

Cassazione civile sez. trib. 10/09/2025, n. 24940

RILEVATO CHE:

1. Con quattro sentenze della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia venivano rigettati altrettanti appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate avverso le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Catania nn. 2008, 2001, 2010, 2004/12/2015 con le quali era stato accolto il ricorso, rispettivamente, di (omissis), della societÃ (omissis) di (omissis), di (omissis) e di (omissis) quali soci della societÃ , contro gli avvisi di accertamento nn. Omissis/2007, notificato per IVA e IRAP sia alla societÃ che ai soci, Omissis/2007 e Omissis/2007 notificati ai due soci per IRPEF e addizionali da redditi di partecipazione, tutti relativi all'anno di imposta 2001.

2. Nelle sentenze impugnate si legge che le riprese traevano origine dalla contestazione da parte dell'Agenzia fondata sulla scrittura privata del 14.02.2000 registrata il 3/3/2000 al n. 3365 dell'Ufficio Registro Atti Civili di Catania. Con tale atto la societÃ (omissis) di (omissis) aveva stipulato un contratto di locazione ad uso di abitazione, ai sensi dell'art. 11 legge n.359 dell'8/8/1992, dell'immobile di cui era proprietaria con la societÃ (omissis) di (omissis).

In considerazione del fatto che entrambe le societÃ svolgevano la medesima attivitÃ di impresa (ristoranti, pizzerie, trattorie, osterie e birrerie con cucina), l'Amministrazione finanziaria riteneva che l'immobile oggetto del contratto di locazione fosse per sua principale ed intrinseca natura strumentale all'attivitÃ svolta. Pertanto, concludeva che il provento derivante dalla locazione costituisse per la societÃ (omissis) di (omissis) reddito d'impresa che doveva essere dichiarato fiscalmente.

Dall'accertamento derivavano tre distinti avvisi, uno per la rettificazione del reddito della societÃ di persone e uno per ciascuno dei due soci a titolo di riprese per maggior reddito da partecipazione, impugnati con cinque distinti ricorsi.

3. Il giudice di prime cure accoglieva i ricorsi introduttivi, per insussistenza del maggior reddito in capo alla societÃ (omissis) di (omissis), con contestuale annullamento di tutti gli avvisi di accertamento.

Il giudice d'appello, pur riconoscendo nella fattispecie i presupposti per il litisconsorzio necessario tra societÃ e soci, non disponeva la riunione e decideva separatamente sugli appelli, confermando le decisioni di primo grado.

4. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per Cassazione l'Agenzia, affidato a cinque motivi nei ricorsi primo e terzo, a quattro motivi nel secondo ricorso e a tre motivi nel quarto, mentre i contribuenti sono rimasti intimati.

CONSIDERATO CHE:

1. Pregiudizialmente dev'essere disposta la riunione ex art.274 cod. proc. civ. al processo pi¹ risalente iscritto all'RGN. 20126/2022 dei processi pi¹ recenti iscritti agli RGNN. 20129/2022, 20135/2022 e 23159/2022 in presenza di litisconsorzio necessario tra ricorsi relativi a riprese per II.DD. e IVA dipendenti dall'unitario accertamento nei confronti di una societ¹ di persone e dei soci per il medesimo periodo di imposta.
2. Con il primo motivo del primo e del terzo ricorso (RGNN 20126 e 20135/2022), in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., viene censurata la sentenza di appello, per violazione dell'art.21, D.Lgs. n. 546/92 per non aver tenuto conto che l'avviso di accertamento sarebbe stato notificato presso la residenza del contribuente (*omissis*) in data 6 dicembre 2007 e ricevuto a mani della moglie, (*omissis*), di talch¹ il ricorso avrebbe dovuto essere presentato entro il 4/2/2008, mentre il ricorso ¹ stato spedito il 25 febbraio 2008, con conseguente tardivit¹ del ricorso, che quindi avrebbe dovuto essere dichiarato inammissibile.
3. I motivi sono inammissibili, sia perch¹ le sentenze non danno conto della questione e i ricorsi non danno evidenza della sua tempestiva introduzione limitandosi ad affermarla e, in ogni caso, della sua riproposizione nelle controdeduzioni in appello. Inoltre, dalla relata incompleta riprodotta a pag.9 dei ricorsi non si evince la dimostrazione della data di perfezionamento delle notifiche e, dunque, la questione ¹ da considerarsi, oltre che nuova anche aspecifica.
4. I motivi secondo e terzo del primo e terzo ricorso, il primo e secondo del secondo ricorso (RGN 20129/2022) e il primo motivo del quarto ricorso (RGN 23159/2022), in relazione all'art.360, primo comma, n.4, cod. proc. civ., deducono la nullit¹ delle sentenze d'appello per violazione dell'art.112 cod. proc. civ. e degli artt. 14 e 29 del D.Lgs. n. 546/92 per la mancata riunione da parte della Commissione Tributaria Regionale, chiesta nell'atto di gravame degli appelli avverso le sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Catania n. 2001/12/2015, 2004/12/2015, 2007/12/2015, 2008/12/2015, 2010/12/2015, emesse nei confronti della societ¹ e dei soci per litisconsorzio necessario.
5. Le censure sono disattese, in conseguenza della sopra disposta riunione dei processi, ma la motivazione del giudice va corretta nei termini che seguono ex art.384 u.c. cod. proc. civ.
 - 5.1. Va reiterato che, in materia tributaria, l'unitariet¹ dell'accertamento che ¹ alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle societ¹ 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 societ¹ riguarda inscindibilmente sia la societ¹ che tutti i soci, salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali. Pertanto, tutti questi soggetti devono essere parti 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, 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) e 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. U., sentenza n. 14815 del 4.6.2008).

5.2. Sono possibili eccezioni in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone e alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio. Così, 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 i 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, comma 2, Cost. 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, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio. (Cass. Sez. 5, sentenza n. 29843 del 13/12/2017).

5.3. Orbene, il Collegio osserva che i ricorsi precisano come dall'accertamento nei confronti della società (*omissis*) siano derivate, oltre all'avviso di accertamento n. Omissis-07, con cui è stata rettificata la dichiarazione presentata dalla società per il periodo di imposta 2001, anche le contestazioni di maggiore IRPEF da reddito di partecipazione ex art. 5 del TUIR in capo al socio, (*omissis*), destinatario di separato avviso di accertamento n. Omissis-07 oggetto del presente processo, e in capo alla socia (*omissis*), destinataria dell'avviso di accertamento n. Omissis-07.

L'avviso di accertamento Omissis-07 è stato impugnato davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Catania sia dalla società sia dai soci. Inoltre, entrambi i soci hanno impugnato anche gli avvisi di accertamento emessi nei loro confronti per l'accertamento del reddito di partecipazione.

I ricorsi specificano anche che i cinque ricorsi sono stati decisi in primo grado con cinque distinte sentenze le nn. 2001/12/2015, 2004/12/2015, 2007/12/2015, 2008/12/2015, 2010/12/2015 pronunciate il 7 novembre 2014 e depositate il 23 febbraio 2015. Avverso tali sentenze sono stati proposti dall'Amministrazione altrettanti appelli, con richiesta di riunione per litisconsorzio necessario, disattesa dal giudice nella sentenza impugnata.

Si legge nei ricorsi (cfr. ad es. pag.11 del primo ricorso), che l'appello avverso la sentenza della CTP di Catania 2007/12/2015 è stato deciso con sentenza resa nei confronti di (*omissis*) coperta da giudicato con conferma dell'avviso relativo. Il Collegio a riguardo osserva che non solo la deduzione è generica in quanto non solo non è precisato quale avviso sia stato investito da tale sentenza e il passaggio in giudicato della sentenza non è provato con allegazione della copia della decisione con attestazione di passaggio in giudicato, ma, in ogni caso, il giudizio prosegue tra le parti che restano nel litisconsorzio, tenuto anche conto che l'avviso per IRPEF nei confronti di (*omissis*) è oggetto del ricorso RGN 23159/2022 riunito in questa sede, come pure sono presenti tutti i soggetti del litisconsorzio, la società al tempo una Sas e i due soci.

5.4. Mentre dalla motivazione della sentenza impugnata risulta che la CTR, dopo aver correttamente ritenuto, con motivazione ampia e articolata che richiama la consolidata giurisprudenza di questa Corte, che sussista il litisconsorzio necessario tra società di persone e soci in caso di pretese erariali nei confronti della prima che abbiano effetti anche sui secondi. Lo ha ribadito la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 23585 depositata il 23 settembre 2019, invece nel dispositivo della medesima sentenza si legge che «La Commissione Tributaria Regionale della Sicilia rigetta l'appello e conferma la sentenza impugnata». Quanto alla motivazione, non è condivisibile l'argomentazione contenuta nelle sentenze impugunate secondo cui il presente giudicato riguarda anche la società ed i soci (*omissis*) e (*omissis*). Non solo l'affermazione suddetta non può sopperire alla mancata riunione dei processi ai sensi dell'articolo 29 D.Lgs. 546/92, ma, oltretutto, la sentenza resa nei confronti della società, come sopra visto è stata impugnata per Cassazione e perciò non è passata in giudicato ex art.2909 cod. civ.

5.5. Corretta in tal senso la motivazione ai sensi dell'art.384 u.c. cod. proc. civ., l'intervenuta riunione dei ricorsi in questa sede permette di constatare la loro sostanziale identità oggettiva quanto a causa petendi e, sostanzialmente, anche quanto alle censure; vi è stata simultanea proposizione dei ricorsi 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; vi è stata simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito; vi è sostanziale identità delle decisioni adottate dai giudici con motivazioni analoghe. Quanto evidenziato permette di evitare di dichiarare la violazione del litisconsorzio necessario e regressione al primo grado al fine di garantire il contenimento dei tempi di giustizia (artt.111 Cost., 6CEDU, 47 CDFUE), con conseguente reiezione delle censure in disamina.

6. Con il motivo quarto dei ricorsi primo e terzo e con il motivo terzo del terzo ricorso (per errore materiale numerato quarto a pag.13 del ricorso RGN 20129/2022), si deduce, in relazione all'art.360, primo comma, n.3, cod. proc. civ., la violazione o falsa applicazione degli artt.2697 cod. civ. e 27, L. n.382/78.

6.1. Analogamente, con il secondo motivo del quarto ricorso si censura nuovamente la violazione degli artt. 27 e 35 della Legge n. 392/1978 e dell'art. 2697 cod. civ., per aver la CTR affermato la natura transitoria del contratto di locazione e ritenuto che incombessse sull'Agenzia delle Entrate l'onere di provare la non intervenuta risoluzione del contratto.

7. I suddetti motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente in quanto largamente sovrapponibili, incentrati tutti sulla ratio decidendi espressa dal giudice in ciascuna sentenza con motivazioni analoghe circa la natura transitoria del contratto di locazione, e sono fondati sotto il profilo della falsa applicazione delle disposizioni di legge sopra riportate.

7.1. L'art. 27 della Legge n. 392/1978, recante la disciplina delle locazioni di immobili urbani, prevede che "Il contratto di locazione può essere stipulato per un periodo più breve qualora l'attività esercitata o da esercitare nell'immobile abbia, per sua natura, carattere transitorio".

Al proposito, questa Corte ha avuto modo più volte di affermare (cfr. Cass. sentenza n. 18942 del 16/07/2019 e giurisprudenza ivi citata) che, qualora una locazione di immobile destinato all'esercizio di una delle attività previste dall'art. 27 della legge n. 392 del 1978 sia stipulata per una durata inferiore a quella legale e, dunque, il rapporto sia sottratto al regime ordinario (Cass. n. 16117 del 08/07/2010), il contratto, ove sorga controversia, potrà essere ritenuto conforme al modello legale "locazione non abitativa transitoria" e, quindi, sottratto alla sanzione di nullità di cui all'art. 79 della legge stessa ed alla eterointegrazione ex art. 1339 cod. civ., a condizione che la transitorietà sia espressamente enunciata, con specifico riferimento alle ragioni che la determinano.

Ciò ne consente la verifica in sede giudiziale e deve risultare, in esito ad essa, che le ragioni dedotte delle quali si postula l'effettività, ricorrendo, diversamente, una fattispecie simulatoria, siano di natura tale da giustificare la sottrazione del rapporto al regime ordinario e, cioè, siano ragioni obiettive che escludano esigenze di stabilità.

7.2. Non vi sono ragioni per discostarsi da tale interpretazione giurisprudenziale ed, pertanto, non giustificata l'affermazione del giudice di seconde cure secondo il quale "nella fattispecie il contratto stipulato dalla società (omissis) di (omissis) ad uso diverso dall'abitativo ma palesemente transitorio" (cfr. p. 3 delle sentenze impugnate). La CTR si è limitata a qualificare il contratto di locazione come transitorio in ragione unicamente della durata del contratto: sempre a pag. 3 delle sentenze si legge a riguardo che "Nella premessa e nell'art. 2 del contratto è espressamente riportata la volontà e la data (dal 14/02/2000 al 31/12/2000) di durata del contratto di locazione". Tuttavia, manca l'accertamento delle ragioni obiettive e

specifiche imponenti la transitorietà secondo la giurisprudenza sopra richiamata, non risultando nel testo della motivazione della sentenza impugnata alcuna statuizione circa il riferimento alle ragioni di una ipotetica condizione di transitorietà nell'utilizzo dell'immobile locato. Ne deriva la falsa applicazione delle disposizioni di legge oggetto dei motivi in disamina.

8. Dall'accoglimento delle suddette censure deriva anche l'assorbimento del quinto motivo dei ricorsi primo e terzo e quarto del secondo ricorso (per errore materiale numerato quinto a pag.14 del ricorso RGN 20129/2022), relativo alla prospettata nullità della sentenza per omessa pronuncia su motivi di appello dell'Ufficio, in violazione dell'art.112 cod. proc. civ., nonché terzo del quarto ricorso, con cui si prospetta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 112 cod. proc. civ., 27 e 35 della Legge n. 392/1978, per aver la CTR affermato la natura transitoria del contratto di locazione in assenza di allegazione sul punto, alterando in tal modo la causa petendi identificata dalla contribuente. Le questioni dovranno essere riesaminate in sede di rinvio.

9. Le sentenze impugnate sono perciò cassate e, per effetto, le controversie riunite vanno rinviare alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili, a quelli rimasti assorbiti e per la liquidazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte riunisce al processo iscritto all'RGN. 20126/2022 i processi iscritti agli RGNN. 20129/2022, 20135/2022 e 23159/2022; accoglie il quarto motivo dei ricorsi primo e terzo, il terzo motivo del terzo ricorso e il secondo motivo del quarto ricorso, disattesi i primi tre motivi dei ricorsi primo e terzo, i primi due motivi del secondo ricorso e il primo motivo del quarto ricorso, assorbiti i restanti motivi dei ricorsi riuniti; per effetto, cassa le sentenze impugnate e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per ulteriore esame in relazione ai profili, a quelli rimasti assorbiti e per la liquidazione delle spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 giugno 2025.

Depositata in Cancelleria il 10 settembre 2025.

Campi meta

Massima : *In materia tributaria, l'accertamento unitario del reddito di una società di persone e la conseguente imputazione ai soci comporta un'ipotesi di litisconsorzio necessario originario, per cui il ricorso proposto dalla società o anche da un solo socio riguarda inscindibilmente tutti i soggetti.*

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»*