Sentenza del 14/12/2018 n. 32427 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE FISICHE (I.R.P.E.F.) (TRIBUTI POSTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - BASE IMPONIBILE - REDDITI PRODOTTI IN FORMA ASSOCIATA Avviso di accertamento unitario nei confronti dell'associazione e degli associati - Necessità - Esclusione - Conseguenze.

Massima:
L'unitarietà dell'accertamento delle imposte sui redditi dovuti dalle associazioni nei confronti degli associati, prescritta dall'art. 40 del d.P.R. n. 600 del 1973, non comporta che, a pena di invalidità, questo debba essere constare di un unico atto, in quanto lo scopo della norma è raggiunto anche mediante la notifica di atti separati derivanti dal medesimo accertamento.

Testo:

I contribuenti Se.Lu., B.R.A.M., S.L. e S.F., gli ultimi tre quali eredi di Sp.Fr., impugnano la sentenza della Commissione Tributaria Centrale di Roma, n. 1480/16/10 depositata il 12.3.2010 con la quale quest'ultima, in riforma della sentenza della CTR, ha riconosciuto fondato l'accertamento, relativo all'anno 1981, riguardante l'attività dello studio di medicina nucleare dei proff. P. e Se., e dello studio di radioimmunologia dei proff. P., Se., F. e S., siti in Roma, qualificando i relativi redditi, ai fini irpef e ilor, come di impresa anzichè di lavoro autonomo.

I contribuenti ricorrono a questa Corte per l'annullamento della suddetta sentenza sulla base di sette motivi.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso deducono violazione e falsa applicazione di legge, in particolare dell'art. 24 Cost., del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 5 e D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 40 e 42. Deducono che, trattandosi di reddito prodotto in forma associata, l'avviso di accertamento doveva essere notificato non soltanto ai legali rappresentanti, ma a tutti i professionisti associati, mentre l'ufficio ha proceduto non con unico atto, ma con rettifiche separate per le associazioni professionali e per gli associati.

Il motivo è infondato.

E' principio affermato da questa Corte in tema di società di persone - ma applicabile anche a strutture, come quella in questione, produttive di redditi in forma associata quello per cui, atteso che nelle società di persone è il socio che risponde delle obbligazioni sociali, in quanto, in particolare in diritto tributario, i debiti della società sono, in realtà, debiti dei soci, l'amministrazione finanziaria non ha l'obbligo di notificare al socio l'avviso di accertamento, in quanto l'accertamento effettuato nei confronti della società ha effetto anche nei confronti del socio (da ultimo, sez. 5, n. 16713 del 2016).

Inoltre, l'unicità dell'accertamento di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 40, non presuppone che l'accertamento relativo alla società ed ai soci sia formalmente racchiuso in un unico atto, essendo lo scopo della norma raggiunto anche con atti separati derivanti dall'accertamento - questo si - unitario.

Questa Corte ha già avuto modo di affermare che il precetto del suddetto art. 40 è impositivo non di un obbligo, ma di un onere, la cui inosservanza non comporta la invalidità dei distinti atti impositivi adottati nei confronti della società e del socio (Sez. 5, n. 17936 del 2005).

Nella specie, gli stessi ricorrenti affermano nell'atto introduttivo di questo giudizio che l'accertamento è stato notificato, sebbene con atti separati, non solo ai legali rappresentanti delle strutture in questione, ma anche ai singoli associati.

La stessa sentenza della CTR fa riferimento agli avvisi notificati ai singoli associati.

Non si ravvisa, pertanto, violazione delle norme invocate.

Con il secondo motivo deducono violazione e falsa applicazione di legge, in particolare D.P.R. n. 597 del 1973, artt. 49 e 51, L. 9 ottobre 1971, n. 825, art. 4, n. 1, D.P.R. n. 599 del 1973, art. 1, comma 2 e art. 2229 c.c. e ss., atteso che i redditi in questione avrebbero dovuto essere considerati come di lavoro autonomo, anche alla luce della sentenza della Corte Cost. n. 42 del 1980.

Con il terzo motivo deducono violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 597 del 1973, artt. 49 e 51 e della L. n. 1815 del 1939, art. 1, comma 2, atteso che il fatto che l'attività fosse svolta in forma associata non poteva essere elemento decisivo per qualificazione del reddito come di impresa, essendo la forma associata una delle modalità di svolgimento del lavoro autonomo.

Con il quarto motivo deducono violazione e falsa applicazione di legge in relazione al D.P.R. n. 597 del 1973, artt. 49 e 51, D.P.R. n. 599 del 1973, artt. 1 e 4 ed art. 111 Cost., nonchè motivazione apparente o perplessa, avendo la sentenza impugnata dato rilievo, ai fini della qualificazione del reddito come di impresa ed alla sua sottoposizione ad ilor, ad elementi non pertinenti quali la presenza di dipendenti, di collaboratori, ai materiali utilizzati.

Con il quinto motivo deducono violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 597 del 1973, art. 51 e D.P.R. n. 599 del 1973, art. 1 comma 2, atteso che, quanto meno ai fini ilor, occorre l'esistenza di una struttura ed organizzazione di tipo imprenditoriale.

I suddetti motivi, che possono essere trattati congiuntamente perchè attengono tutti alla qualificazione - come di impresa o di lavoro autonomo - dei redditi originati dalla attività svolta nel caso concreto, sono infondati.

Il D.P.R. n. 597 del 1973, art. 51, nella versione applicabile alla fattispecie (in cui, come detto, si controverte di redditi relativi all'annualità 1981), per individuare il reddito di impresa affermava:

Il reddito d'impresa è quello che deriva dall'esercizio di imprese commerciali. Per l'esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva, delle attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c., anche se non organizzate in forma d'impresa.

Le attività di prestazione di servizi a terzi, che non rientrano nell'art. 2195 c.c., si considerano commerciali se organizzate in forma d'impresa.

La disposizione applicabile alla fattispecie, in cui si discute di attività di prestazione di servizi a terzi, è quindi l'ultimo comma, secondo cui tale attività è da considerare commerciale (e determina reddito di impresa) se organizzata in forma di impresa.

La CTC, sulla base di questo principio, ha affermato che la struttura dello studio in questione era complessa e, in sostanza, ha riconosciuto l'organizzazione in forma di impresa sulla base di una serie di elementi evidenziati in motivazione, e non per il solo fatto che è esercitata in forma associata. L'esame di tali elementi costituisce, evidentemente, questione di mero fatto, non sindacabile in sede di legittimità, ma il principio sulla cui base la CTC ha effettuato la sua valutazione appare corretto.

In effetti la giurisprudenza anteriore al TUIR aveva avuto modo di affermare, a proposito della distinzione tra reddito da lavoro autonomo e di impresa per i redditi da attività artigianale (ma con valutazione che, al di là della singola fattispecie, si può trasporre ad altre attività) che gli stessi sono tassabili come redditi di impresa quando l'attività svolta in concreto rientri fra quelle descritte dall'art. 2195 c.c., mentre, nel caso di prestazione di servizi, sono tassabili alla condizione che l'artigiano sia munito di struttura imprenditoriale, con organizzazione dei mezzi di produzione e/o del lavoro altrui. (Sez. 1, n. 6215 del 1990 (Rv. 467880 - 01) L'accertamento se l'attività è svolta in forma di impresa, poi, è di mero fatto e non sindacabile in questa sede.

Al riguardo Sez. 6, n. 13509 del 2013, seppure relativa al TUIR, afferma che:

L'accertamento, ai fini delle imposte sui redditi, in ordine alla riconducibilità della cessione di un bene all'esercizio di un'attività di commercio posta in essere nell'esercizio abituale e professionale di un'impresa, valutato in relazione alle concrete modalità ed al contenuto oggettivo e soggettivo dell'atto, costituisce poi un accertamento di fatto, incensurabile in sede di legittimità se congruamente motivato".

Tale principio è stato confermato da Sez. 5, n. 19237 del 2012 (Rv. 624218 - 01), secondo cui Spetta al giudice di merito, e non è censurabile in sede di legittimità ove correttamente ed adeguatamente motivata, la qualificazione dell'attività svolta dal contribuente come attività d'impresa.

I redditi sono stati, pertanto, qualificati nella specie come di impresa sulla base della corretta applicazione del principio di legge. Sulla base di un accertamento di fatto, di cui la CTC ha dato ampia motivazione, è stata ravvisata una organizzazione del lavoro tale (non solo basata sul fatto che esso fosse svolto in forma associata), da far ritenere che si trattasse di svolgimento di attività di impresa. Va detto, al riguardo, che gli elementi evidenziati nella sentenza impugnata, quali l'esistenza di una struttura complessa sia nel personale, sia nei locali adibiti all'attività, sia nei mezzi utilizzati con impiego di impianti ed attrezzature di alta tecnologia per l'epoca, sia, infine, all'entità dei costi necessari per mantenere una simile struttura, sono elementi idonei a discriminare tra una attività in forma di impresa e meramente di lavoro autonomo, per cui, senza scendere in un esame del merito della questione - come detto precluso in questa sede - va però osservato che la CTC ha seguito un ragionamento logico e giuridico corretto, tenendo conto che questa Corte ha già affermato, a proposito di attività simile, che nei confronti del professionista radiologo i redditi della sua attività possono essere assoggettati ad ILOR quali redditi di impresa solo quando nello svolgimento della sua attività egli si avvalga di un'organizzazione di tipo imprenditoriale (Sez. 1, n. 4214 del 1996) e quest'ultimo è accertamento di mero fatto.

Con il sesto motivo di ricorso deduce violazione e falsa applicazione della L. n. 241 del 1990, art. 3 e L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, art. 111 Cost., art 118 disp att. c.c., artt. 113 e 132 c.p.c., nonchè nullità della sentenza per motivazione perplessa o apparente, per avere la stessa riportato la motivazione dell'avviso di accertamento, senza alcuna considerazione propria e senza analisi della fattispecie concreta; la stessa sarebbe anche contraddittoria avendo confuso i presupposti dell'ilor e dell'irap. Il motivo è infondato.

In realtà la sentenza non contiene solo una motivazione per relationem dell'avviso di accertamento, di cui riporta alcuni stralci, ma contiene, a pag. 9, una articolata e specifica valutazione propria sui requisiti per aversi organizzazione che genera reddito di impresa, ed è chiaro che questa valutazione è compiuta in relazione all'analisi di fatto contenuta nell'avviso di accertamento che ovviamente si riferisce al caso concreto.

E' vero che la sentenza della Cassazione citata in motivazione dalla CTC si riferisce all'irap, ma gli argomenti usati dalla stessa CTC non si riferiscono al requisito della autonoma organizzazione ai fini di quest'ultima imposta, quanto a spiegare i motivi per cui il giudicante ha ravvisato nel caso di specie il requisito dell'attività di impresa anzichè di lavoro autonomo, e quindi sono pertinenti all'oggetto di causa.

Va detto, al riguardo, che proprio la sentenza di questa Corte n. 4214 del 1996 citata dal contribuente ha confermato, occupandosi nello specifico del caso di uno studio radiologico, in riferimento a redditi del 1978, e quindi un periodo analogo a quello della presente causa, che i redditi della sua attività possono essere assoggettati ad ILOR quali redditi di impresa solo quando nello svolgimento della sua attività egli si avvalga di un'organizzazione di tipo imprenditoriale, anche se si tratti di piccolo imprenditore, mentre al di sotto della dimensione organizzativa atta a qualificare l'impresa, sia pure piccola, si apre l'area fiscalmente rilevante del lavoro autonomo.

Ha così, in sostanza, confermato il principio già affermato in precedenza, concludendo, poi, che la questione deve essere risolta sulla base dell'accertamento di mero fatto, che varia da caso a caso, non sindacabile in sede di legittimità, salvo nel casi motivazione apparente che, però, non si ravvisa nella presente controversia.

Con il settimo motivo di ricorso deduce violazione e falsa applicazione di legge, in particolare del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43 ed art 140 c.p.c., eccependo il vizio di notifica dell'accertamento a S.L., mancando in atti la cartolina di ritorno attestante la data di ricezione della raccomandata spedita ex art 140 c.p.c., da cui discenderebbe l'inesistenza della notifica e, in ogni caso, la decadenza dell'amministrazione dal potere impositivo quando la stessa si è poi perfezionata. Infatti, in difetto della produzione della cartolina di ritorno, la notifica si dovrebbe intendere come eseguita allo scadere del decimo giorno successivo alla spedizione della raccomandata. Nel caso di specie, dove la notifica dell'accertamento doveva avvenire entro il 31.12.1987 (trattandosi di redditi del 1981), la raccomandata è stata spedita il 28.12.1987, e la notifica si è perfezionata allo scadere del decimo giorno, il 7.1.1988, e quindi oltre il termine di decadenza.

Il motivo è inammissibile.

In primo luogo, lo stesso difetta di autosufficienza, perchè era onere del contribuente che lo ha introdotto dimostrare che lo stesso era già stato introdotto nei gradi precedenti di giudizio.

Inoltre, lo stesso appare anche tardivo.

Dalla stessa esposizione del motivo in ricorso si deduce che lo stesso deve essere stato dedotto per la prima volta in cassazione; il contribuente lamenta, infatti, che non sia stato rilevato d'ufficio dalla CTC. Sulla rilevabilità di ufficio della decadenza dal potere impositivo, però, questa Corte ha avuto modo di affermare che "Il termine di decadenza stabilito, a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente, per l'esercizio del potere impositivo, ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del fisco, sicchè è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o no della relativa eccezione, che ha natura di eccezione in senso proprio e non è, quindi, rilevabile d'ufficio, nè proponibile per la prima volta in grado d'appello" (Sez. 6-5, Ordinanza n. 171 del 2015).

Le spese seguono la soccombenza.

Sono, pertanto, a carico dei ricorrenti in solido e si liquidano in complessive Euro 3.000 oltre spese prenotate a debito.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso quanto ai motivi dal primo al sesto.

Dichiara inammissibile il settimo motivo.

Condanna i ricorrenti in solido al pagamento delle spese processuali liquidate nel complesso in Euro 3.000.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 12 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2018

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza