

Cassazione civile sez. trib., 18/12/2024, n.33260

IN FATTO

Rilevato che:

1. Dalla sentenza in epigrafe si apprende che l'Ufficio delle Entrate di Roma notificava alla società in accomandita semplice (omissis) Sas, esercente attività di commercio di TESSUTI, nonché al socio (omissis) due distinti avvisi di accertamento, anno di imposta 2004, con i quali, per la società accertava maggiori redditi in applicazione della metodologia degli studi di settore e per il socio accertava maggiori redditi da partecipazione.

Avverso gli atti venivano proposti due distinti ricorsi.

I due diversi Collegi della C.T.P. adita, rispettivamente con le sentenze nn. 485/37/13 e 383/59/13, respingevano i ricorsi, ravvisando infondate le ragioni di doglianza del ricorrente ed in specie per l'omesso riscontro all'invito al preliminare contraddittorio ed in considerazione che la prova presuntiva semplice, costituita dall'applicazione degli studi di settore, non era stata contrastata con alcuna prova contraria.

Avverso la sentenza n. 485/37/13, propone appello la società lamentando che l'Ufficio non aveva tenuto conto delle proprie ragioni di difesa espresse via e-mail, precisando sul punto, di aver adottato questo mezzo alternativo, dal momento che, per il giorno concordato, l'Ufficio si era sottratto al contraddittorio.

Nel merito ripropone le doglianze espresse in prime cure, ribadendo, in particolare, che la redditività del negozio era alquanto ridotta per l'ubicazione in estrema periferia e per il fatto che il socio Ba.Pi. era caduto in stato di depressione, giusta documentazione medica prodotta, mentre l'altra socia (sua sorella) era invalida, percipiente pensione di invalidità civile.

2. L'appello veniva accolto dalla CTR del Lazio, con la sentenza in epigrafe, nei limiti di cui in motivazione. Segnatamente la CTR, esclusa alcuna violazione del diritto al contraddittorio, siccome disertato dal contribuente, e ritenute del tutto infondate le doglianze di nullità dell'atto per carenza di motivazione, osservava:

Tuttavia, nel merito della fattispecie accertativa dedotta in giudizio, si ritiene che la società contribuente abbia, in parte, dimostrato e documentato le ragioni dello scostamento rilevato dall'Ufficio, poiché la stessa ha dato prova dello stato di malattia di entrambi i soci, con comprensibili riverberi sulle modalità di svolgimento dell'attività; si ritiene pertanto che sia più aderente alla realtà economica dell'azienda accertata, un abbattimento pari al 40 per cento del maggior imponibile accertato.

3. Avverso la superiore sentenza della CTR, propone ricorso per cassazione (omissis) Srl (già (omissis) Sas) (cfr. frontespizio del ricorso) con tre motivi. Resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso.

Diritto
IN DIRITTO
Considerato che:

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia: nullità della sentenza e del procedimento ex art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., per motivazione apparente sulla questione della nullità dell'avviso di accertamento per mancato espletamento del contraddittorio.

1.1. A fronte della mail in data 17 novembre 2009 del commercialista della società al responsabile del procedimento con invito a comparire n. (â?)â?, mediante la quale il primo scriveva al secondo: â?In riferimento al procedimento sopra elencato Le chiedo un appuntamento per discutere sull'accertamento inviato alla (omissis) Sas, n. i primi secondi Giudici hanno colto l'effettiva portata della questione ed hanno fornito risposte inconferenti a sostegno del proprio decisumâ?.

2. Con il secondo motivo si denuncia: illegittimità della sentenza e del procedimento ex art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per violazione e falsa applicazione degli artt. 30, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600 del 1973 e 62-sexies D.L. n. 331 del 1993.

2.1. La CTR, riconoscendo che, nell'annualità di riferimento, l'attività si era svolta in maniera, per certo, non regolare, non avrebbe potuto limitarsi a disporre l'operata riduzione, ma avrebbe dovuto annullare l'avviso.

3. Con il terzo motivo si denuncia: omessa valutazione, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., di deduzioni ed elementi probatori offerti per contrastare le risultanze parametriche.

3.1. In via residuale, rileva la mancata valutazione, da parte della CTR, di elementi concludenti per escludere la fondatezza delle riprese, con riguardo, non solo alle condizioni di salute dei soci, ma anche all'apertura di un limitrofo negozio di cinesi, che aveva determinato l'annichilimento delle attività dell'esercizio commerciale. La CTR ha altresì omesso di considerare la documentazione prodotta, ed ampiamente compiegata in fotocopia nel corpo del motivo, atta a rappresentare la progressiva perdita di competitività dell'attività.

4. Preliminarmente, considerato che (omissis), al momento dell'avviso di accertamento e dei giudizi di merito, sino alla pronuncia della sentenza impugnata, come da relativo frontespizio, rivestiva la forma di società in accomandita semplice, avendo acquisito quella di società a responsabilità limitata solo con il ricorso, si impone la questione, rilevabile d'ufficio, della

verifica dell'integrità del contraddittorio, già nei gradi di merito, con riferimento a tutti i soci, posto che la sentenza impugnata, oltre a (*omissis*), menziona quale altro socio, nondimeno pretermesso, anche la di lui sorella.

4.1. Costituisce il diritto vivente l'insegnamento che afferma la necessità del simultaneus processus.

4.1.1. Vale, infatti, il principio a termini del quale, ai fini delle imposte sui redditi, l'imputazione per trasparenza ai soci di società di persone di maggiori redditi in derivazione da quello accertato in capo alla società determina, in sede di impugnazione, un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra gli uni e l'altra. Un tanto, in effetti, costituisce il punto di approdo di una lunga elaborazione giurisprudenziale, culminata con il principio enunciato da Sez. U, n. 14815 del 04/06/2008, Rv. 603330-01, a tenore del quale l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 D.P.R. 22/12/1986 n. 917 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 sicché 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 dell'art. 14 D.Lgs. 546/92 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

Recentemente, si è affermato che, in tema di contenzioso tributario, il principio secondo cui in virtù dell'unitarietà dell'accertamento sussiste litisconsorzio necessario tra soci e società di persone, opera anche ove quest'ultima si estingua per effetto della cancellazione dal registro delle imprese, atteso che, a seguito di tale evento, i soci succedono nella posizione processuale dell'ente estinto, venendosi a determinare, tra di essi, una situazione di litisconsorzio necessario per ragioni processuali, a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale (Sez. 5, n. 6285 del 14/03/2018, Rv. 647465-01).

Sotto altro profilo, l'accertamento di maggior imponibile IVA a carico di una società di persone, se autonomamente operato, non determina, in caso di impugnazione, la necessità del simultaneus processus nei confronti dei soci e, quindi, un litisconsorzio necessario,

manca un meccanismo analogo a quello previsto dal combinato disposto di cui agli artt. 40, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 5 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, di unicità di accertamento ed automatica imputazione dei redditi della società ai soci in proporzione alla partecipazione agli utili, con connessa comunanza di base imponibile tra i tributi a carico della società e dei soci. Tuttavia, qualora l'Agenzia abbia contestualmente proceduto, con unico atto, ad accertamenti ILO e IVA a carico di una società di persone, fondati su elementi in parte comuni, seppur non coincidenti, il profilo dell'accertamento impugnato concernente l'imponibile IVA, ove non suscettibile di autonoma definizione in funzione di aspetti ad esso specifici, non si sottrae al vincolo necessario di *simultaneus processus*, attesa l'inscindibilità delle due situazioni» (Sez. 5, n. 11240 del 20/05/2011, Rv. 617227-01; Sez. 5, n. 12236 del 19/05/2010, Rv. 613071-01).

4.2. Tenuto presente che, nella specie, a tenore della sentenza impugnata, si verte sull'accertamento di maggiori redditi d'impresa, le superiori considerazioni, conducenti al rilievo officioso del difetto di litisconsorzio necessario per mancata evocazione in giudizio del secondo socio, non sono inficiate dall'assunzione, in capo a (*omissis*), solo successivamente, per quel che risulta dagli atti, alla sentenza impugnata, della forma di società a responsabilità limitata, con conseguente fuoriuscita dallo schema delle società di persone.

4.2.1. Per vero, gusta giurisprudenza di questa Suprema Corte, alla stregua di un principio che par d'uopo qui esplicitamente ribadire, è irrilevante, dopo l'introduzione del giudizio, l'intervenuta trasformazione del ricorrente da società di persone a società di capitali, non incidendo siffatta successiva vicenda sull'unitarietà dell'accertamento e sulle suindicate ragioni della sussistenza di ipotesi di litisconsorzio necessario originario tra società e soci» (cfr. Sez. 5, n. 7026 del 21/03/2018; Sez. 5, n. 25098 del 25/09/2014).

5. In definitiva, pronunciandosi su ricorso, si impone la declaratoria di nullità dell'intero giudizio e di conseguenza la cassazione senza rinvio della sentenza impugnata, con remissione degli atti di causa al giudice di primo grado, ai fini della celebrazione del giudizio, nella rigorosa osservanza del contraddittorio necessario ex art. 110 cod. proc. civ. tra l'originaria società e tutti i suoi soci.

All'esito, procederà detto giudice, altresì, alla definitiva regolazione tra le parti delle spese di lite, comprese, per quanto di ragione, quelle del presente grado di legittimità.

P.Q.M.

Pronunciando su ricorso, dichiara la nullità dell'intero giudizio, cassa la sentenza impugnata e rimette la causa alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, per la celebrazione del giudizio e per la definitiva regolazione delle spese. Cos'è deciso a Roma, il 12 settembre 2024. Depositato in Cancelleria il 18 dicembre 2024.

Campi meta

Massima : *Nel processo tributario sussiste un litisconsorzio necessario tra società di persone e soci, compresi gli accomandanti, stante l'unitarietà dell'accertamento dei relativi redditi ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 917 del 1986, senza che assuma per tale ragione rilevanza la trasformazione, in corso di causa, dell'ente in società di capitali.*

Supporto Alla Lettura :

LITISCONSORZIO

Il litisconsorzio è un istituto in base al quale in un processo figurano più parti rispetto alle due essenziali, in particolare, più attori (**litisconsorzio attivo**), più convenuti (**litisconsorzio passivo**), più attori e più convenuti (**litisconsorzio misto**). Si distinguono due tipologie di litisconsorzio: **-litisconsorzio facoltativo:** consente la trattazione in un **unico processo** di cause tra parti diverse che condividano lo stesso oggetto o lo stesso titolo o la cui decisione dipenda dalla risoluzione di identiche questioni giuridiche. La trattazione unitaria delle cause risponde ad esigenze di **mera opportunità**, non è un obbligo, al fine di evitare la formazione di giudicati contrastanti. **Art. 103 cpc:** *«Più parti possono agire o essere convenute nello stesso processo, quando tra le cause che si propongono esiste connessione per l'oggetto o per il titolo dal quale dipendono, oppure quando la decisione dipende, totalmente o parzialmente, dalla risoluzione di identiche questioni. Il giudice può disporre, nel corso della istruzione o nella decisione, la separazione delle cause, se vi è istanza di tutte le parti, ovvero quando la continuazione della loro riunione ritarderebbe o renderebbe più gravoso il processo, e può rimettere al giudice inferiore le cause di sua competenza»* **-litisconsorzio necessario:** caratterizzato dalla presenza obbligatoria di più parti in un processo quando la decisione finale del giudice può produrre effetti giuridici soltanto se tutte le parti interessate sono coinvolte nel procedimento. Tale istituto risponde all'esigenza di garantire che il giudizio sia equo e completo, evitando decisioni parziali o inefficaci che potrebbero pregiudicare i diritti di una delle parti coinvolte. **Art. 102 cpc:** *«Se la decisione non può pronunciarsi che in confronto di più parti, queste debbono agire o essere convenute nello stesso processo. Se questo è promosso da alcune o contro alcune soltanto di esse, il giudice ordina l'integrazione del contraddittorio in un termine perentorio da lui stabilito»*