# Sentenza del 27/09/2018 n. 23261 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio, depositata il 28 aprile 2010, di reiezione dell'appello dalla stessa proposto avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso della Associazione Sportiva Dilettantistica M. in liquidazione per l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui, relativamente all'anno 2004, erano stati rideterminati il reddito di impresa, la base imponibile rilevante ai fini I.r.a.p. e l'I.v.a. dovuta e recuperate a tassazione le imposte non versate.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che l'Ufficio aveva accertato l'insussistenza in capo alla Associazione dei requisiti previsti per il riconoscimento dello status di ente non commerciale e, a seguito della qualificazione della stessa quale società di fatto, aveva proceduto all'applicazione delle regole in tema di accertamento del reddito e delle operazioni imponibili ai fini dell'i.v.a., oltre a constatare la violazione dell'obbligo di tenuta di una regolare contabilità.

2.1. Il giudice di appello dà atto che la Commissione provinciale aveva accolto il ricorso ritenendo non corretto il disconoscimento della qualità di ente non commerciale della contribuente, insussistenti i presupposti per la rideterminazione del reddito ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 39, comma 2 e, in ogni caso, assenti le indicazioni in ordine alle modalità di individuazione della percentuale utilizzata per la determinazione del reddito tassabile.

Inoltre, il giudice di primo grado avrebbe espresso l'avviso che una esatta rideterminazione dell'I.v.a. avrebbe dovuto prendere in considerazione anche l'imposta assolta sugli acquisti.

2.2. Il giudice di appello, premessa l'ammissibilità del gravame sotto i profili eccepiti del difetto di notifica e dell'assenza di autorizzazione della Direzione Generale delle Entrate, ha affermato, disattendendo sul punto la valutazione operata dal giudice di primo grado, che dall'esame complessivo dei caratteri dell'Associazione, così come evidenziati in sede istruttoria, la stessa doveva considerarsi un ente commerciale svolgente attività sportive inquadrabile in una società di fatto.

Ha, tuttavia, aggiunto che la sentenza appellata, accogliendo lo specifico motivo di ricorso della contribuente, aveva ritenuto illegittimo il criterio di determinazione del reddito e delle imposte utilizzato dall'Ufficio e che tale statuizione non era stata attinta da impugnazione, per cui la fondatezza della tesi erariale della qualità di ente commerciale dell'Associazione non aveva alcuna rilevanza ai fini dell'accoglimento dell'appello atteso che l'avviso di accertamento risultava

comunque illegittimo in relazione alla determinazione delle imposte dovute, considerata non corretta dalla sentenza di primo grado con statuizione non impugnata.

3. Il ricorso è affidato a due motivi.

4. Resiste con controricorso l'Associazione Sportiva Dilettantistica M. in liquidazione, la quale, altresì, propone ricorso incidentale condizionato affidato a nove motivi e deposita memoria.

Motivi della decisione

1. Occorre preliminarmente rilevare che il presente giudizio risulta essere incardinato, sin dal suo primo grado di giudizio, tra la sola Associazione, quale parte contribuente, e l'Agenzia delle Entrate, senza che, dunque, allo stesso abbiano preso parte coloro che, secondo la ricostruzione dei fatti operata dall'Ufficio con l'atto impositivo impugnato, avrebbero rivestito la qualità di soci della società di fatto in cui si identificherebbe l'Associazione medesima.

Orbene, è principio consolidato quello per cui 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 (cfr., per tutte, Cass., sez. un., 2008, n. 14815).

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.

Ne consegue che il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, 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 (cfr., altresì, da ultimo, Cass., ord., 28 febbraio 2018, n. 4580; Cass., ord., 22 gennaio 2018, n. 1472).

1.1. Il litisconsorzio necessario dei soci sussiste anche nel giudizio di accertamento dell'I.r.a.p. dovuta dalla società (così, Cass., sez. un., 20 giugno 2012, n. 10145).

Sebbene non vi sia litisconsorzio necessario nelle cause in materia di i.v.a., qualora l'Agenzia, come nel caso in esame, abbia contestualmente proceduto, con un unico atto, ad accertamenti ai fini delle imposte dirette, I.v.a. ed I.r.a.p., fondati su elementi comuni, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile I.v.a., che non sia suscettibile di autonoma definizione in funzione di aspetti ad esso specifici, non si sottrae neanch'esso al

vincolo necessario del simultaneus processus per l'inscindibilità delle due situazioni (Cass. 30 dicembre 2015, n. 26071; Cass. 21 ottobre 2015, n. 21340).

1.2. Il litisconsorzio necessario sussiste anche quando, come nel caso in esame, la controversia verte (anche) sulla configurabilità o meno di una società di fatto, venendo in rilievo non solo nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, ma anche 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 (cfr. Cass. 25 giugno 2014, n. 14387).

1.3. Non vi è, infine, evidenza del fatto che gli avvisi di accertamento siano stati impugnati (anche) da parte di tutti i soci per cui difettano i presupposti per l'ipotetica operatività dell'istituto della riunione.

1.4. Conclusivamente, va dichiarata nella specie la nullità dell'intero giudizio di merito, con cassazione dell'impugnata sentenza e rimessione delle parti avanti al giudice di primo grado, che dovrà disporre l'integrazione del contraddittorio ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, procedere a nuovo esame dell'impugnazione originaria.

2. Appare opportuno, anche in considerazione del consolidamento del richiamato orientamento giurisprudenziale solo successivamente all'introduzione del ricorso originario, disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte 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; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, il 22 maggio 2018.

Depositato in Cancelleria il 27 settembre 2018

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza