

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 13 febbraio 2024, n. 3954

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. emesso nei confronti della società XXX s.n.c. di AF e DN per l'anno d'imposta 2007, notificato a GE, in qualità di amministratore di fatto, ed a VE e AE in qualità di soci di fatto, la Direzione Provinciale di Napoli dell'Agenzia delle Entrate determinava in capo alla società, a fronte dell'omessa presentazione della dichiarazione, ricavi non dichiarati di euro 1.619.690,13, ed un reddito di euro 262.711,00.

2. La rettifica traeva spunto dai rilievi emergenti dal processo verbale di constatazione notificato, in data 28.06.2013, all'esito di una verifica fiscale condotta nei confronti della società XXX s.n.c.

Gli accertatori avevano contestato alla società di svolgere il ruolo di "cartiera" nell'ambito di un sistema di frode nel settore della vendita di materiale fotografico, ottico e di elettronica. 3. Il reddito societario veniva imputato in parti uguali, ai fini IRPEF, a GE, AE, VE e VL, quali soci di fatto.

4G, G e VE impugnavano l'avviso di accertamento emesso nei confronti della S.d.f.; G ed AE impugnavano altresì gli accertamenti emessi nei loro confronti ai fini Irpef.

I ricorrenti contestavano di essere soci dell'ipotizzata società di fatto. Censuravano, inoltre, l'insufficienza della motivazione dell'avviso di accertamento ed il recepimento acritico delle risultanze del processo verbale di constatazione ivi menzionato.

GE inoltre contestava la qualità di amministratore di fatto della società a lui attribuita.

5. La CTP di Napoli, previa riunione dei ricorsi, li rigettava, con decisione che la CTR della Campania confermava, rigettando l'appello dei contribuenti con la sentenza indicata in epigrafe.

6. Ricorrono avverso tale sentenza GE, AE e VE con undici motivi.

Resiste l'Amministrazione con controricorso.

Il pubblico ministero ha depositato memoria ex art. 378 cod. proc. civ., concludendo per il rigetto del ricorso.

I contribuenti hanno depositato in data 25/01/2024 memoria difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la violazione degli artt. 14 e 29 del D.Lgs. 546/92 e dell'art. 101 cod. proc. civ.

Lamentano in particolare i ricorrenti che la sentenza impugnata abbia giudicato sulla rettifica relativa ad una società di fatto, equiparabile ad una società in nome collettivo ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b del Tuir, senza che il contraddittorio fosse esteso anche agli altri due soci, VE e VL.

2. Con il secondo strumento di impugnazione i ricorrenti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 cod. proc. civ., lamentano la «Nullità della sentenza per omessa indicazione dei fatti di causa e dello svolgimento del processo: violazione dell'art. 36, comma 2, nn. 2) e 4) d.lgs. 546/1992».

3. Con il terzo motivo di ricorso denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c. la «Nullità della sentenza impugnata per carenza della motivazione in diritto: violazione dell'art. 36, comma 2, n. 4), d. lgs. 546/1992».



4. Con il quarto motivo i ricorrenti deducono la “Violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.: omessa pronuncia in ordine al difetto di motivazione dell'accertamento per quanto concerne l'indicazione degli elementi fondanti l'esistenza di una società di fatto tra i ricorrenti (ed un quarto soggetto).
5. Con il quinto strumento di impugnazione i ricorrenti deducono la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.».
6. Con il sesto motivo denunciano l' «Omessa pronuncia sulla domanda relativa alla verifica o meno della qualifica di socio di fatto, gestore di fatto, autore materiale della violazione in capo ai ricorrenti, nonché anche di amministratore di fatto per il solo EG, e della esistenza tra essi ricorrenti con un quarto soggetto (LV) di una società di fatto che avrebbe realizzato le operazioni di evasione accertate: denuncia sollevata ai sensi dell'art. 112 cod. proc. civ.»
7. Con il settimo motivo, proposto in via subordinata rispetto al precedente, denunciano, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 «l'omesso esame circa un fatto decisivo per la soluzione della controversia: la verifica della qualifica di socio di fatto, gestore di fatto, autore materiale della violazione in capo ai ricorrenti, nonché anche di amministratore di fatto per il solo EG, e della esistenza tra essi ricorrenti con un quarto soggetto (LV) di una società di fatto che avrebbe realizzato le operazioni di evasione accertate».
8. Con l'ottavo strumento di impugnazione i ricorrenti deducono, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., il «Difetto di motivazione dell'accertamento in ordine alle pretese avanzate nei confronti dell'E, qualificato amministratore di fatto, e di tutti i ricorrenti qualificati autori della violazione e coobbligati solidali. Violazione dell'art. 42 del Dpr 600/1973».
9. Con il nono motivo lamentano, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la «Violazione e falsa applicazione dell'art. 7, legge 212/2000»
10. Con il decimo strumento di impugnazione i ricorrenti denunciano, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ. la «Violazione del principio del ne bis in idem ai sensi dell'art. 4 del protocollo n. 7 della CEDU, così come interpretato dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (v. sentenza 4 marzo 2014, Grande Stevens contro Italia), in relazione all'art. 117, primo comma, Cost.»
11. Con l'undicesimo e ultimo motivo di ricorso i contribuenti chiedono l'«Applicazione dello ius superveniens in materia di sanzione».
12. Il primo motivo di ricorso è fondato.
 - 12.1. Nel presente giudizio l'intervenuta celebrazione dei gradi di merito del processo, relativo alla contestazione dell'avviso di accertamento attinente al reddito percepito da una società di persone, esclusivamente nei confronti di alcuni soci, ma non di tutti, risulta pacifica e non richiede ulteriori accertamenti di fatto.
E' pacifico infatti che le riprese fiscali siano fondate sulla contestazione agli attuali ricorrenti, nonché a VL, della partecipazione quali soci di fatto alla XXX s.n.c., soggetto operante quale "cartiera" ossia unicamente quale emittente di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, contestazione che è riusata dai contribuenti attinti dagli atti impositivi impugnati.
 - 12.2. Il presente giudizio risulta essere incardinato, sin dal suo primo grado, solamente da G, A e VE, e quindi allo stesso non ha preso parte VL, che sin dall'avviso di accertamento impugnato è stato indicato come socio di fatto della XXX s.n.c., ed al quale è stato imputato pro quota il reddito societario.



12.3. Orbene, è principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello per cui l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone 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 (cfr., per tutte, Cass., Sez. U, 2008, n. 14815).

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".

12.4. Ne deriva 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 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) 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 (cfr., altresì, da ultimo, Cass., ord., 28 febbraio 2018, n. 4580; Cass., ord., 22 gennaio 2018, n. 1472).

12.5. Il litisconsorzio necessario sussiste altresì 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 (cfr. Cass., 25 giugno 2014, n. 14387).

12.6. Va pertanto ribadito il principio di diritto che «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» (Cass., Sez. 5 - , Sentenza n. 23261 del 27/09/2018; conformi, Cass., n. 14387/2014 e n. 24025/2018; Cass. n. 28729/2021).

12.7. Con specifico riguardo alla fattispecie in esame, va fatto richiamo alla condivisibile valutazione ripetutamente espressa da questa Corte regolatrice, secondo cui «in tema di contenzioso tributario, l'impugnazione dell'avviso di accertamento relativo ad IRPEF ed IRAP, dovute dalla società di persone e dai soci, riguarda inscindibilmente sia l'una che gli altri anche se proposto dal socio occulto di società di persone per contestare tale posizione, atteso il principio dell'unitarietà, su cui si basa la rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e dei soci, con automatica imputazione dei redditi a ciascuno di essi, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla loro percezione, sicché il giudizio è affetto da nullità assoluta, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, in caso di mancata integrazione del contraddittorio nei confronti di tutti soci, che sono litisconsorti necessari», Cass. sez. V, 27.7.2016, n. 15566; e non si è mancato di ribadire che «il giudizio



di impugnazione dell'avviso di accertamento promosso dal socio di fatto di una società di persone, che pure contesti tale qualità, deve svolgersi nel contraddittorio tra la società ed i soci della stessa, perché la relativa decisione non può conseguire il suo scopo, ove non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti», Cass. sez. V, 3.10.2018, n. 24025, richiamata da Cass. n. 5007/2023).

13. Da tanto discende un vizio genetico di nullità dell'intero processo, che importa il rinvio della causa innanzi al giudice di primo grado.

14. In conclusione, in accoglimento del ricorso, va dichiarata la nullità dell'intero giudizio di merito, con cassazione dell'impugnata sentenza e rimessione delle parti avanti al giudice di primo grado, che dovrà disporre l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14, d.lgs. n. 546 del 1992 e procedere a nuovo esame dell'impugnazione originaria.

P.Q.M.

La Corte, in accoglimento del ricorso, dichiara la nullità dell'intero giudizio; cassa la sentenza impugnata e dispone la rimessione degli atti alla Commissione tributaria provinciale di Napoli, in diversa composizione, che provvederà in via preliminare ad ordinare l'integrazione del contraddittorio, anche per le spese del presente giudizio.

