Sentenza del 05/02/2025 n. 2908 - 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 2009.

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

- la pretesa impositiva riguardava il reddito di partecipazione del A.A., ai sensi dell' art. 5 del TUIR , quale socio al 25% della E. W. società cooperativa a r.l., qualificata come società di fatto;

- l'Agenzia delle entrate aveva disconosciuto la natura di cooperativa della E. W., con conseguente imputazione per trasparenza anche a detto contribuente della ripresa derivante dal disconoscimento dei costi relativi alle operazioni ritenute inesistenti o comunque prive dei requisiti di certezza, inerenza e determinabilità ai sensi dell' art. 109 del TUIR , e dalla non spettanza delle agevolazioni tributarie riservate alle cooperative;

- la E. W. era da ritenersi "società di capitali a ristretta base sociale", essendo il capitale detenuto da soli quattro soci, fra cui il A.A., e quindi una società di fatto, in quanto detti soci erano gli unici a percepire compensi;

- l'Amministrazione finanziaria non era decaduta dal potere di accertamento, in quanto all'esito della verifica fiscale effettuata nei confronti della società vi era stata la trasmissione all'autorità giudiziaria di una informativa di reato per le violazioni previste dal D.Lgs. n. 74 del 2000 , essendo irrilevante che la denuncia avesse riguardato solo il legale rappresentante della società e l'esito del procedimento penale;

- parimenti irrilevante era la verifica effettuata dal Ministero delle Attività produttive, in quanto l'Amministrazione finanziaria, che ne aveva la facoltà, aveva accertato l'insussistenza del requisito della mutualità, con conseguente disconoscimento delle agevolazioni tributarie spettanti alla cooperativa, sulla base di dati, esposti nell'avviso di accertamento (verbali di assemblea sintetici e privi di riferimenti specifici alle attività sociali, inesistenza di documentazione attestante convocazioni di assemblee e il numero dei soci presenti, dichiarazioni rese dal legale rappresentante in ordine ai compensi percepiti da soli quattro soci), dai quali emergeva che la veste mutualistica fungeva solo da copertura ad una normale attività imprenditoriale;

- gli elementi esposti nell'avviso di accertamento (quali la mancanza di fatture emesse dal cedente, la mancanza di pagamenti riconducibili alle fatture; l'assenza di qualsiasi contratto; il soggetto cedente era irreperibile o evasore totale o non iscritto al Sistema Anagrafe Tributaria o dichiarato fallito; mancava la documentazione amministrativo/contabile a supporto degli scambi commerciali; dichiarazioni di terzi attestanti l'inesistenza delle prestazioni oggetto delle fatture) erano sufficienti a dimostrare che alcuni costi contabilizzati dalla società erano relativi ad operazioni oggettivamente inesistenti e il contribuente non aveva fornito idonea prova contraria.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione il A.A. deducendo otto motivi, illustrati con memoria.

L'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, il A.A. rappresenta la pendenza, innanzi a questa Corte, dei ricorsi aventi per oggetto gli avvisi di accertamento notificati alla E. W. s.c. a r.l., rispettivamente, per gli anni 2007 e 2010, e innanzi alla CTP di Roma, a seguito dell'annullamento disposto da questa Corte, per la non integrità del contraddittorio nelle fasi di merito, dei ricorsi relativi agli avvisi di accertamento emessi nei confronti del socio B.B. (per gli anni d'imposta dal 2007, 2009 e 2010), sollecitando l'adozione di provvedimenti volti ad evitare la formazione di giudicati contrastanti e l'inutile svolgimento di attività processuali in assenza di tutti i litisconsorti necessari, essendo stata ipotizzata una società di fatto, costituita all'interno della cooperativa E. W..

2. Con il secondo motivo, 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 E. W.).

3. Con il terzo motivo, 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.

4. Con il quarto motivo, 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 non avere la CTR rilevato la carenza di potere dell'Agenzia delle entrate in ordine alla riqualificazione soggettiva e al disconoscimento della natura mutualistica della cooperativa E. W., omettendo di considerare che il MISE (Ministero per lo Sviluppo Economico), competente ad accertare la natura mutualistica di detta società, si era pronunciato in senso affermativo.

5. Con il quinto motivo, 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., non avendo la CTR

considerato l'impossibilità di ritenere provata in via presuntiva la distribuzione degli utili accertati in capo alla società E. W., alla luce della formulazione, effettuata dall'Ufficio, di deduzioni incompatibili con l'operatività di detta presunzione, in quanto la GdF aveva ipotizzato nel PVC (richiamato dall'avviso di accertamento) una società di fatto tra quattro soci, fra i quali vi era il A.A., mentre l'Agenzia delle entrate aveva riqualificato tale società come una Srl a ristretta base partecipativa, senza accertarne i presupposti.

6. Con il sesto motivo, 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., per avere la CTR omesso di considerare che la E. W. non era qualificabile quale società a ristretta base partecipative, stante l'esistenza di soci ulteriori e diversi da quelli nei quali era stata identificata tale ristretta base partecipativa.

7. Con il settimo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 , 2 e 73 del TUIR , 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 , 2697 2727 e 2729 cod. civ., in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto erroneamente che le presunzioni utilizzate dall'Ufficio fossero gravi, precise e concordanti, imputando al contribuente una quota degli asseriti maggiori utili accertati nei confronti della E. W., nonostante la non provata qualificazione della stessa quale società a

ristretta base partecipativa, con ciò sovvertendo le regole sulla ripartizione dell'onere probatorio.

8. Con l'ottavo motivo, lamenta, in via subordinata, la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 , comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997 , come modificato dal D.Lgs. n. 158 del 2015 , 2 e 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997 , in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 cod. proc. civ., sollecitando l'applicazione delle sanzioni più favorevoli (ius superveniens) e dell'istituto della continuazione con riferimento alle violazioni commesse nei diversi anni d'imposta.

9. Il primo motivo di ricorso è fondato con assorbimento degli altri motivi.

9.1 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).

9.2 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).

9.3 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).

9.4 Da quanto detto consegue che tutti i suoi soci devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamene 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).

9.5 In conclusione, in accoglimento del primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri, 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 di ricorso, assorbiti gli altri, 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

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza