

Sentenza del 05/02/2025 n. 2904 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

FATTI DI CAUSA

La CTP di Roma rigettava il ricorso proposto da A.A. avverso l'avviso di accertamento n. (-----), per IRPEF, in relazione all'anno 2006.

Con la sentenza indicata in epigrafe, la CTR del Lazio accoglieva l'appello proposto dal A.A., osservando, per quanto qui rileva, che:

- la pretesa impositiva si fondava sul disconoscimento della natura di cooperativa della Edizioni Winner di cui era socio il A.A., considerata una società di fatto, con conseguente imputazione per trasparenza ad alcuni soci della cooperativa, fra cui il predetto contribuente, della ripresa derivante dal disconoscimento dei costi relativi alle operazioni ritenute oggettivamente inesistenti e dalla non spettanza delle agevolazioni tributarie riservate alle cooperative;
- sebbene l'attività di accertamento fosse stata esercitata tempestivamente, la stessa era illegittima;
- l'Ufficio non aveva considerato, infatti, che l' art. 1 del D.Lgs. n. 220 del 2002 ha riservato al Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) la vigilanza e gli accertamenti sulle società cooperative, "laddove all'Agenzia delle entrate compete unicamente la verifica del requisito della mutualità, al fine della spettanza delle previste agevolazioni fiscali, dopo aver sentito il parere del MISE";
- poiché la previsione di cui al D.Lgs. n. 220 del 2002 si inseriva nell'ambito della modifica della disciplina civilistica riguardante le società cooperative, alla valutazione del MISE sulla reale natura della Edizioni Winner non poteva essere attribuito un significato meramente formale, essendo stata sollecitata, peraltro dalla stessa Agenzia delle entrate, anche se dopo l'emissione dell'atto impositivo e non preventivamente, come previsto dalla disposizione del richiamato D.Lgs. n. 220 del 2002 ;
- la natura cooperativa della Edizioni Winner - e, quindi, il suo diritto a beneficiare del regime fiscale agevolato - era stata in ogni caso confermata dal MISE nel 2017;

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate deducendo due motivi.

Il A.A. resisteva con controricorso e proponeva, a sua volta, ricorso incidentale condizionato, affidato a due motivi, al quale resisteva l'Agenzia delle entrate con controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, l'Agenzia delle entrate deduce l'omesso rilievo della nullità del procedimento, in violazione dell' art. 14 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 4 cod. proc. civ., per avere la CTR errato nel non rilevare la nullità del procedimento per la mancata partecipazione allo stesso di tutti i litisconsorti necessari.

2. Con il secondo motivo, la ricorrente deduce la violazione o falsa applicazione degli artt. 14 del D.P.R. n. 601 del 1973 e 1, comma 2, del D.Lgs. n. 220 del 2002 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che l'esito dei controlli svolti dai competenti organi di vigilanza avesse precluso l'azione accertativa dell'Amministrazione finanziaria in relazione all'esistenza in concreto del requisito della mutualità e, quindi, della spettanza delle agevolazioni fiscali.

3. Con il primo motivo del ricorso incidentale condizionato, il contribuente deduce la violazione o falsa applicazione dell' art. 43 , comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che operasse il raddoppio dei termini di accertamento, sebbene non fosse configurabile nei confronti del A.A. l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , avendo lo stesso riguardato un terzo (il legale rappresentante della Edizioni Winner).

4. Con il secondo motivo del ricorso incidentale condizionato, il contribuente deduce l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 5 cod. proc. civ., riproponendo sotto altro profilo la medesima censura mossa con il primo motivo.

5. Il primo motivo del ricorso principale è fondato con assorbimento del secondo motivo e del ricorso incidentale condizionato.

6. Sul punto va preliminarmente disattesa l'eccezione proposta dal controricorrente sulla formazione del giudicato interno in ordine alla questione dell'asserito difetto del contraddittorio per la mancata partecipazione di tutti i litisconsorti necessari.

6.1 Come è noto, il vizio processuale derivante dall'omessa citazione di alcuni litisconsorti necessari può essere dedotto per la prima volta anche in sede di legittimità, alla duplice condizione che gli elementi che rivelano la necessità del contraddittorio emergano, con ogni evidenza, dagli atti già ritualmente acquisiti nel giudizio di merito (senza la necessità di svolgimento di ulteriori attività istruttorie) e che sulla questione non si sia formato il giudicato (ex multis, Cass. n. 3024 del 28/02/2012).

6.2 È stato, tuttavia, precisato che il giudicato interno preclude la rilevabilità d'ufficio delle relative questioni solo se espresso, cioè formatosi su rapporti tra "questioni di merito" dedotte in giudizio e, dunque, tra le plurime domande od eccezioni di merito, e non quando implicito, cioè formatosi sui rapporti tra "questioni di merito" e "questioni pregiudiziali" o "preliminari di rito o

merito", sulle quali il giudice non abbia pronunciato esplicitamente, sussistendo tra esse una mera presupposizione logico - giuridica (Cass. n. 25906 del 31/10/2017).

6.3 Si tratta del principio poi applicato dalle Sezioni Unite di questa Corte, che hanno chiarito, seppure con riferimento alla legittimazione ad agire, che la decisione della causa nel merito non comporta la formazione del giudicato implicito sulla legittimazione ad agire, ove tale "quaestio iuris", pur avendo costituito la premessa logica della statuizione di merito, non sia stata sollevata dalle parti, posto che una questione può ritenersi decisa dal giudice di merito soltanto ove abbia formato oggetto di discussione in contraddittorio (Cass. Sez. U. 20.3.2019, n. 7925 ; cfr. altresì Cass. 20.4.2020, n. 7941).

6.4 Nella specie, dal contenuto delle controdeduzioni depositate dell'Agenzia delle entrate nel giudizio di primo grado, riportate nel controricorso per cassazione (p. 8 e 9) e nello stesso ricorso per cassazione (p. 5 punto 3) risulta che l'Agenzia delle entrate si era limitata a chiedere la riunione del giudizio relativo al ricorso proposto dal A.A. con quello relativo al ricorso proposto dalla società, sul presupposto che era stata contestata l'esistenza di una società di fatto e che, quindi, sussisteva il litisconsorzio necessario tra la società e i soci, senza eccepire, peraltro, espressamente la violazione del contraddittorio.

6.5 La CTP (all. 4.5 al controricorso per cassazione) non si è pronunciata sulla richiesta di riunione, dando atto solamente dell'esistenza di un'altra sentenza che aveva definito il ricorso presentato dalla società Edizioni Winner e da un altro socio.

6.6 A seguito dell'omessa pronuncia da parte del primo giudice sulla richiesta di riunione, quindi, non si è formato alcun giudicato sulla violazione del contraddittorio, posto che la relativa questione non è stata mai posta in modo esplicito e, quindi, può essere ancora rilevata in sede di legittimità.

7. Ciò posto, la controversia involge la configurabilità, o meno, di una società di fatto tra l'odierno ricorrente ed altri soci, sicché i due gradi del giudizio di merito avrebbero dovuto svolgersi con la partecipazione necessaria di tutti i soci, invece assenti.

7.1 Costituisce, infatti, principio consolidato di questa Corte quello per cui "nel processo tributario, la controversia relativa alla configurabilità o meno di una società di fatto comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, che sussiste, oltre che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, nei 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" (ex multis Cass. n. 23261 del 27/09/2018 ; Cass. n. 24025 del 03/10/2018 ; Cass. n. 14387 del 25/06/2014).

7.2 Ne consegue che il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell' art. 14 , D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 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. 28/02/2018, n. 4580 ; Cass. 22/01/2018, n. 1472).

7.3 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 (Cass. 25/06/2014, n. 14387).

7.4 Da quanto detto consegue che tutti i suoi soci devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuno soltanto di essi, essendo del tutto irrilevante che uno dei soci non abbia impugnato l'avviso di accertamento emesso nei loro confronti o, addirittura, che nessun atto impositivo sia stato emesso nei confronti di uno di essi (ex multis, Cass. n. 32412 dell'11/12/2019 e Cass. n. 22251 del 6/08/2024 , in motivazione).

7.5 In conclusione, in accoglimento del primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo e i motivi del ricorso incidentale condizionato, va dichiarata la nullità dell'intero giudizio di merito, con cassazione dell'impugnata sentenza e di quella di primo grado; la causa va rinviata, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, in diversa composizione, che dovrà disporre l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell' art. 14 , D.Lgs. n. 546 del 1992 nei confronti dei litisconsorti pretermessi, procedere a nuovo esame dell'impugnazione originaria e provvedere anche alla regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo e i motivi del ricorso incidentale condizionato, e dichiara la nullità dei giudizi di merito per omessa integrazione del contraddittorio, cassa la sentenza impugnata e quella di primo grado e rinvia, anche per le spese, alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma in diversa composizione.

Così deciso in Roma, il 6 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 5 febbraio 2025.

Documenti citati



Elenco Atti Normativi citati

Decreto legislativo del 02/08/2002 n. 220

Norme in materia di riordino della vigilanza sugli enti cooperativi, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, della legge 3 aprile 2001, n. 142, recante: "Revisione della legislazione in materia cooperativistica, con particolare riferimento alla posizione del socio lavoratore".

Articolo 1

Vigilanza cooperativa

- In vigore dal 15 agosto 2009

Decreto legislativo del 10/03/2000 n. 74

Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205.

Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546

Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413.

Articolo 14

Litisconsorzio ed intervento.

- In vigore dal 4 gennaio 2024 al 1 gennaio 2027

Decreto del Presidente della Repubblica del 29/09/1973 n. 601

Disciplina delle agevolazioni tributarie.

Articolo 14

Condizioni di applicabilita' delle agevolazioni.

- In vigore dal 1 gennaio 1974

Elenco Atti Normativi citati non presenti in banca dati

Codice procedura civile - Articolo 360-com1

Decreto del Presidente della Repubblica del 1973 n° 600 - Articolo 43-com3

Elenco Giurisprudenza citate non presenti in banca dati

Sentenza del 20/03/2019 n° 7925 - Corte di Cassazione

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza