

Le differenti impugnazioni del socio e della Snc non possono avere esiti uguali «per relationem»

Corte di cassazione - Sezione tributaria - Sentenza 16 giugno-25 ottobre 2004 n. 20651

(Presidente: Cristarella Orestano; Relatore: Di Nubila; Pm - difforme - Cafiero;

Ricorrente: Ravaglia; Controricorrenti: Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle entrate)

I ricorsi sulla medesima questione presentati dalla società e personalmente dai soci devono essere esaminati separatamente. La Cassazione, ha evidenziato l'errore commesso dalla Commissione tributaria regionale che aveva bocciato il ricorso del socio, motivando *per relationem*, in quanto non aveva ritenuto meritevole di accoglimento l'appello proposto dalla società. I Supremi giudici hanno ravvisato una palese violazione del principio di indipendenza dei processi relativi alla società e ai singoli soci. Si legge, infatti, nella decisione che ove non si proceda a una riunione dei ricorsi - esplicito a tal proposito il richiamo alla sentenza della Cassazione 27 febbraio 2002 n. 2899 - l'appello della società viaggia in totale autonomia rispetto a quello del socio. Quest'ultimo, peraltro, aveva apportato ulteriori memorie utili ai fini del giudizio, che dovevano essere necessariamente valutate nel merito e non censurate in base alla «trasposizione automatica dell'esito del processo relativo alla società di persone nel processo relativo al socio». (Gia.Pia.)

Svolgimento del processo

1. L'ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Lugo notificava a Ravaglia (...), socia al 50% della snc La Pulce, un avviso di accertamento contenente il recupero a tassazione di ricavi non dichiarati da parte della predetta società. La Ravaglia proponeva ricorso alla Commissione Tributaria di primo grado, ricorso il quale veniva accolto in conseguenza dell'accoglimento del ricorso presentato dalla snc La Pulce.
2. Proponeva appello l'Ufficio e la Commissione Tributaria Regionale, sul rilievo che in pari data aveva dichiarato inammissibile il ricorso di primo grado della società, accoglieva per conseguenza detto appello.
3. Ha proposto ricorso per cassazione Ravaglia (...), deducendo due motivi. La controparte non si è costituita.

Motivi della decisione

4. Col primo motivo del ricorso, la ricorrente deduce violazione e falsa applicazione, a' sensi dell'art. 360 n. 3 CPC, degli artt. 53 del Decreto Legislativo n. 546/92 e 5 del D.P.R. n. 917/86; omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, a' sensi dell'art. 360 n. 5 CPC, nonché omessa pronuncia. La Commissione Tributaria Regionale ha motivato esclusivamente *per relationem* rispetto al procedimento inerente alla società, senza prendere in esame i motivi adottati dalla ricorrente. Ciò, in violazione del principio di indipendenza dei processi relativi alla società ed ai singoli soci.
5. Col secondo motivo del ricorso, la ricorrente deduce

violazione e falsa applicazione, a' sensi dell'art. 360 n. 3 CPC, degli artt. 15 e 19-bis del D.P.R. n. 636/72, posto che il ricorso introduttivo, secondo il rito preventivo, era ammissibile anche se sommariamente motivato ed era consentita l'integrazione dei motivi con apposita memoria. Soggiunge la ricorrente che, nella specie, il ricorso in primo grado era stato presentato in tempi diversi rispetto al ricorso della società ed esso richiamava i motivi originari di detto ricorso più i motivi di cui alla memoria integrativa, che allegava. Quindi il ricorso in primo grado era completo.

6. I due motivi possono essere esaminati congiuntamente, in quanto tra loro strettamente collegati.
7. Il ricorso è fondato per quanto di ragione. Va premesso, in punto di diritto, che in materia di atti impositivi a carico di una società di persone e dei soci singoli, i giudizi di impugnazione, se non riuniti, sono tra loro indipendenti (vedi Cass. 27/2/2002 n. 2899). Ne consegue che la validità dell'atto introduttivo di ogni singolo ricorso va separatamente saggiata, non sussistendo un principio di trasposizione automatica dell'esito del processo relativo alla società di persone nel processo relativo al socio. In particolare, se il ricorso introduttivo presentato dalla società viene dichiarato inammissibile per un motivo formale, non è detto che il ricorso del socio sia precluso né che esso vada dichiarato inammissibile o rigettato.
8. Nella specie, la Ravaglia ha presentato ricorso in primo grado corredandolo non solo del motivo generico esposto dalla società nel proprio ricorso introduttivo, ma anche dei motivi aggiunti i quali, nel caso del ricorso della

socia predetta, divenivano motivi contestuali al ricorso. Tale ricorso non poteva essere dichiarato inammissibile per genericità dei motivi ed andava trattato nel merito, come ha fatto la Commissione Tributaria di primo grado; né poteva la Commissione Tributaria Regionale, in conseguenza della ritenuta inammissibilità del ricorso introduttivo della società, accogliere l'appello dell'ufficio senza esaminare le argomentazioni ritualmente e tempestivamente formulate dalla Ravaglia.

9. La sentenza impugnata va pertanto cassata, con rin-

vio ad altra sezione della stessa Commissione Tributaria Regionale, la quale provvederà anche in ordine alle spese del presente giudizio.

PQM

La Corte Suprema di Cassazione

Accoglie il ricorso per quanto di ragione; cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per le spese, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna.

La diversa soggettività passiva distingue il regime civilistico dal fiscale

 il commento di Luigi Ferrajoli

L' avviso di accertamento emesso nei confronti di una società di persone e gli atti impositivi emessi nei confronti dei singoli soci della medesima società sono fra di loro indipendenti, conseguentemente anche i relativi giudizi di impugnazione, se non riuniti dal giudice tributario, devono considerarsi distinti e indipendenti. Questa è la regola di diritto che la Corte di cassazione, Sezione tributaria, ha affermato con la sentenza n. 20651/04 depositata in data 25 ottobre 2004, nella quale viene chiaramente statuito che la validità dell'atto introduttivo di ogni singolo giudizio va separatamente saggiata, non sussistendo un principio di trasposizione automatica dell'esito del processo relativo alla società di persone nel processo relativo al socio.

IL PRINCIPIO DI TRASPARENZA

Le società di persone - In materia di società di persone l'articolo 5 del Tuir enuncia il principio di trasparenza, disponendo che i redditi delle società di persone ed enti equiparati sono imputabili a

ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili. Tale principio è stato introdotto dal Legislatore per riempire il vuoto lasciato dalla mancanza di soggettività passiva di tali soggetti ai fini Irpef e Irpeg (ora Ires). La società di persone, ai fini dell'imposizione diretta, si pone come mero centro di imputazione di effetti giuridici o, più precisamente, come unico punto di riferimento per la determinazione del reddito di impresa da ripartire, successivamente, ai singoli soci. Vi è, pertanto, una diversificazione fra il regime civilistico, che assegna alla società di persone un'autonomia patrimoniale ancorché imperfetta, e quello fiscale, che riconosce alla medesima società la soggettività passiva ai fini Iva e dell'imposta regionale sulle attività produttive, ma che, ai fini delle imposte dirette, prevede il regime dell'imputazione per trasparenza del reddito prodotto dalla società ai singoli soci, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione al capitale sociale. In sostanza, come affermato anche dalle Sezioni unite della Corte

di cassazione nella sentenza 8 gennaio 1993 n. 125, il reddito di partecipazione agli utili della società di persone costituisce, ai fini dell'imposizione personale, reddito proprio del socio, al quale è imputato sulla base di una presunzione legale di effettiva percezione.

La dichiarazione del reddito prodotto dalla società di persone deve essere effettuata dalla stessa società che, ai sensi dell'articolo 6 del Dpr 600/1973, deve presentare la dichiarazione agli effetti dell'Irap da essa dovuta e agli effetti dell'Irpef o dell'Ires dovute dai singoli soci.

Ai fini dell'attività di accertamento l'articolo 40, comma 2, del Dpr 600/1973 dispone che l'ufficio procede alla rettifica delle dichiarazioni presentate dalle società di cui all'articolo 5 del Tuir con un unico atto sia ai fini dell'Ilor (ora Irap) dovuta dalla società sia ai fini delle imposte sul reddito dovute dai singoli soci. Al riguardo è opportuno rilevare che, come chiarito dalla Cassazione nella sentenza 18 ottobre 2002 n. 4271, non si deve confondere l'atto di accertamento congiunto di cui al citato

articolo 40, che costituisce l'atto presupposto, con i vari avvisi di accertamento diretti ai singoli soggetti contribuenti (alla società ai fini Irap, ai singoli soci ai fini dell'imposizione diretta). Sono, infatti, i singoli avvisi e non l'atto di accertamento presupposto che devono essere portati direttamente a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione e che, come tali, devono riportare un'effettiva e specifica motivazione riferibile alla posizione di ciascun contribuente (in tale ottica la Cassazione, nella citata sentenza 4271/02, ha ritenuto nullo per difetto di motivazione l'avviso notificato al socio motivato unicamente *per relationem* al contenuto dell'atto emesso nei confronti della società).

IL GIUDIZIO TRIBUTARIO

Gli avvisi di accertamento - Nell'ambito del giudizio tributario di

impugnazione avverso gli avvisi di accertamento emanati a seguito della rettifica del reddito dichiarato da una società di persone, la connessione stabilita dall'articolo 5 del Tuir e dagli articoli 6 e 40 del Dpr 600/1973 fra il giudizio di opposizione instaurato dalla società di persone avverso l'accertamento del reddito di impresa ai fini dell'applicazione dell'Irap e il giudizio separatamente instaurato dal socio in opposizione all'accertamento notificatogli ai fini dell'applicazione dell'Irpef o dell'Ires, e avente a oggetto il suo reddito di partecipazione alla predetta società, non comporta che il socio sia parte necessaria del giudizio di opposizione proposto dalla società contro l'accertamento del suo reddito d'impresa. Pertanto, se il socio non ha spiegato un intervento adesivo in quel giudizio e conseguentemente non ha acquistato

la qualità di parte in esso, il giudicato che si formi nei rapporti tra la società e l'Erario non è opponibile al socio per l'Irpef e ciò in ragione dei limiti soggettivi del giudicato stabiliti dall'articolo 2909 del Codice civile (Cassazione 20 novembre 2001 n. 14857). In definitiva, fra il giudizio instaurato dalla società avverso l'avviso di accertamento a essa notificato e il giudizio instaurato dai singoli soci relativamente agli atti impositivi agli stessi notificati sussiste una evidente distinzione sia in termini sostanziali (l'atto emesso nei confronti del socio deve essere dotato di autonoma motivazione) sia in termini processuali; conseguentemente, come ribadito dalla Cassazione nella sentenza in questione, la dichiarazione di inammissibilità del ricorso presentato dalla società non può comportare l'automatica dichiarazione di inammissibilità del ricorso presentato dai singoli soci. ■



www.guidanormativa.ilssole24ore.com

Direttore Responsabile:
ROBERTO NAPOLETANO

Redazione: Agostino Palomba (*caporedattore*) - Marco Mobili (*vicecaporedattore*) - Vito Biello (*caposervizio*) - Carmine De Pascale (*caposervizio*) - Marta Paris (*caposervizio*) - Remo Bresciani (*vicecaposervizio*) - Andrea Maria Candidi (*vicecaposervizio*) - Daniela Casciola (*vicecaposervizio*) - Nicoletta Cottone (*vicecaposervizio*) - Nicola Barone - Beatrice Dalia - Simona Gatti - Roberta Giuliani - Patrizia Maciocchi - Vittorio Nuti - Luigi Petrella - Giampaolo Piagnerelli - Paola Rossi - Alessandro Vitiello.

Progetto grafico: Cinzia Leone

Design e Grafica: Il Sole 24 ORE Area Professionisti

Proprietario ed Editore: Il Sole 24 ORE S.p.A.

Sede legale - Direzione e redazione: Via Monte Rosa, 91 - 20149 Milano

Presidente: INNOCENZO CIPOLLETTA

Amministratore Delegato: GIUSEPPE CERBONE

Registrazione Tribunale di Avezzano n. 111 del 2 marzo 1993

Direzione, redazione: Piazza San Silvestro 13 - 00187 Roma

Tel. 06.3022.6421 - 06.3022.6627 - Telefax 06.3022.6410

Il Sole 24 ORE S.p.A.. Tutti i diritti sono riservati. Nessuna parte di questo periodico può essere riprodotta con mezzi grafici e meccanici quali la fotocopione e la registrazione. Manoscritti e fotografie, su qualsiasi supporto veicolati, anche se non pubblicati, non si restituiscono.

Servizio Clienti Periodici

Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ).

Tel. 06.3022.5680 oppure 02.3022.5680

Fax 02-06.3022.5402 oppure 02-06.3022.5406

e-mail: servizioclienti.periodici@ilssole24ore.com

Internet: <http://www.guidanormativa.ilssole24ore.com/servizioclienti.asp>

Su Internet è possibile verificare lo stato dell'abbonamento, richiedere arretrati per copie non pervenute e cambiare indirizzo di spedizione.

Abbonamento annuale (Italia): Guida Normativa + Servizi on line + 2 CD-Rom "Archivio 1991-2004" + 3 Codici edizione 2005 + volume "Testo Unico delle Imposte sui Redditi": € 545,00; Guida Normativa + Servizi on line + 2 CD-Rom "Archivio 1991-2004": € 435,00; Guida Normativa + Servizi on line + 3 Codici edizione 2005 + volume "Testo Unico delle Imposte sui Redditi": € 399,00; Guida Normativa + Servizi on line: € 280,00 I 3 Codici, il Volume e i Cd-Rom saranno disponibili a partire da maggio 2005.

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti inviando una fotocopia della ricevuta di pagamento sul c.c.p. n. 31481203. La ricevuta di pagamento tramite c.c.p. può essere inviata anche via fax al 06.3022.5406 oppure 02.3022.5406.

Copie arretrate - numeri singoli: € 1,85

Copia monografica - dossier mensile: € 8,70

Raccogliitore completo anno 1991: € 36,00

Raccogliitori trimestrali annui: € 71,50

Per la richiesta dei numeri arretrati e dei raccogliitori completi (specificare il trimestre desiderato) inviare anticipatamente l'importo seguendo le stesse modalità di cui sopra.

I numeri non pervenuti potranno essere richiesti via fax al nr. 02-06.3022.5402-06 o via e-mail a servizioclienti.periodici@ilssole24ore.com entro 2 mesi dall'uscita del numero stesso.

Stampa: Il Sole 24 ORE S.p.A. - Via Tiburtina Valeria (S.S. n. 5) km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ).