



12404.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: tributi
- accertamento
- motivazione

Federico Sorrentino	Presidente -	R.G.N. 24410/2014
Pasqualina Anna Piera Condello	Consigliere -	R.G.N. 24411/2014
Luigi D'Orazio	Consigliere -	R.G.N. 24740/2014
Filippo D'Aquino	Consigliere Rel. - Cron.	<i>M. G. d.</i>
Giuseppe Nicastro	Consigliere -	CC - 29/01/2021

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24410/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del
Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei
Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

contro

(omissis) (C.F. (omissis)),
rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) ,
elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. (omissis)
(omissis) in (omissis)

- *controricorrente* -

sul ricorso iscritto al n. 24411/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del
Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura

NN. 24410/14 +
24411/14 + 24740/14
R.G. - Est. F. D'Aquino

778
/ 321

Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

contro

(omissis) **SNC DI** (omissis)

(C.F. (omissis)), in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) , elettivamente domiciliata presso lo studio dell'Avv. (omissis) (omissis) in (omissis)

- *controricorrente* -

sul ricorso iscritto al n. 24740/2014 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del Direttore pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

contro

(omissis) (C.F. (omissis)),

rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) , elettivamente domiciliato presso lo studio dell'Avv. (omissis) (omissis) in (omissis)

- *controricorrente* -

avverso rispettivamente le sentenze della Commissione Tributaria Regionale della Campania, nn. 2625/50/14, 2627/50/14, 2626/50/17 depositate il 17 marzo 2014.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 29 gennaio 2021 dal Consigliere Relatore Filippo D'Aquino.

RILEVATO CHE

Risulta dalla sentenza della CTR n. 2627/50/14, impugnata nel proc. n. 24411/2014 R.G., che la società contribuente (omissis) (omissis) **SNC DI** (omissis) ha proposto ricorso avverso l'avviso di accertamento, notificato in data 30 marzo 2010,

relativo al periodo di imposta dell'anno 2005, con il quale – a seguito di notifica di PVC, a sua volta innescato da verifiche effettuate nei confronti di altri contribuenti – veniva accertato l'acquisto extracontabile di merci da parte della società contribuente e, stante la dedotta inattendibilità della contabilità, venivano rideterminati i ricavi lordi della stessa, procedendosi induttivamente alla rideterminazione del costo del venduto con un ricarico del 62%, con conseguente recupero di IRPEG, IRAP e IVA.

La CTP di Napoli ha rigettato il ricorso e la CTR della Campania, con la sentenza in data 17 marzo 2014, ha accolto l'appello della società contribuente. Ha rilevato preliminarmente il giudice di appello un errore nell'avviso di accertamento notificato, essendovi allegato (oltre ad avviso riguardante terzi contribuenti, benché sottoscritto dall'odierno contribuente) un PVC redatto in un anno diverso rispetto a quanto indicato nell'avviso impugnato (2010 anziché 2009); il giudice di appello ha, inoltre, rilevato errori nella redazione nel PVC relativo alla società contribuente, nella parte in cui si faceva erroneamente menzione del modello SC, proprio della dichiarazione dei redditi delle società di capitali, nonché nella parte in cui sarebbe stato erroneamente interpretato il termine «sospeso» indicato in parte della documentazione rinvenuta. Ha, poi, ritenuto la CTR che, pur prescindendosi dalle suddette imprecisioni, l'avviso di accertamento sarebbe privo di motivazione, in quanto privo di «vaglio critico» degli accertamenti contenute nel PVC, con conseguente diritto di difesa del contribuente.

Propone ricorso per cassazione l'Ufficio affidato a due motivi, cui resiste con controricorso la società contribuente, ulteriormente illustrato da memoria.

Risulta dalle sentenze impuginate nei proc. nn. 24410/2014 R.G. e 24740/2014 R.G. che dall'avviso di accertamento emesso nei confronti della menzionata società di persone sono scaturiti gli avvisi di accertamento nei confronti dei soci della suddetta società a titolo

di maggior reddito da partecipazione, quale effetto dell'accertamento del maggior reddito della società partecipata, avvisi che sono stati separatamente impugnati dai contribuenti (omissis) (omissis) e (omissis), in qualità di soci della partecipata.

I ricorsi sono stati rigettati dalla CTP di Napoli e gli appelli dei contribuenti sono stati accolti dalla CTR della Campania con due separate pronunce, depositate in data 17 marzo 2014, quale effetto e in considerazione dell'annullamento dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società partecipata, ^{o oggetto} quale effetto della menzionata sentenza della CTR della Campania n. 2627/50/2014.

Avverso entrambe le sentenze ha proposto separati ricorsi per cassazione l'Ufficio, affidati a tre motivi ciascuno, cui resistono in entrambi i procedimenti i contribuenti con controricorsi, ulteriormente illustrati da memorie.

CONSIDERATO CHE

1.1 - Con il primo motivo del ricorso n. 24411/2014 R.G., proposto nei confronti della società contribuente, si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 42, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 7, commi primo e terzo, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nella parte in cui la sentenza impugnata ha accolto l'appello per vizio di motivazione dell'atto impositivo, tale da pregiudicare il diritto di difesa del contribuente. Deduce il ricorrente che ciò che rileva, ai fini della motivazione dell'atto impositivo, è l'oggetto dell'accertamento, incentrato sugli acquisti extracontabili, laddove gli errori materiali riscontrati dal giudice di appello sarebbero irrilevanti. Sottolinea l'Ufficio che l'avviso di accertamento non deve sottoporre a ponderazione e «vaglio critico» le risultanze della verifica fiscale, ove le stesse vengano condivise e riportate *per relationem*.

1.2 - Con il secondo motivo del medesimo ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5 cod. proc. civ., omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione

tra le parti, avuto riguardo alla completezza ed esaustività dell'avviso di accertamento impugnato. Deduce il ricorrente che la CTR non avrebbe esaminato alcuni fatti indicati nelle deduzioni dell'Ufficio, quali la mancata contestazione tempestiva da parte del contribuente, la correttezza degli altri riferimenti temporali contenuto nel PVC datato 20 novembre 2009 ed erroneamente riportato, quanto all'anno di redazione, nell'atto impugnato, la circostanza che sarebbe stato effettuato l'accesso nei locali della società contribuente, nonché l'esito delle indagini e le ragioni, nel merito, della rettifica.

1.3 - Con il primo motivo di entrambi i ricorsi nn. 24410/2014 R.G. e 24740/2014 R.G., del tutto identici quanto a formulazione, l'Ufficio denuncia, sotto il profilo di cui all'art. 360, primo comma, n. 4 cod. proc. civ., nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 1 e dell'art. 36 d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, in combinato disposto con l'art. 132, n. 4 cod. proc. civ. e con l'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., per non avere dato conto le sentenze impuginate delle ragioni per le quali sarebbe stato annullato l'avviso di accertamento nei confronti della società, con conseguente impossibilità di dedurre il percorso logico seguito dal giudice di appello.

1.4 - Con il secondo motivo dei medesimi ricorsi l'Ufficio denuncia, sotto il profilo di cui all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 2909 cod. civ., per avere la CTR, nelle sentenze impuginate, considerato che la sentenza nei confronti della società non era ancora definitiva, così violando le regole in materia di cosa giudicata.

1.5 - Con il terzo motivo dei medesimi ricorsi l'Ufficio denuncia, sotto il profilo di cui all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 295 cod. proc. civ. e dell'art. 7 d. lgs. n. 546/1992, per essersi la sentenza impugnata limitata a richiamare l'esito del giudizio promosso nei confronti della società,

anziché procedere alla sospensione del giudizio in attesa della definizione dell'accertamento sociale.

2 - Va preliminarmente rilevata connessione oggettiva e soggettiva tra le cause, essendo gli accertamenti relativi ai redditi di partecipazione dei soci della società di persone legati all'esito dell'accertamento nei confronti della società partecipata, oggetto del giudizio n. 11528/2013 R.G., stante la pregiudizialità della suddetta causa rispetto alle altre, nonché sussistendo litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, società di persone e soci (Cass., Sez. V, 3 ottobre 2018, n. 24025; Cass., Sez. VI, 11 giugno 2018, n. 15116; Cass., Sez. V, 21 marzo 2018, n. 7026), attesa l'unitarietà dell'accertamento posto alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci (Cass., Sez. VI, 8 luglio 2020, n. 14227; Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27603; Cass., Sez. VI, 25 giugno 2018, n. 16730; Cass., Sez. U., 4 giugno 2008, n. 14815).

Deve, pertanto, procedersi alla riunione di procedimenti - sollecitata anche dai controricorrenti e ribadito nelle menzionate memorie - anche in considerazione del fatto che l'istituto della riunione garantisce l'economia ed il minor costo dei giudizi, oltre che la certezza del diritto, ed è funzionale anche alla ragionevole durata del processo, in quanto opzione semplificatoria e acceleratoria delle situazioni processuali (Cass., Sez. U., 13 settembre 2005, n. 18125); Cass., Sez. V, 30 ottobre 2018, n. 27550).

3.1 - Pregiudiziale all'esame dei ricorsi promossi nei confronti delle sentenze che hanno pronunciato sugli avvisi di accertamento relativi al recupero del reddito da partecipazione nei confronti dei soci (ricorsi nn. 24410/2014 e 24740/2014 R.G., risulta l'esame del ricorso, promosso avverso la sentenza n. 2627/50/2014 con ricorso n. 24411/2014 R.G., avente ad oggetto l'accertamento nei confronti della società, essendo gli accertamenti nei confronti dei soci mere

proiezioni dell'accertamento di maggiori redditi nei confronti della società.

3.2 - Vanno preliminarmente rigettate le eccezioni di inammissibilità del ricorso n. 24411/2014 R.G. Il ricorso contiene, difatti, una sufficiente esposizione dei fatti di causa ed espone, sia pure sommariamente, i profili di contestazione contenuti nell'avviso di accertamento oggetto del contendere, oltre che i contenuti nella sentenza impugnata.

4.1 - Passandosi all'esame del primo motivo del suddetto ricorso, vanno rigettate le eccezioni di inammissibilità del primo motivo di ricorso, sulle quali insiste il controricorrente in memoria. Il ricorrente ha fatto chiaramente riferimento alle parti della sentenza oggetto della censura, attinenti alla mancanza di «vaglio critico». Né il ricorrente chiede un riesame nel merito, limitandosi ad osservare in punto di diritto che l'atto impugnato non debba procedere a una revisione delle motivazioni poste a base del PVC. Né, infine, la motivazione della sentenza impugnata è incentrata - come vuole invece il controricorrente - sui supposti errori (materiali o meno), considerando tali errori unicamente quale elemento indiziario del fatto che l'Ufficio, in sede di redazione dell'atto impositivo, non avrebbe ponderato gli accertamenti in fatto effettuati dagli agenti verbalizzanti. Del resto, lo stesso controricorrente non manca di osservare che il «cuore» della parte motiva della sentenza è proprio la mancanza del menzionato «vaglio critico degli accertamenti della G.d.F.» (pag. 18 ricorso e pag. 10 memoria), che ha portato a un acritico recepimento del PVC da parte dell'Ufficio (pag. 21 ricorso).

4.2 - Il primo motivo del ricorso principale è fondato.

Secondo una costante giurisprudenza di questa Corte, l'atto impositivo può essere motivato *per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria; l'assenza di specifica motivazione non è, difatti, indicativa di una mancanza di autonoma

valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, bensì mostra condivisione delle conclusioni degli agenti accertatori, la cui assenza di specifica valutazione si giustifica con una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca – diversamente da quanto sostenuto dalla sentenza impugnata - alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio, ove gli elementi di fatto siano già noti al contribuente (Cass., Sez. V, 20 dicembre 2018, n. 32957; Cass., Sez. V, 20 dicembre 2017, n. 30560; Cass., Sez. VI, 5 dicembre 2017, n. 29002 del 05/12/2017; Cass., Sez. V, 24 novembre 2017, n. 28060; Cass., Sez. VI, 11 aprile 2017, n. 9323; Cass., Sez. VI, 15 aprile 2013, n. 9032).

4.3 - Nella specie, risulta dalla stessa sentenza impugnata che gli atti prodromici (i PVC da cui promana l'atto impugnato) erano «presenti» in atti; per di più, era presente sia il PVC relativo all'accertamento nei confronti di terzi dal quale promanava l'accertamento in oggetto (redatto in data 4 novembre 2009), specificamente sottoscritto dal contribuente, sia il PVC redatto in data 20 novembre 2009, la cui imprecisa indicazione dell'anno di redazione (2010 anziché 2009, la cui data sarebbe, del resto, incompatibile con la data di notificazione dell'atto impositivo in data 30 marzo 2020, come riporta la stessa sentenza impugnata) non ha fatto trarre al giudice di appello la conclusione che il PVC in oggetto non fosse stato allegato, ma solo erroneamente indicato. La presenza del PVC esimeva l'Ufficio di dover esporre un «vaglio critico» delle conclusioni cui erano giunti gli agenti verbalizzanti.

5 - La sentenza impugnata, nella parte in cui ha imposto all'Ufficio di ponderare criticamente le asserzioni contenute nel PVC, non ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi. La sentenza va, pertanto, cassata, demandandosi alla CTR *a quo* l'esame delle altre questioni.

E', conseguentemente, assorbito l'esame del secondo motivo del medesimo ricorso (attinente, sostanzialmente, all'omesso esame degli esiti degli accertamenti effettuati dall'Ufficio, che la CTR dovrà esaminare in sede di rinvio), nonché - in applicazione dell'art. 336 cod. proc. civ. - va dichiarato assorbito l'esame dei ricorsi proposti nei proc. nn. 24410/2014 R.G. e 24740/2014 R.G., attesa la dipendenza delle suddette decisioni dalla cassazione della pregiudiziale decisione relativa dell'accertamento sociale.

P. Q. M.

La Corte, dispone la riunione al ricorso n. 24410/2014 R.G. dei ricorsi nn. 24411/2014 R.G. e 24740/2014 R.G.; accoglie il primo motivo del ricorso n. 24411/2014 R.G., dichiara assorbito l'ulteriore motivo del ricorso, nonché l'esame degli ulteriori ricorsi; cassa la sentenza impugnata con rinvio alla CTR della Campania, in diversa composizione, anche per la regolazione e liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 29 gennaio 2021

Il Presidente

Federico Sorrentino

