Sentenza del 02/02/2018 n. 2550 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

La snc XXXX di P.G. di P.M. & C. propone ricorso per cassazione (rgn. 24763/10), sulla base di tre motivi, illustrati con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia che, in parziale accoglimento del suo appello, nel giudizio introdotto con l'impugnazione dell'avviso di accertamento del reddito sociale, ai fini dell'IVA, dell'IRPEG e dell'IRAP per il 2004, emesso, all'esito del contraddittorio, sulla base dello studio di settore SG68U per le imprese di autotrasporto di merci su strada, lo determinava nella misura di Euro 15.000 riformando la sentenza di primo grado (n. 58/29/2009).

Il giudice d'appello, infatti, considerato che due dei tre soci erano lavoratori dipendenti in qualità di autisti - che dedicavano quindi all'impresa contribuente solo tempi residuali e che solo due automezzi potevano rilevare ai fini produttivi, ha ritenuto l'inapplicabilità dello studio di settore e della relativa presunzione di ricavi, ma ha reputato che l'accertata antieconomicità della gestione costituisse presunzione grave di incongruenza del reddito; e sulla base di un calcolo esibito rideterminava il reddito della società in Euro 15.000, osservando infine che esso assumeva rilevanza ai fini dell'attribuzione pro quota ai soci per l'IRPEF. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, articolando un motivo di ricorso incidentale.

G.M., socia con il 33,33% delle quote della snc XXXX di P.G. e di P.M. e C. propone ricorso (rgn. 24759/10) sulla base di tre motivi, illustrati con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia che, in parziale accoglimento del suo appello, nel giudizio introdotto con l'impugnazione dell'avviso di accertamento, ai fini dell'IRPEF per 2004, determinava il suo reddito di partecipazione nella misura di un terzo del reddito della società accertato ai fini dell'ILOR nel parallelo e contestuale giudizio di appello dal medesimo collegio in riforma della sentenza di rigetto in primo grado della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 55/29/2009). Si legge nello svolgimento del processo della sentenza impugnata: "il ricorso personale è stato respinto dalla CTP in conseguenza di analoga sentenza emessa nei confronti della società. La signora G.M. presenta appello richiamando quanto dedotto contro la sentenza emessa nei confronti della società".

La trattazione del giudizio di appello proposto dalla G. avveniva - come si legge ancora nella sentenza impugnata "in pubblica udienza con instaurazione del contraddittorio nei confronti della società di persone XXXX di P.G. di P.M. e C. snc e del socio partecipe, conformemente all'orientamento della Corte di cassazione SS.UU. sent. n. 14815 del 19/02/2008".

Il giudice d'appello ha ritenuto che "ai sensi dell'art. 5 TUIR e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40 l'imputazione pro quota del reddito del socio è conseguenza automatica del reddito accertato nei confronti della società di persone. Tenuto conto che questo Collegio ha riformato la sentenza di primo grado n. 58/29/2009 emessa nei confronti della società, analoga sentenza deve essere emessa nei confronti dell'appello del socio".

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, articolando tre motivi di ricorso incidentale.

P.M., socio con il 33,33% delle quote della snc XXXX di P.G. e di P.M. e C. propone ricorso (rgn. 24762/10) sulla base di tre motivi, illustrati con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia che, in parziale accoglimento del suo appello, nel giudizio introdotto con l'impugnazione dell'avviso di accertamento, ai fini dell'IRPEF per 2004, determinava il suo reddito di partecipazione nella misura di un terzo del reddito della società accertato ai fini dell'ILOR nel parallelo e contestuale giudizio di appello dal medesimo collegio in riforma della sentenza di rigetto in primo grado della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 56/29/2009). Si legge nello svolgimento del processo della sentenza impugnata: "il ricorso personale è stato respinto dalla CTP in conseguenza di analoga sentenza emessa nei confronti della società. Il signor P.M. presenta appello richiamando quanto dedotto contro la sentenza emessa nei confronti della società".

La trattazione del giudizio di appello proposto dal P. avveniva - come si legge ancora nella sentenza - "in pubblica udienza con instaurazione del contraddittorio nei confronti della società di persone XXXX di P.G. di P.M. e C. snc e del socio partecipe, conformemente all'orientamento della Corte di cassazione SS.uu. sent. n. 14815 del 19/02/2008".

Il giudice d'appello ha ritenuto che "ai sensi dell'art. 5 TUIR e DEL D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40 l'imputazione pro quota del reddito del socio è conseguenza automatica del reddito accertato nei confronti della società di persone. Tenuto conto che questo Collegio ha riformato la sentenza di primo grado n. 58/29/2009 emessa nei confronti della società, analoga sentenza deve essere emessa nei confronti dell'appello del socio".

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, articolando tre motivi di ricorso incidentale.

P.G., socio con il 33,33% delle quote della snc XXXX di P.G. e di P.M. e C. propone ricorso (rgn. 24764/10) sulla base di tre motivi, illustrati con successiva memoria, nei confronti della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia che, in parziale accoglimento del suo appello, nel giudizio introdotto con l'impugnazione dell'avviso di accertamento, ai fini dell'IRPEF per 2004, determinava il suo reddito di partecipazione nella misura di un terzo del reddito della società accertato ai fini dell'ILOR nel parallelo e contestuale giudizio di appello dal medesimo collegio in riforma della sentenza di rigetto in primo grado della Commissione tributaria provinciale di Milano (n. 57/29/2009). Si legge nello svolgimento del processo della sentenza impugnata: "il ricorso personale è stato respinto dalla CTP in conseguenza di analoga sentenza emessa nei confronti della società. Il signor P.G. presenta appello richiamando sia quanto dedotto contro la sentenza emessa nei confronti della società".

La trattazione del giudizio di appello proposto dal P. avveniva - come si legge ancora nella sentenza - "in pubblica udienza con instaurazione del contraddittorio nei confronti della società di persone XXXX di P.G. di P.M. e C. snc e del socio partecipe, conformemente all'orientamento della Corte di cassazione SS.UU. sent. n. 14815 del 19/02/2008".

Il giudice d'appello ha ritenuto che "ai sensi dell'art. 5 TUIR e DEL D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40 l'imputazione pro quota del reddito del socio è conseguenza automatica del reddito accertato nei confronti della società di persone. Tenuto conto che questo Collegio ha riformato la sentenza di primo grado n. 58/29/2009 emessa nei confronti della società, analoga sentenza deve essere emessa nei confronti dell'appello del socio".

L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso, articolando tre motivi di ricorso incidentale.

Motivi della decisione

Il Collegio preliminarmente osserva come da tempo in sede di nomofilachia questa Corte ha affermato il principio 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. 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 litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio" (Cass. sez. un. 4 giugno 2008, n. 14815).

La Corte ha in seguito precisato che "nel processo di cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contraddittorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da: (1) identità oggettiva quanto a "causa petendi" dei ricorsi; (2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese; (3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi giudici del merito; (4) identità sostanziale delle decisioni

adottate da tali giudici. In tal caso, la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo (derivante dall'art. 111 Cost., comma 2, e dagli artt. 6 e 13 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali), evitando che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perchè non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio" (Cass. n. 3830 del 2010, n. 2907 del 2010).

Tale è l'ipotesi verificatasi nella fattispecie in esame, con la sostanziale ricomposizione in appello del contraddittorio e con lo svolgimento del simultaneus processus con le giuste parti come prescritto dalla legge.

Nella presente sede di legittimità i quattro giudizi devono essere pertanto (anche formalmente) riuniti.

Nel giudizio promosso, con riguardo all'accertamento del reddito sociale, dalla snc XXXX P., con il primo motivo del ricorso principale viene denunciata "violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, nonchè dell'art. 2727 Contraddittorietà della motivazione in ordine della situazione economico-gestionale de antieconomicità della gestione a valere quale della incongruenza del reddito dichiarato".

Con il secondo motivo la società si duole dell'insufficienza della motivazione in relazione all'omessa considerazione delle spiegazioni addotte dalla contribuente nell'atto di appello circa la apparente antieconomicità della gestione aziendale.

Con il terzo motivo denuncia la illogicità manifesta della motivazione della sentenza nella parte concernente la determinazione del maggior reddito conseguito dalla Autotrasporti P..

I tre motivi, comuni ai tre ricorsi proposti da ciascuno dei tre soci, da esaminare congiuntamente in quanto strettamente legati, sono infondati.

Questa Corte ha in più occasioni affermato che gli studi di settore - "che presuppongono una situazione di normale svolgimento dell'attività imprenditoriale" (Cass. n. 14762 del 2015) - "costituiscono, come si evince dal D.L. 30 agosto 1993, n. 331, art. 62 sexies convertito in L. 29 ottobre 1993, n. 427, solo uno degli strumenti utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria per accertare in via induttiva, pur in presenza di una contabilità formalmente regolare, ma intrinsecamente inattendibile, il reddito reale del contribuente: tale accertamento, infatti, può essere presuntivamente condotto anche sulla base del riscontro di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, a prescindere, quindi, dalle risultanze degli specifici studi di settore e dalla conformità alle stesse dei ricavi aziendali dichiarati" (Cass. n. 20060 del 2014).

Ed ha chiarito come "l'Amministrazione finanziaria, in presenza di contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile per l'antieconomicità del comportamento del contribuente, può desumere in via induttiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, coma 1,

lett. d), e del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, commi 2 e 3, sulla base di presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti, il reddito del contribuente utilizzando le incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, incombendo su quest'ultimo l'onere di fornire la prova contraria e dimostrare la correttezza delle proprie dichiarazioni" (Cass. n. 26036 del 2015).

Nella specie il giudice d'appello accogliendo, tra l'altro, la prospettazione che la società contribuente aveva già formulato in primo grado, secondo la quale "lo studio di settore non era applicabile alla situazione di marginalità economica", ha correttamente escluso l'applicabilità di quel procedimento di accertamento standardizzato "ai contribuenti che non si trovano in un periodo di normale svolgimento dell'attività atteso che "la condizione di marginalità economica è riferibile, in generale a tutti gli operatori i quali, per cause indipendenti (o anche dipendenti) dalla propria volontà non gestiscono l'attività imprenditoriale secondo logiche di mercato, ponendosi conseguentemente al di fuori del principio di normalità che sottende l'intero impianto metodologico degli studi di settore".

Ed ha determinato il reddito sociale in via induttiva, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, in considerazione della "antieconomicità della gestione", costituente "presunzione grave di incongruenza del reddito".

Ha rilevato infatti che l'attività principale di due dei tre soci - "esclusa la socia madre degli stessi per motivi di età" - era "quella di lavoro dipendente, in qualità di autisti, quali dedicano all'attività di impresa solo tempi residuali"; che era evidente che solo due automezzi potevano rilevare a fini produttivi; che il valore del reddito sociale presunto dall'ufficio di Euro 48.460, a fronte di una perdita dichiarata di Euro 2.244, andava abbattuto di due terzi, in considerazione della quota di tempo dedicata all'attività, di guisa che il "reddito in base ai dati obbiettivi era di "1/3 di 48.460, arrotondato ad Euro 15.000". La Commissione regionale ha infine rilevato che "tutto ciò considerato, la presunzione di reddito pari ad Euro 15.000, come risulta dal conteggio sopra riportato, sia assistita dai requisiti di gravità, precisione e concordanza", avendo cura di precisare che tale valore "assumeva rilevanza ai fini dell'attribuzione pro quota ai soci per quanto concerne l'IRPEF".

Il giudice d'appello non è dunque incorso negli errori di diritto e nei vizi della motivazione ad esso addebitati. Non solo infatti la sentenza impugnata sembra avere recepito talune istanze della contribuente - con conseguente sensibile riduzione della pretesa -, ma le ragioni professionali e familiari dei soci (riprodotte alle pagine 10 e 11 del ricorso) che hanno condotto la società all'assetto oggetto dell'accertamento non sembrano collidere con la ricostruzione della Commissione regionale; tali rilievi critici, in ogni caso, non paiono idonei a porre in discussione la tenuta logica e la sufficienza, in una parola l'adeguatezza, della motivazione della decisione.

Il ricorso principale, comune ai quattro giudizi, deve essere pertanto rigettato.

Con l'unico motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate, nel giudizio di legittimità promosso dalla snc XXXX P., censura la decisione dolendosi della ingiustificata riduzione del reddito sociale ad Euro 15.000. Assume che tale capo di sentenza sarebbe immotivato, contraddittorio ed errato, nonchè in contrasto col principio secondo cui, in presenza di un

comportamento assolutamente contrario ai canoni dell'economia, che il contribuente non spieghi e non giustifichi in maniera convincente, è legittimo l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 39, comma 1, lett. d), "e quindi in base ai risultati degli studi di settore".

Il motivo è inammissibile, in quanto, a parte la inesattezza della costruzione, non coglie la ratio decidendi, costituita, come si è detto supra, anzitutto dalla rilevata, motivata inapplicabilità alla fattispecie dello strumento degli studi di settore.

Analoghe considerazioni vanno svolte in ordine al terzo motivo del ricorso incidentale, comune ai tre giudizi di legittimità promossi dai tre soci, con il quale l'amministrazione si duole della "insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia", costituito dalla "parziale decurtazione del maggior reddito accertato, con la conseguenza che l'intera pretesa tributaria doveva essere legittimamente confermata, con emenda in parte qua dell'impugnata sentenza".

Con il primo motivo del ricorso incidentale comune ai tre giudizi promossi dai tre soci, l'amministrazione lamenta la violazione dell'art. 2909 c.c., per avere la CTR annullato l'avviso di accertamento emesso a carico del socio sul presupposto rilievo dell'esistenza di una decisione relativa alla società ed avente ad oggetto l'accertamento del reddito sociale, che farebbe stato anche nell'accertamento del reddito di persona del socio nella misura della sua quota di partecipazione. Nella specie, la decisione non sarebbe ancora definitiva, pendendo avverso la stessa ricorso per cassazione proposto dalla snc XXXX P., e la CTR, in violazione della norma in rubrica, avrebbe fatto conseguire l'annullamento anche del reddito del socio senza che la decisione sulla società fosse ancora passata in giudicato.

Il motivo è infondato, ove si consideri che, come l'accertamento dei redditi in sede amministrativa, a norma del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5 la decisione nelle controversie che abbiano ad oggetto la determinazione del reddito delle società di persone, e l'imputazione di esso a ciascun socio proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili, hanno carattere unitario - e può farsi discorso di mera logica pregiudizialità tra le due fasi in cui esse si articolano purchè sia resa nel giudizio cui prendano parti tutti i legittimi contraddittori, come si è visto essere avvenuto nella specie (cfr. le premesse della presente pronuncia in apertura delle "ragioni della decisione").

Per le medesime ragioni è quindi del pari infondato il secondo motivo del ricorso incidentale, proposto in subordine, con il quale l'amministrazione si duole dell'insufficiente e contraddittoria motivazione sugli aspetti decisivi della controversia relativi alla mancata verifica della definitività dell'accertamento sociale, e alla mancata spiegazione dell'infondatezza della pretesa tributaria nei confronti del singolo socio.

In conclusione, tanto i ricorsi principali che i ricorsi incidentali devono essere rigettati.

Il carattere della controversia, e gli interventi giurisprudenziali che ad esso, in epoca non risalente, hanno dato forma consentono di dichiarare compensate fra le parti le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte, riuniti i ricorsi, rigetta i ricorsi principali ed i ricorsi incidentali.

Dichiara compensate fra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, il 9 febbraio 2017.

Depositato in Cancelleria il 2 febbraio 2018

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza