ha partecipato solo l'intimato socio, e non anche la predetta società e l'altro socio, T.C., nonostante la comunanza delle questioni sottese al recupero delle maggiori imposte, e l'unitarietà dell'accertamento.

Con il secondo motivo deduce, in relazione al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, n. 4, la nullità della sentenza per mancanza di motivazione, in quanto il mero richiamo alla decisione resa nella causa pregiudiziale non vale a dotare la sentenza impugnata di una propria ed autonoma motivazione.

Con il primo motivo d'impugnazione (ricorso R.G.N. n. 11326/2011) la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza, per violazione dell'art. 102 c.p.c. e art. 111 Cost., "giacchè il giudice di appello ha omesso di considerare che al giudizio non hanno partecipato i due soci della società contribuente, M. e T.C., nonostante la comunanza delle questioni sottese al recupero delle maggiori imposte e l'unitarietà dell'accertamento, non essendo stati riuniti i giudizi da questi ultimi intentati per contrastare la pretesa impositiva.

Con il secondo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione degli artt. 2602 c.c. e ss., D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, artt. 1241 c.c. e ss., giacchè il giudice di appello non ha dato adeguato rilievo al fatto che il Consorzio è soggetto che agisce senza perseguire scopo di lucro, che per le commesse eseguite dalle imprese consorziate esso deve ribaltare integralmente i costi ed i ricavi alla consorziata che ha partecipato alla esecuzione dei lavori oggetto di commessa, senza applicare alcuna detrazione, che per le commesse

eseguite in proprio esso deve ribaltare alle consorziate, le quali attraverso il fondo consortile partecipano al Consorzio, tutti i costi di gestione proporzionalmente alla quota consortile, non potendo questi essere compensati con gli utili trattenuti dal Consorzio, che sono da fatturare, realizzando altrimenti tale modus operandi una vera e propria evasione dell'IVA. Con il terzo motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 bis, comma 1, D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 5, art. 55, comma 1 e comma 2, nn. 2 e 3), giacchè il giudice di appello non ha considerato che, con l'avviso di accertamento impugnato, l'Ufficio ha contestato alla contribuente violazioni per l'IVA dell'anno 2002, in presenza di elementi - i dati contabili aggregati del Consorzio - che consentono di stabilire l'esistenza di operazioni che avrebbero dovuto essere assoggettate ad imposizione, e che viceversa non sono state fatturate, mentre la differenza tra l'importo percepito dal Consorzio e quello fatturato dall'impresa consorziata, soprattutto nel caso di commesse miste, cioè effettuate in parte dal Consorzio e in parte dalla consorziata, stante anche la lacunosità della contabilità dell'ente consortile, non trova altra spiegazione se non quella della occulta compensazione con i costi specifici e di gestione, ai quali ogni consorziato deve contribuire.

Con il quarto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, insufficiente motivazione su un fatto decisivo della controversia, giacchè il giudice di appello non ha considerato che, pur essendo pacifico che la società contribuente, nell'anno d'imposta in questione, non ha partecipato a commesse, ciò non esclude che, stante il rifiuto di esibire la documentazione concernente i rapporti del Consorzio con le imprese consorziate, l'Ufficio ha legittimamente ricostruito tali rapporti operando pro-quota, sulla base delle quote consortili, il ribaltamento di costi e ricavi, non essendo spiegabile il margine del 25% tra importi fatturati ai committenti e quelli fatturati dalle imprese consorziate che eseguivano i lavori e che dunque effettuavano le prestazioni assoggettate ad IVA. In via preliminare, ai sensi dell'art. 274 c.p.c., va disposta la riunione dei ricorsi per cassazione, quello iscritto al N. 11326/2011 del Registro Generale, proposto dalla Agenzia delle Entrate, nei confronti di T.M., a quello iscritto al N. 11321/2011 del Registro Generale, proposto dalla Agenzia delle Entrate, nei confronti della XXXX T. s.n.c, pur avendo i ricorsi ad oggetto l'impugnazione di due diverse sentenze, pronunciate tra parti (contribuenti) differenti.

Orbene, le sezioni unite di questa Corte, con la sentenza n. 14815/2008, hanno affermato il principio di diritto (ribadito da questa Sezione con le sentenze n. 11459/2009, n. 11549/2009, n. 13073/2012, n. 17925/2012, n. 23096/2012, n. 25300/2014, n. 7789/2016 ed altre), 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. n. 917 del 1986, 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 litisconsorzi necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio".

Deve, pertanto, essere rilevata ex officio, e dichiarata - con una statuizione sul ricorso (e non sugli ulteriori motivi di impugnazione proposti nei confronti della società e del suo socio) ex art. 382 c.p.c., comma 3, perchè ciascun "processo" non poteva essere "proseguito" -, la nullità di entrambi i processi nella loro interezza (delle sentenze impugnate e di quelle di primo grado) per difetto di integrità del contraddittorio in ciascuno dei processi svoltisi innanzi alla CTP di Torino: a quello introdotto dalla società, infatti, formalmente, non hanno partecipato i soci, mentre la società non ha preso parte al processo afferente il ricorso dei soci (Cass. n. 6381/2008).

Al riguardo, va rilevato che gli originari ricorsi della XXXX T. s.n.c, e dei soci T.M. e T.C., sostanzialmente basati su identiche ragioni impugnatorie, sono stati decisi separatamente, dando luogo a distinte sentenze di annullamento degli avvisi di accertamento relativi alle maggiori imposte richieste per l'anno 2002, le quali sono state oggetto di distinti ricorsi in appello dell'Agenzia delle Entrate, decisi in separati giudizi, ma con sentenze pronunciate tutte l'l/12/2009, depositate il 4/3/2010, della CTR del Piemonte, segnatamente, quella n. 26/24/10, nei confronti della predetta società, quella n. 27/24/10, nei confronti di T.M., e quella n. 28/24/10, nei confronti di T.C..

Ciò non di meno, ferma la necessità di un bilanciamento tra il principio della ragionevole durata del processo e quello della integrità del contraddittorio, nei caso di specie non può trovare applicazione il temperamento da questa Corte adottato qualora gli avvisi di accertamento collegati siano stati impugnati autonomamente da tutti i soci e dalla società e, nei gradi di merito, i giudizi relativi, celebratisi separatamente, siano stati esaminati dallo stesso giudice in maniera strettamente coordinata, e decisi con un'identica motivazione, sì da potersi escludere ogni rischio di contrasto tra giudicati, caso in relazione al quale la Corte può disporre la riunione dei procedimenti, per connessione oggettiva ex art. 274 c.p.c., piuttosto che l'annullamento delle sentenze di merito, dovendo ritenersi rispettata la ratio del litisconsorzio (Cass. n. 2907/2010, n. 6936/2011, n. 29843/2017).

E' vero, infatti, che i gravami furono assegnati alla stessa sezione della CTR del Piemonte e - di fatto - trattati congiuntamente, alla udienza dell'1/12/2009, e che il giudice di appello si è pronunciato in modo uniforme con le tre sentenze sopra richiamate, tra le quali quelle appunto oggetto dei qui riuniti giudizi, come del resto avvenuto anche in prime cure, e tuttavia il rinvio al giudice di merito non è giustificato dalla necessità, solo formale, di salvaguardare il contraddittorio, cosa che porrebbe la relativa decisione senz'altro in contrasto con il principio della ragionevole durata del processo, in quanto il Collegio non ha altra via per ricomporre ad unità la causa ed evitare il possibile contrasto di giudicati.

Con la ordinanza n. 19517/2013, infatti, questa Corte ha già dichiarato la nullità della sentenza di appello pronunciata nei confronti del contribuente T.C., di quella di primo grado e degli atti

successivi alla costituzione del ricorrente, per via della rilevata non integrità del contraddittorio, ed ha rimesso la controversia alla CTP di Torino, per i provvedimenti di competenza.

Quanto esposto ha efficacia assorbente delle ulteriori censure svolte dalla ricorrente per cui, conclusivamente, in accoglimento del primo motivo dei riuniti ricorsi, va dichiarata la nullità delle impugnate sentenze, di quelle di primo grado, e di tutti gli atti processuali successivi alla costituzione in giudizio delle parti ricorrenti in primo grado, con rinvio alla CTP di Torino, in diversa composizione, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo dei riuniti ricorsi (R.G.N. 11321/2011 ed R.G.N, n. 11326/2011) e, assorbiti gli altri motivi, dichiara la nullità delle sentenze impugnate, di quelle di primo grado, e degli atti successivi alla costituzione nel giudizio di primo grado delle parti, e rinvia alla CTP di Torino, per i provvedimenti di competenza.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 4 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 31 luglio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza