CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 24-9-2010 N° 20212

Contenzioso tributario – accertamento alla società di persona ed ai soci – litisconsorzio necessario – sussiste – sentenze separate per la società ed i soci – motivazione – caratteristiche - unitarietà dell'accertamento – sussiste

20212 10

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto
IMPOSTE SUI REDDITI ED IVA:
ACCERTAMENTI
STANDARDIZZATI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Enrico	PAPA	Presidente	R.G.N. 27085/06
Dott. Salvatore	BOGNANNI	Consigliere rel	27081/06
Dott. Antonio	MERONE	Consigliere	Cron. 20212
Dott. Mariaida	PERSICO	Consigliere	Rep.
Dott. Giovanni	GIACALONE	Consigliere	Ud. 08/07/2010

ha pronunciato la seguente: C.C.

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto 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 la rappresenta e difende ope legis;

- *ricorrente* -

contro

Foto Ottica Lorenzoni di Lorenzoni Giorgio & C. snc;

- *intimato* -

2131/10

e sul ricorso 27081/2006 proposto 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 la rappresenta e difende ope legis;

- ***ricorrente*** -

contro

Lorenzoni Giogo, Amato Adele;

- ***intimati*** -

avverso le sentenze n. 55-57/2005 della Commissione Tributaria regionale di Firenze depositata il 29/06/2005;

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 08/07/10 dal Consigliere Dott. Salvatore BOGNANNI;

viste le conclusioni scritte dal P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. Maurizio Velardi, che ha chiesto il rigetto dei ricorsi.

27085/06 + 27081/06 [OGGETTO: Imposte sui redditi ed IVA; accertamenti standardizzati]

Svolgimento del processo

1.- L'Agenzia delle entrate impugna, nel procedimento n. 27085/2006, con unico motivo, la sentenza della CTR della Toscana contrassegnata col n. 57/18/05, che ha respinto il gravame dell'Ufficio avverso la sentenza n. 120/02/2002 della CTP di Grosseto, con cui era stato annullato l'accertamento in rettifica delle imposte sul reddito e sul valore aggiunto della S.n.c. Foto Ottica Lorenzoni di Lorenzoni Giorgio e C., corrente in Castglion della Pescaia, per l'anno 1996, operato in applicazione dei parametri previsti dal D.P.C.M. del 29 gennaio 1996, come modificato da quello del 27 marzo 1997.

Deducendo "violazione e falsa applicazione dell'art. 3 della legge 549/1991, commi 181-189, dell'art. 39 del d.P.R. 600/1973, del D.P.C.M. 27.3.1997, nonché degli artt. 2727, 2728 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.", l'Agenzia censura la sentenza impugnata, per non aver valutato il carattere di presunzione semplice, ricoperto dai parametri, e, lungi dal ricercare elementi - rientranti nell'onere della prova gravante sul contribuente - idonei a giustificare lo scostamento dai parametri stessi, abbia ritenuto insufficiente la prova offerta dall'Ufficio.

La Società intimata non svolge attività difensiva in questa sede.

2.- La stessa Agenzia impugna, nel procedimento n. 27081/2006, sempre con unico motivo, la sentenza della medesima CTR della Toscana distinta col n. 55/18/05, che ha respinto il gravame dell'Ufficio avverso la sentenza n. 121/02/2002 della CTR di Grosseto, che aveva annullato gli accertamenti in rettifica dell'i.r.pe.f. per l'anno 1996, quale effetto dell'applicazione dei parametri, nei confronti di Giorgio

Lorenzoni ed Adele Amato, per redditi di partecipazione (nelle misure, rispettivamente, del 95% e del 5%) nella Società sopra indicata.

La ricorrente, attraverso l'analoga censura di "violazione di legge per erronea e falsa applicazione dell'art. 3, commi 181-183-184-186, della legge 28.12.1995 n. 549", si duole che il giudice *a quo* non abbia tenuto nel debito conto il carattere di presunzione semplice dei dati emergenti dai parametri, e comunque, pur ritenendo fondato lo scostamento emergente dalla dichiarazione della contribuente, non abbia ricercato una - pur doverosa - soluzione di merito, limitandosi a disapplicare i parametri stessi.

I contribuenti non svolgono attività difensiva.

3.- Attivate separate procedure ex art. 375 c.p.c., il P.M. ha concluso per il rigetto di entrambi i ricorsi.

Motivi della decisione

4.- Con separata ordinanza è stata disposta la riunione del secondo ricorso, sui singoli redditi di partecipazione, al primo, relativo alle imposte sul reddito societario e sul valore aggiunto.

Al riguardo occorre puntualizzare, con riguardo alle imposte sui redditi (dato che la problematica non si pone in materia di i.v.a.: v. Cass., V, 26271/2009), che il collegio non ignora l'indirizzo giurisprudenziale introdotto da Cass., Sez.un., 14815/2008 - che condivide -, secondo cui 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 del d.P.R. 917/1986, e dei soci delle stesse, configura, in caso di impugnativa anche ad opera di un solo contribuente, una ipotesi di litisconsorzio necessario originario. Nondimeno intende dare continuità all'orientamento manifestatosi, nella giurisprudenza della Sezione (sentenze nn. 2907, 3420, 3830, 9760 del 2010), secondo

cui ove il contenzioso relativo alle imposte sul reddito della società di persone e del reddito sociale dei soci sia stato esaminato dal giudice di merito in maniera strettamente coordinata e consequenziale perché la sentenza relativa ai soci è stata motivata con la stessa identica serie di dichiarazioni motivazionali che si sono adottate per decidere sui ricorsi della società, è sostanzialmente rispettato il principio della unitarietà dell'accertamento, che ha ispirato la sentenza delle Sezioni unite 4 giugno 2008, n. 14815, e quindi la Corte può - in coerenza al principio della ragionevole durata dei processi - provvedere alla riunione dei processi ed alla loro decisione nel merito, senza essere tenuta a rimettere le controversie al giudice di primo grado (che, del resto, non farebbe che reiterare fasi processuali che si sono già svolte nel rispetto sostanziale del diritto di difesa delle parti e del loro contestuale e coordinato esercizio).

Questo indirizzo, che è alla base della disposta riunione, implica, appunto, la decisione nel merito, giacché le sentenze di primo grado - indicate nella intestazione di quelle ora impugnate - sono state coeve e decise dal medesimo collegio, e lo stesso è avvenuto per quelle rese in sede di gravame, che, nei contenuti, sono perfettamente identiche.

5.- Passando, pertanto, all'esame del merito, si rileva che i ricorsi - pure in maniera analoga confezionati - sono manifestamente fondati.

E' opportuno premettere che Cass., Sez.un., 26635/2009 ha enunciato nella materia in esame i seguenti principi:

"*La procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli* standards *in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione*

per elaborazione statistica delle normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dalla area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards *o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio, tuttavia, non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli* standards *al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto al contraddittorio in sede amministrativa, rimanendo inerte. In tal caso, però, egli assume le conseguenze di questo suo comportamento, in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli* standards, *dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio con il contribuente, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito*".

Tali principi - contrariamente alla opinione espressa dal P.M. nelle proprie conclusioni - non appaiono osservati nella sentenza impugnata.

Non appare invero conforme ad essi - condivisi invece dal collegio - l'impostazione seguita dal giudice *a quo*, che,

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B. - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

espressamente confermando l'opinione del primo giudice, ha affermato "che la sola applicazione dei parametri non può essere ritenuta legittima a motivare l'accertamento; che il ricorso ai parametri deve essere considerato un punto di partenza e trovare riscontro in altri elementi". Questi stessi non sono infatti necessari, e, comunque, restano subordinati al concreto svolgersi del contraddittorio endoprocedimentale - sui cui contenuti nulla è dato conoscere -, dovendosi sobbarcare il contribuente, in sede contenziosa, all'onere di allegare circostanze idonee a giustificare lo scostamento dai parametri applicati - ovvero l'erroneo impiego degli stessi -, onere cui nemmeno si accenna nella decisione impugnata, che non riporta - né, tanto meno, valuta - alcuna circostanza addotta dai contribuenti in proprio favore.

Ciò comporta l'accoglimento del ricorso, con la cassazione delle sentenza impugnate, ed il rinvio ad altra sezione della medesima CTR, che procederà al nuovo esame, in applicazione dei principi desumibili dalla citata Cass., Sez.un., 26635/2009. Lo stesso giudice del rinvio provvederà, all'esito, anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie i ricorsi riuniti n. 27081/2006 e 27085/2006; cassa le sentenze con essi impugnate, e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Toscana, altra sezione, per nuovo esame.

Roma, così deciso l'8 luglio 2010.

Il Consigliere est.re

Il Presidente

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 24 SET 2010
IL CANCELLIERE
Marcello Baragona

IL CANCELLIERE
Marcello Baragona