

Cassazione civile sez. trib., 20/08/2025, n. 23579

FATTI DI CAUSA

1. Nel corso dell'anno 2000 i cognati Ru.Gi. e Vu.Al. acquistavano la proprietà indivisa di un terreno sito nel territorio del Comune di Agrigento.

Nel corso del 2006, dopo avere ottenuto dal Comune di Agrigento il titolo edilizio per l'edificazione di un fabbricato, Ru.Gi. e Vu.Al. stipulavano un contratto di appalto con la C. E G. Costruzioni Srl per l'esecuzione delle sole opere in cemento armato. I lavori dati in appalto terminavano nel corso del 2007 con la realizzazione della struttura portante in cemento armato.

In data 7.10.2009, Vu.Al. decedeva e si apriva la successione in favore della moglie, Ru.Ro., e dei figli, Vu.Ca., Vu.Gi. e Vu.Pi.

In data 4.9.2012, la Guardia di Finanza - Nucleo di Polizia Tributaria di Agrigento iniziava una verifica fiscale nei confronti di un'ipotizzata società di fatto costituita da Ru.Gi. e Vu.Al., supponendo l'esercizio dell'attività d'impresa commerciale di costruzione e vendita di immobili.

In data 5.10.2012, la suddetta verifica si concludeva con la redazione di un processo verbale di constatazione recante rilievi in materia di imposte sui redditi, IRAP ed IVA per gli anni 2006, 2007, 2008 e 2009.

Con riguardo all'IVA, i verbalizzanti assumevano l'omessa fatturazione e dichiarazione di un acconto pagato da Co.Gr. e Tr.So., promissarie acquirenti del fabbricato in corso di costruzione, per un importo di Euro 400.000,00 con la relativa imposta esigibile di Euro 80.000,00.

In data 12.12.2012, la Direzione provinciale di Agrigento dell'Agenzia delle entrate notificava a Ru.Gi. e ai predetti eredi di Vu.Al. l'avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA per l'anno 2007, con contestuale atto di irrogazione delle sanzioni, recante il n. Omissis/2013.

L'Ufficio, quindi, emetteva anche l'avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi per l'anno 2007 nei confronti degli eredi di Vu.Al., recante il n. Omissis /2012, che ha dato origine alla presente controversia, con il quale rilevava il reddito di partecipazione a quest'ultimo spettante in ragione dell'accertamento del reddito d'impresa nei confronti della società di fatto e liquidava le maggiori imposte dovute.

I contribuenti proponevano ricorso avverso il suddetto avviso di accertamento, adendo la Commissione tributaria provinciale di Agrigento.

L'Amministrazione delle entrate si costituiva in giudizio.

Con sentenza n. 3117/04/15, depositata il 29 giugno 2015, la Commissione tributaria provinciale di Agrigento accoglieva il ricorso.

2. Avverso tale pronuncia l'Amministrazione delle entrate proponeva atto di appello.

La Commissione tributaria regionale della Sicilia, con sentenza n. 7056/08/2022, rigettava l'appello dell'Ufficio.

3. L'Amministrazione delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

I contribuenti si sono costituiti con controricorso.

4. Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con primo motivo di ricorso, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 41 D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 2247 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. in quanto la sentenza di secondo grado, ritenendo non adempiuto l'onere della prova a carico dell'Ufficio circa l'esercizio di un'attività commerciale comune, ha escluso la configurabilità di una società di fatto finalizzata allo svolgimento di un'attività di impresa esercitata abitualmente.

1.1. Il motivo è in parte infondato e in parte inammissibile.

L'accertamento, ai fini fiscali, dell'esistenza di una società di fatto presuppone l'effettiva esistenza di tutti gli elementi costitutivi del vincolo societario, quali l'intenzionale esercizio in comune fra i soci di un'attività commerciale, anche occasionale, a scopo di lucro, ed il conferimento a tal fine dei necessari beni e servizi che l'Amministrazione è tenuta a provare, anche in via presuntiva, poiché la sola apparenza del vincolo sociale nei confronti dei terzi non costituisce un autonomo titolo della responsabilità fiscale dei soci (nascente dall'obbligazione tributaria ex lege solo al concreto verificarsi del presupposto dell'imposizione), ma è uno dei possibili indici rivelatori della reale esistenza di tale società (Cass. n. 2123/2025; Cass. n. 27088/2008).

La mancanza della prova scritta del contratto di costituzione di una società di fatto o irregolare (non richiesta dalla legge ai fini della sua validità) non impedisce al giudice del merito l'accertamento aliunde, mediante ogni mezzo di prova previsto dall'ordinamento, ivi comprese le presunzioni semplici, dell'esistenza di una struttura societaria, all'esito di una rigorosa valutazione (quanto ai rapporti tra soci) del complesso delle circostanze idonee a rivelare l'esercizio in comune di un'attività imprenditoriale, quali il fondo comune costituito dai conferimenti finalizzati all'esercizio congiunto di un'attività economica, l'alea comune dei guadagni e delle perdite e l'affectio societatis, cioè il vincolo di collaborazione in vista di detta attività nei confronti dei terzi; peraltro, è sufficiente a far sorgere la responsabilità solidale dei soci, ai sensi dell'art. 2297 c.c., l'esteriorizzazione del vincolo sociale, ossia l'idoneità della condotta complessiva di taluno dei soci ad ingenerare all'esterno il ragionevole affidamento circa l'esistenza della società. Tali accertamenti, risolvendosi nell'apprezzamento di elementi di fatto, non sono censurabili in sede di legittimità, se sorrette da motivazioni adeguate ed immuni da vizi logici o giuridici (Cass. n. 8981/2016; Cass. n. 5961/2010).

L'Agenzia delle entrate ipotizza l'esistenza di una società di fatto tra Vu.Al. e Ru.Gi., finalizzata alla realizzazione e successiva vendita di appartamenti siti in Agrigento, che sarebbe comprovata dai seguenti fatti, circostanze ed elementi che dimostrerebbero l'esercizio in comune di un'attività d'impresa:

- a)** la concessione edilizia rilasciata dal Comune di Agrigento o per la costruzione di un fabbricato da adibire ad uffici amministrativi;
- b)** il contratto di appalto stipulato dai proprietari del fondo per la costruzione del fabbricato;
- c)** il contratto preliminare di vendita mista a permuta con Co.Gr. e Tr.So., mediante il quale si impegnavano a vendere loro il fabbricato allo stato grezzo al prezzo di Euro 2.000.000,00; le stesse a parziale pagamento del corrispettivo, cedevano le proprie quote, pari al 25% ciascuna, detenute nella società di fatto L.C.T. di Li.Se. E C. S. di F., con sede in Agrigento, (proprietaria di immobile in Agrigento Vill. Mosca) per un prezzo stimato di Euro 800.000,00, imputati per la metà ad acconto e per metà a caparra confirmatori (poi non conclusa).

Tali elementi non appaiono di per sé decisivi al fine di dimostrare l'esistenza di una società di fatto, essendo l'Agenzia delle entrate onerata della prova oltre al requisito dell'apparenza del vincolo societario nei confronti di terzi, quale indice rivelatore della reale esistenza della società dell'intenzionale esercizio in comune fra i soci di un'attività commerciale, anche occasionale, a scopo di lucro, e del conferimento a tal fine dei necessari beni e servizi (art. 2247 c.c.), tenuto conto anche dei legami di parentela intercorrenti tra le parti.

Il fine di lucro, peraltro, presente nella realizzazione di appartamenti destinati alla vendita, non Ã elemento decisivo per dimostrare lâesistenza di una societÃ di fatto. Il fine lucrativo Ã infatti comune a qualunque operazione economica, che di per sÃ non implica la creazione di un vincolo sociale se vi partecipa piÃ¹ di una persona. Diversamente argomentando â con riferimento al caso di specie â qualunque costruzione di un immobile su un terreno in proprietÃ, e poi messo a rendita, dovrebbe dar luogo a una fattispecie societaria.

2. Con secondo motivo di ricorso, si denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992, per carenza di motivazione, ovvero per assoluta contraddittorietÃ o illogicitÃ delle argomentazioni a sostegno della decisione, in relazione allâart. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. per aver il giudice di seconde cure reso unâapparente motivazione, essendosi limitato a motivare per relationem alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa.

2.1. Il motivo Ã infondato.

In seguito alla riformulazione dellâart. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dallâart. 54 del D.L. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, non sono piÃ¹ ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietÃ e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimitÃ sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del âminimo costituzionaleâ richiesto dallâart. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purchÃ il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

Non si ravvisa, nella specie, nessuna violazione del âminimo costituzionaleâ, nÃ© la pronuncia si Ã limitata a recepire apoditticamente la pronuncia di prime cure, avendo la Commissione tributaria regionale dato conto delle ragioni poste alla base del rigetto dellâimpugnazione.

3. Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimitÃ, che liquida in Euro 3.300,00 per compensi, oltre Euro 200,00 per spese, oltre alle spese generali e accessori come per legge.

CosÃ¬ deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 27 giugno 2025.

Depositata in Cancelleria il 20 agosto 2025.

Campi meta

Massima : *In materia di accertamento fiscale, la configurabilità di una società di fatto esige che l'Amministrazione finanziaria provi rigorosamente la sussistenza di tutti gli elementi costitutivi del vincolo sociale, ossia l'intenzionale esercizio in comune di un'attività commerciale a scopo di lucro (affectio societatis), un fondo comune e l'alea comune dei guadagni e delle perdite. Non sono considerati elementi di per sé decisivi a tale scopo la semplice comproprietà di un terreno, l'ottenimento di una concessione edilizia, la stipula di un contratto d'appalto o la conclusione di un preliminare di vendita, in quanto il fine di lucro, comune a qualsiasi operazione economica, non implica automaticamente la creazione di una società.*

Supporto Alla Lettura :

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

L'accertamento tributario (o fiscale) è il complesso degli atti della pubblica amministrazione volti ad assicurare l'attuazione delle norme impositive. L'attività di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere meramente eventuale, essendo prevista nel nostro sistema l'autoliquidazione dei tributi più importanti da parte del contribuente stesso, tramite l'istituto della dichiarazione. Gli uffici intervengono quindi soltanto per rettificare le dichiarazioni risultate irregolari o nel caso di omessa presentazione delle stesse. A seconda del metodo di accertamento utilizzato, questo può essere:

- **analitico:** attraverso l'analisi della documentazione contabile e fiscale;
- **analitico-induttivo:** cioè misto, basato su un esame documentale e presunzioni, di norma fondate su elementi gravi, precisi e concordanti, salvo in caso di omessa dichiarazione o di contabilità inattendibile/omessa;
- **induttivo:** attraverso l'utilizzo esclusivo di presunzioni che possono essere anche esclusivamente semplici;
- **sintetico:** fondato su coefficienti ministeriali.