

Civile Sent. Sez. 5 Num. 21288 Anno 2016

Presidente: TIRELLI FRANCESCO

Relatore: SCODITTI ENRICO

Data pubblicazione: 20/10/2016

SENTENZA

sul ricorso 7019-2011 proposto da:

LAURELLI FRANCESCO in qualità di socio accomandatario della Soc. Centro di Chirurgia Ambulatoriale Oculare Dr. Laurelli sas, elettivamente domiciliato in ROMA VIA FABIO MASSIMO 107, presso lo studio dell'avvocato IDA PALANGE, rappresentato e difeso dagli avvocati PIETRO COLUCCI, ANGELO WALTER CIMA con studio in CAMPOBASSO TRAVERSA ZURLO 8 (avviso postale ex art. 135), giusta delega a margine;

2016
3562

- **ricorrente** -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE



PROVINCIALE DI CAMPOBASSO;

- intimati -

Nonché da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente incidentale -

contro

LAURELLI FRANCESCO, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI CAMPOBASSO;

- intimati -

sul ricorso 7025-2011 proposto da:

LAURELLI FRANCESCO in qualità di socio accomandatario della Soc. Centro di Chirurgia Ambulatoriale Oculare Dr. Laurelli sas, elettivamente domiciliato in ROMA VIA FABIO MASSIMO 107, presso lo studio dell'avvocato IDA PALANGE, rappresentato e difeso dagli avvocati PIETRO COLUCCI, ANGELO WALTER CIMA con studio in CAMPOBASSO TRAVERSA ZURLO 8 (avviso postale ex art. 135), giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI CAMPOBASSO;

- intimati -



Nonché da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- controricorrente incidentale -

contro

LAURELLI FRANCESCO, AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI CAMPOBASSO;

- intimati -

avverso la sentenza n. 121/2010 della COMM.TRIB.REG. di CAMPOBASSO, depositata il 09/11/2010 e avverso la sentenza n. 147/2010 depositata il 20/12/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10/10/2016 dal Consigliere Dott. ENRICO SCODITTI;

udito per il ricorrente l'Avvocato CIMA che ha chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per l'accoglimento del 1° motivo del ricorso incidentale, l'assorbimento del ricorso principale e degli altri motivi del ricorso incidentale, nullità di entrambe le sentenze di merito con remissione atti alla CTP competente.

Svolgimento del processo

Nei confronti della società Centro di chirurgia ambulatoriale oculare dott. Laurelli s.a.s. venne emesso avviso di accertamento per recuperi a tassazione a diverso titolo relativamente all'anno 2004. Il ricorso della contribuente venne parzialmente accolto dalla CTP, annullando i recuperi per servizi resi da terzi e per costi relativi a spese chilometriche. La Commissione Tributaria Regionale del Molise accolse parzialmente l'appello proposto dalla contribuente, dichiarando illegittimo il recupero a tassazione di maggiori ricavi per euro 160.000,00, e integralmente l'appello incidentale proposto dall'Ufficio, dichiarando legittimo il recupero a tassazione di euro 43.840,00 per prestazioni di servizi resi da terzi nel 2003 e di euro 7.167,00 per spese chilometriche, sulla base della seguente motivazione.

Circa il recupero a tassazione di euro 300.000,00 per royalties da corrispondere alla società britannica Moffgrove International Limited, la CTR evidenzia quanto segue: dopo la fattura iniziale mancano tracce documentali di atti riferibili alla gestione del rapporto ed è singolare che a fronte di un ritardo pluriennale la società britannica non aveva promosso alcuna iniziativa volta al recupero dei crediti, omettendone perfino la fatturazione, sicché è da ritenere che il contratto, rimasto sostanzialmente inadempito, era lo strumento che consentiva alla società contribuente una fittizia lievitazione di costi; l'importo di euro 300.000,00 non era stato determinato dalla società debitrice, né questa avrebbe potuto determinarlo, prevedendo il contratto una procedura di determinazione in contraddittorio. Venendo al recupero di euro 220.000,00 per maggiori ricavi accertati a seguito di indagine bancaria su due conti correnti intestati a Laurelli Franco, il recupero è legittimo circa il prelievo di euro 62.000,00 effettuato dal Laurelli a favore di se stesso, essendo la giustificazione per esigenze personali vaga ed implausibile (una normale esistenza non richiede un esborso quotidiano di euro 1.500,00 per un periodo di quaranta giorni), mentre è illegittimo per il prelievo della restante somma di euro 158.000,00 perché la dichiarazione del contribuente secondo cui le somme prelevate erano state concesse in prestito per euro 20.000,00 a Piacci Marilena e per euro 140.000,00 a Gennarelli Carmela trova riscontro nel fatto

che "i due assegni risultano pagati alle mutuatrici. Fondato è l'appello incidentale sia nel recupero a tassazione del costo di euro 43.840,00 siccome non di competenza del 2004, ma del 2003 come riportato in fattura nella descrizione delle prestazioni fatturate (dell'errore allegato manca la prova) sia nel recupero di spese chilometriche per euro 7.167,00, poiché le note che le documentano sono carenti di dettagli essenziali, quali la data, il percorso ed i soggetti visitati".

Ha proposto ricorso per cassazione Laurelli Francesco in qualità di socio accomandatario della società Centro di chirurgia ambulatoriale oculare dott. Laurelli s.a.s. sulla base di tre motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, che ha proposto altresì ricorso incidentale sulla base di tre motivi.

E' stato proposto ricorso per cassazione da Laurelli Francesco sulla base di tre motivi anche relativamente ad altra sentenza. Nei confronti della società Centro di chirurgia ambulatoriale oculare dott. Laurelli s.a.s. venne emesso avviso di accertamento per recuperi a tassazione a diverso titolo relativamente all'anno 2004, con conseguente recupero IRPEF nei confronti del socio accomandatario Laurelli Francesco, titolare di una quota pari al 99%. Il ricorso del socio venne parzialmente accolto dalla CTP, annullando i recuperi per servizi resi da terzi e per costi relativi a spese chilometriche. La Commissione Tributaria Regionale del Molise accolse parzialmente l'appello proposto dal socio, dichiarando illegittimo il recupero a tassazione di maggiori ricavi per euro 160.000,00, e integralmente l'appello incidentale proposto dall'Ufficio, dichiarando legittimo il recupero a tassazione di euro 43.840,00 per prestazioni di servizi resi da terzi nel 2003 e di euro 7.167,00 per spese chilometriche, richiamando integralmente la motivazione della sentenza n. 121/1/10 resa nei confronti della società.

Ha proposto ricorso per cassazione, come si è detto, Laurelli Francesco sulla base di tre motivi. Resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate, che ha proposto altresì ricorso incidentale sulla base di tre motivi.

Motivi della decisione

Va preliminarmente disposta la riunione al procedimento n.r.g. 7019/2011 di quello n.r.g. 7025/2011.

Muovendo dal procedimento n.r.g. 7019/2011, con il primo motivo del ricorso principale si denuncia violazione dell'art. 109 d.p.r. n. 917/1986 ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Osserva il ricorrente, con riferimento all'importo di euro 300.000,00 per royalties, che la società inglese aveva puntualmente fatturato i diritti che le spettavano per l'affiliazione, anche se il pagamento era stato solo parziale, e che l'importo era assolutamente determinato. Aggiunge, circa l'importo di euro 43.840,00 per prestazioni di trattamento laser, che la fattura reca quale data di ordine quella del 23 settembre 2004, sicché l'indicazione del periodo di riferimento nella descrizione della fattura era il risultato di un errore formale, dovendosi considerare l'anno 2004, e, quanto al costo per euro 7.167,00 di spese chilometriche, che la ripresa a tassazione era priva di motivazione sul presunto difetto di inerenza.

Con il secondo motivo si denuncia violazione dell'art. 32, comma 1, n. 2 d.p.r. n. 600/1973 ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Osserva il ricorrente che, essendo il Laurelli titolare di un reddito al netto delle imposte di euro 180.404,00, i prelievi risultavano giustificati in quanto rientranti nella normale disponibilità del contribuente.

Con il terzo motivo si denuncia omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva il ricorrente che, a fronte della documentazione prodotta dalla parte appellante e delle numerose eccezioni sollevate, la motivazione risulta semplicistica e, con riferimento a quanto evidenziato nei motivi precedenti, priva di logica coerenza.

Passando al ricorso incidentale, con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 102 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c. Osserva la ricorrente che ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario fra la società ed i soci, e che i giudici tributari avrebbero dovuto disporre l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei soci.

Con il secondo motivo si denuncia omessa motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che in ordine ai servizi resi da terzi, la CTR si è pronunciata esclusivamente sul recupero di euro 43.840,00, ma nulla ha disposto circa l'altro recupero di euro 31.000,00 (relativo a fattura emessa

dalla società Moffgrove International Limited), nonostante la censura espressamente svolta nell'atto di appello incidentale.

Con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, d.p.r. n. 600/1973, nonché insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva la ricorrente che tutti i prelevamenti dal conto bancario sono privi di adeguata giustificazione in quanto la mera dichiarazione proveniente dal contribuente, nonché da terzi soggetti, in relazione al beneficiario delle somme prelevate non è di per sé sufficiente a superare l'onere probatorio posto a carico del contribuente. Aggiunge che il prestito erogato nei confronti del parente era avvenuto verosimilmente in contanti, che la copia relativa all'assegno destinato alla parziale restituzione del debito recava la data del 21 dicembre 2005 (e poteva essere stato emesso per qualsiasi altro motivo), in difformità di quanto dichiarato in sede di contraddittorio (la dichiarazione era nel senso che la restituzione era avvenuta nel mese di dicembre 2006), e che non vi era traccia dell'incasso di assegno di euro 140.000,00.

Passando al procedimento n.r.g. 7025/2011, con il primo motivo del ricorso principale si denuncia violazione dell'art. 109 d.p.r. n. 917/1986 ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Osserva il ricorrente, con riferimento all'importo di euro 300.000,00 per royalties, che la società inglese aveva puntualmente fatturato i diritti che le spettavano per l'affiliazione, anche se il pagamento era stato solo parziale, e che l'importo era assolutamente determinato. Aggiunge, circa l'importo di euro 43.840,00 per prestazioni di trattamento laser, che la fattura reca quale data di ordine quella del 23 settembre 2004, sicché l'indicazione del periodo di riferimento nella descrizione della fattura era il risultato di un errore formale, dovendosi considerare l'anno 2004, e, quanto al costo per euro 7.167,00 di spese chilometriche, che la ripresa a tassazione era priva di motivazione sul presunto difetto di inerenza.

Con il secondo motivo si denuncia violazione dell'art. 32, comma 1, n. 2 d.p.r. n. 600/1973 ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. Osserva il ricorrente che, essendo il Laurelli titolare di un reddito al netto delle imposte di euro

180.404,00, i prelievi risultavano giustificati in quanto rientranti nella normale disponibilità del contribuente.

Con il terzo motivo si denuncia omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva il ricorrente che, a fronte della documentazione prodotta dalla parte appellante e delle numerose eccezioni sollevate, la motivazione risulta semplicistica e, con riferimento a quanto evidenziato nei motivi precedenti, priva di logica coerenza.

Passando al ricorso incidentale, con il primo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 102 c.p.c. in relazione all'art. 360 n. 4 c.p.c. Osserva la ricorrente che ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario fra la società ed i soci, e che i giudici tributari avrebbero dovuto disporre l'integrazione del contraddittorio nei confronti dei soci.

Con il secondo motivo si denuncia omessa motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Lamenta la ricorrente che in ordine ai servizi resi da terzi la CTR si è pronunciata esclusivamente sul recupero di euro 43.840,00, ma nulla ha disposto circa l'altro recupero di euro 31.000,00 (relativo a fattura emessa dalla società Moffgrove International Limited), nonostante la censura espressamente svolta nell'atto di appello incidentale.

Con il terzo motivo si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 32, comma 1, d.p.r. n. 600/1973, nonché insufficiente motivazione ai sensi dell'art. 360 n. 5 c.p.c. Osserva la ricorrente che tutti i prelievi dal conto bancario sono privi di adeguata giustificazione in quanto la mera dichiarazione proveniente dal contribuente, nonché da terzi soggetti, in relazione al beneficiario delle somme prelevate non è di per sé sufficiente a superare l'onere probatorio posto a carico del contribuente. Aggiunge che il prestito erogato nei confronti del parente era avvenuto verosimilmente in contanti, che la copia relativa all'assegno destinato alla parziale restituzione del debito recava la data del 21 dicembre 2005 (e poteva essere stato emesso per qualsiasi altro motivo), in difformità di quanto dichiarato in sede di contraddittorio (la dichiarazione era nel senso che la restituzione era avvenuta nel mese di dicembre 2006), e che non vi era traccia dell'incasso di assegno di euro 140.000,00.

Va esaminato in via prioritaria il primo motivo di ciascun ricorso incidentale, stante il suo carattere assorbente. Trattasi di motivo fondato. Secondo l'orientamento di questa Corte, in materia tributaria, 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 litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio (Cass. s. u. 4 giugno 2008, n. 14815; conformi Cass. 18 maggio 2009, n. 11459; 25 luglio 2012, n. 13073; 18 ottobre 2012, n. 17925; 14 dicembre 2012, n. 23096; 17 gennaio 2013, n. 1047; in particolare Cass. 23 dicembre 2014, n. 27337 ha reputato sussistente il litisconsorzio necessario anche nei confronti del socio accomandante di società in accomandita semplice). Nel caso di specie i giudizi si sono svolti l'uno nei confronti del socio titolare della quota del 99% e l'altro nei confronti della società, mentre è rimasto estraneo ad entrambi il socio accomandante.

Il primo motivo di ciascuno dei ricorsi incidentali deve essere accolto con assorbimento degli ulteriori motivi e dei ricorsi principali, in quanto l'intero rapporto processuale si è sviluppato in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992,

art. 14; quindi, vanno cassate le sentenze impugnate e quelle di primo grado e le cause riunite vanno rinviate ~~ad~~ alla Commissione Tributaria Provinciale di Isernia in diversa composizione, per la celebrazione del giudizio di primo grado nei confronti di tutti i litisconsorti necessari. Il giudice del rinvio dovrà disporre l'integrazione del contraddittorio, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14.

P.Q.M.

La Corte dispone la riunione al procedimento n.r.g. 7019/2011 di quello n.r.g. 7025/2011; accoglie il primo motivo di ciascuno dei ricorsi incidentali, con assorbimento degli ulteriori motivi e dei ricorsi principali, e cassa le sentenze impugnate e quelle di primo grado, con rinvio alla Commissione Tributaria Provinciale di Campobasso in diversa composizione, che provvederà anche sulle spese del giudizio di Cassazione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il giorno 10 ottobre 2016

Il consigliere est. 

Il Presidente 