CORTE DI CASSAZIONE

SENTENZA 31– 01 – 2014 N° 2200

IRPEF – soggetti passivi – società di fatto – accertamento - requisiti

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE QUINTA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 31113/2007 proposto da:

XXX, XXX, elettivamente domiciliati in ROMA VIA XXX, presso lo studio dell'avvocato XXX, che li rappresenta e difende giusta delega a margine;

- ricorrenti –

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE;

- intimato –

sul ricorso 1460/2008 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 lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente con ricorso incidentale –

Contro

XXX, XXX, elettivamente domiciliati in ROMA VIA XXX, presso lo studio dell'avvocato XXX, che li rappresenta e difende giusta delega a margine;

- controricorrenti a ricorso incidentale –

avverso la sentenza n. 183/2006 della COMM. TRIB. REG. di ROMA, depositata il 05/12/2006;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 05/12/2013 dal Consigliere Dott. MARIA GIOVANNA C. SAMBITO;

udito per il ricorrente l'Avvocato XXX delega Avvocato XXX che si riporta;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SEPE Ennio Attilio, che ha concluso per il rigetto del ricorso principale, assorbito l'incidentale.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

I coniugi XXX ed XXX hanno impugnato distinti avvisi di accertamento ai fini Irpef, Ilor, Iva, CSSN e Tassa per l'Europa, per gli anni 1996 e 1997, emessi a seguito di un processo verbale della G di F, per mancata presentazione delle relative dichiarazioni. I ricorsi dei contribuenti, dopo esser stati riuniti, sono stati accolti dalla CTP di Roma, ma, in esito all'appello dell'Ufficio, il reddito accertato è stato ridotto del 50% dalla CTR del Lazio, che ha ritenuto sussistente lo svolgimento di attività imprenditoriale di intermediazione turistica da parte della società di fatto tra i contribuenti, ma eccessiva la relativa quantificazione, in considerazione dei presumibili costi sopportati.

Per la cassazione della sentenza, ricorrono, in via principale i contribuenti, ed, in via incidentale, l'Agenzia delle Entrate.

I contribuenti hanno depositato controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Va, anzitutto, rilevato che, trattandosi di ripresa fondata sull'esistenza di una società di fatto tra i coniugi controricorrenti, il litisconsorzio necessario tra la società ed i soci, ravvisabile in ragione dell'imputazione per trasparenza dell'Ilor (a carico alla società) agli stessi, del D.P.R. n. 917 del 1986, ex art. 5 (Cass. SU n. 14815 del 2008), risulta rispettato: pur costituendo un centro d'imputazione di rapporti distinto da quello riferibile a ciascun socio, la Società di fatto è rappresentata in giudizio dalla presenza di tutti i (presunti) soci, i quali, nel contestarne l'esistenza (senza peraltro allegare di aver ricevuto l'atto impositivo solo uti singuli), hanno, appunto, svolto difese in tale veste.

2. L'istanza di riunione, tra il presente procedimento ed altri pendenti tra le stesse parti, va disattesa, trattandosi di annualità d'imposta distinte.

3. Col primo motivo del ricorso principale, i ricorrenti lamentano che la CTR è incorsa in violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, artt. 2697 e 2729 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c., quando ha ritenuto sussistente lo svolgimento di attività imprenditoriale da parte della società di fatto, tra loro costituita. I ricorrenti oppongono che non è ravvisabile una "impresa commerciale" né sono ravvisabili rapporti di natura societaria, tenuto conto che il numero di iniziative assunte non poteva considerarsi notevole, e neppure tale poteva considerarsi la differenza tra le somme raccolte per la realizzazione dei viaggi di gruppo e quelle pagate.

In conclusione, i ricorrenti sottopongono il seguente quesito di diritto: "al fine di accertare la sussistenza nella specie di requisiti dell'impresa commerciale di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, dica la Corte se il giudice del merito, nel valutare la rilevanza economica dell'iniziativa, quale indice di professionalità ed abitualità dell'attività, possa limitarsi a considerare le sole somme raccolte dal contribuente in relazione all'iniziativa assunta, o se invece debba tener conto anche dei costi dal medesimo sostenuti".

4. Col secondo motivo, si deduce, sotto altro profilo, la violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, artt. 2697 e 2729 c.c., artt. 115 e 116 c.p.c., nonché il vizio di motivazione, per avere i giudici d'appello, dapprima, ritenuto che non era stata data prova che le differenze tra somme raccolte ed i costi delle strutture ricettive fossero state tutte impegnate, e poi, contraddittoriamente, affermato che doveva tenersi conto dei costi ulteriori rispetto a quelli alberghieri, presumibili secondo logica e notorio. Per di più, l'abbattimento della metà era stato operato non sui ricavi accertati dall'Ufficio, ma sulle intere entrate.

5. Col primo motivo del ricorso incidentale, l'Agenzia delle Entrate deduce, da prospettiva opposta, il vizio di motivazione, in cui è incorsa la CTR nell'abbattere del 50% i ricavi, nonostante l'affermata carenza di prova circa ulteriori esborsi, oltre a quelli, documentati, computati in seno agli avvisi, non valendo al riguardo il ricorso al notorio.

6. Col secondo mezzo, la ricorrente incidentale deduce che, con la riduzione equitativa dei ricavi, la CTR è incorsa in violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54 e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41, nonché dell'art 2697 c.c. e sottopone in conclusione il seguente quesito di diritto: "Dica la Corte se, in caso d'avviso di accertamento nei confronti di una riconosciuta società di fatto - ai fini Iva per omessa dichiarazione di ricavi ed ai fini II.DD. per omessa dichiarazione di maggior reddito imponibile - emesso in base a dati raccolti ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1972, art. 41 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, sia stata violata dalla CTR di Roma, la norma contenuta nell'art. 2697 c.c., allorché l'esistenza di maggiori costi e l'inesistenza di maggior reddito imponibile siano stati dedotti dal "notorio e dalla logica" in assenza di prova contraria della parte alle prove indiziarie raccolte legittimamente dall'ufficio e non vagliate compiutamente dai giudici regionali".

7. Disattesa l'eccezione d'inammissibilità del primo motivo del ricorso principale, tenuto conto che l'erronea indicazione della norma di legge violata (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 55, secondo la numerazione introdotta dal D.Lgs. n. 344 del 2003, in luogo dell'art. 51, vigente ratione temporis) costituisce una mera inesattezza, che non rende in alcun modo equivoco il contenuto del motivo, lo stesso è infondato.

8. Va, infatti, data continuità, in assenza di convincenti motivazioni contrarie, alla giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 15538 del 2002), secondo cui, qualora "l'amministrazione ipotizzi la costituzione di una società di fatto esercente attività commerciale, l'indagine sulla sussistenza dei presupposti per l'imposizione non va condotta con riguardo ai requisiti dell'abitualità, sistematicità e continuità dell'attività, assunti dall'art. 2082 cod. civ., quali indici della professionalità necessaria per l'acquisto della qualità di imprenditore individuale, ma con riferimento a quelli richiesti dall'art. 2247 del codice medesimo (intenzionale esercizio in comune tra i soci di un'attività commerciale a scopo di lucro e conferimento a tal fine dei necessari beni o servizi), atteso che la disciplina tributaria (citato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 5, comma 3, lett. b, e art. 6, comma 3) non richiede, ai fini della tassazione del reddito di una società di fatto, altro requisito se non la ravvisabilità nel suo oggetto dell'esercizio di un'attività commerciale, e che la costituzione di una società è ammessa anche per l'esercizio occasionale di attività economiche".

9. A tale stregua, la censura non coglie nel segno, in quanto addebita alla sentenza di aver non aver tenuto conto di requisiti (e relativi elementi sintomatici) che sarebbero rilevanti nell'ipotesi d'impresa individuale, diversa da quella in esame, in cui si contesta lo svolgimento di attività d'impresa da parte di una società di fatto.

10. Il secondo motivo del ricorso incidentale, che va di seguito esaminato, perché logicamente prioritario, è fondato.

11. Secondo la condivisibile giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 20708 del 2007, n. 3115 del 2006) nell'ipotesi, qui ricorrente, di omessa presentazione della dichiarazione da parte del contribuente, l'Ufficio può procedere all'accertamento del reddito con metodo induttivo, anche utilizzando, in deroga alla regola generale, presunzioni semplici prive dei requisiti di cui

al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, comma 3, ed a fronte della legittima prova presuntiva offerta dall'Ufficio, si determina un'inversione dell'onere della prova, restando a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito accertato non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio.

12. Tale principio è stato violato dalla CTR, che ha proceduto a decurtare il reddito sulla base di costi ipotizzati, che, invece, avrebbero dovuto esser provati dalla parte contribuente.

13. L'accoglimento del motivo assorbe l'esame del vizio motivazionale denunciato da entrambe le parti, che si incentra, da punti di vista contrapposti, sull'entità della riduzione operata dai giudici del merito.

14. Il giudice del rinvio, che si designa in una diversa sezione della CTR del Lazio, provvederà, anche, a liquidare le spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte riunisce i ricorsi, rigetta il primo motivo del ricorso principale, accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri, cassa e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della CTR del Lazio.

Così deciso in Roma, il 5 dicembre 2013.
Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2014